

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 26. října 2010 (1)

Věc C-103/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Weald Leasing Limited

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Court of Appeal (Anglie a Wales)]

„Daž z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS – Pojmy ‚zneužívající praktiky‘ a ‚běžné obchodní transakce‘ – Plnění, jejichž jediným účelem je získání daňového zvýhodnění – Plnění spočívající ve finančním pronájmu a dalším finančním pronájmu, jejichž účelem je odložit placení DPH – Překvalifikování zneužívajících praktik“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká mimo jiné výkladu pojmu ‚zneužívající praktiky‘ ve smyslu rozsudku ve věci C-255/02, Halifax a další(2), a jeho uplatnění ve věci C-425/06, Part Service(3) a ve věci C-162/07, Ampliscientifica and Amplifin(4). Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a Weald Leasing Limited (dále jen „Weald Leasing“) ohledně zdanění plnění spočívajících ve finančním pronájmu uskutečněných poslední uvedenou společností.

II – Spor v povodním řízení a předběžné otázky

2. Churchill Group of Companies (dále jen „Churchill Group“) poskytuje převážně pojišťovací služby osvobozené od daně z přidané hodnoty (DPH)(5). Churchill Management Limited (dále jen „CML“) a její dceřiné společnosti, Churchill Accident Repair Centre (dále jen „CARC“) a Weald Leasing(6), patří do Churchill Group. U společností CML a CARC je úroveň návratnosti DPH na vstupu přibližně 1%, takže při nákupu majetku/zařízení si mohou odečíst pouze 1 % DPH z nákupu tohoto majetku/zařízení(7). Jediná obchodní činnost společnosti Weald Leasing spočívá v nákupu dotčeného majetku/zařízení a v jeho finančním pronájmu společnosti Suas Limited (dále jen „Suas“). Weald Leasing je registrována samostatně jako plátc DPH.

3. Suas je společnost vlastněná poradcem Churchill Group pro otázky DPH a jeho ženou, není však součástí této skupiny a je samostatně registrována jako plátc DPH. Jedinou významnou obchodní činností společnosti Suas je finanční pronájem majetku od společnosti Weald Leasing a jeho další pronájem společností CML a CARC.

4. Kdykoliv společnost CML nebo CARC potřebovala nové zařízení, koupila jej společnost Weald Leasing, která jej pronajala společnosti Suas, jež jej dále pronajala společnosti CML nebo CARC. Touto sérií transakcí se společnosti CML a CARC vyhnuly tomu, aby kupovaly zařízení, které potřebovaly, přímo nebo aby zaplatily jednorázovou celkovou částku neodpočitatelné DPH z těchto nákupů. Cílem těchto transakcí bylo rozdělít a rozložit placení této částky za účelem odložení povinnosti Churchill Group zaplatit DPH. Společnosti CML a CARC nebyly bezprostředně odpovědné za zaplacení neodpočitatelné DPH z celkové ceny zakoupeného zařízení, ale jen z částky nájemného za toto zařízení, rozložené na dobu trvání smluv o finančním pronájmu.

5. Commissioners vydali výměry DPH, přičemž společnost Weald Leasing nedovolili odpočet DPH zaplacené na vstupu z majetku pronajatého mezi říjmem 2000 a říjmem 2004 na základě toho, že dotčená plnění nejsou hospodářskými činnostmi a představují zneužití práv. Weald Leasing se proti daňovým výměrám odvolala, přičemž argumentovala tím, že plnění nebyla uskutečňována pouze za účelem získání daňového zvýhodnění a že zdanitelné dodávky zařízení prostřednictvím finančního pronájmu nejsou v rozporu s účelem šesté směrnice. Po vydání rozsudku Halifax(8) Commissioners upustili od argumentu, že dotčená plnění spočívající ve finančním pronájmu nejsou hospodářskými činnostmi, a argumentovali pouze tím, že tato plnění představují zneužívající praktiky.

6. Rozhodnutím ze dne 7. února 2007 rozhodl VAT and Duties Tribunal, že hlavním cílem těchto plnění bylo získat daňové zvýhodnění. Tato plnění tedy splnila druhou podmínku pro použití doktríny zákazu zneužití, která je stanovena v bodu 75 rozsudku Soudního dvora ve věci Halifax. VAT and Duties Tribunal konkrétně uvedl, že neshledal „jiné vysvětlení pro plnění, nežli je získání daňových zvýhodnění ze strany Churchill Group, které by bylo alespoň trochu přesvědčivé“. VAT and Duties Tribunal shledal, že poskytnutí daňového zvýhodnění není v rozporu s účelem příslušných ustanovení šesté směrnice o DPH, a tudíž není splněna první podmínka stanovená v bodu 74 rozsudku Soudního dvora ve věci Halifax. Tribunal nenašel v šesté směrnici nic, co by ukazovalo, že obchodník osvobozený od daně nemůže odložit nebo rozložit zatížení daní na vstupu formou finančního pronájmu, a to ani v takové situaci, o jakou se jedná v projednávané věci, kde Weald Leasing je společností spojenou se společnostmi CML a CARC. VAT and Duties Tribunal rovněž konstatoval, že ke zneužití mohlo dojít nikoliv na základě samotných pronájmů, ale pouze na základě výše nájemného u těchto pronájmů a uspořádání, které mělo zabránit tomu, aby Commissioners mohli vydat rozhodnutí podle přílohy 6 k Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994, dále jen „VAT Act 1994“)(9).

7. Commissioners se proti tomuto rozhodnutí odvolali k Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales. Jedinou otázkou řešenou v rámci odvolacího řízení bylo to, zda daňové zvýhodnění, které Churchill Group získala, je v rozporu s účelem šesté směrnice. Rozsudkem ze dne 16. ledna 2008 Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales zamítl odvolání Commissioners proti uvedenému rozhodnutí s odvodněním, že skutečnost, že dotčená plnění nebyla provedena v rámci běžných obchodních transakcí, nestačí k učinění závěru, že šlo o zneužívající praktiky, jelikož daňové zvýhodnění, které Churchill Group získala těmito plněními, není v rozporu se zásadou daňové neutrality nebo kterýmkoliv jiným ustanovením šesté směrnice(10).

8. Za těchto okolností se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, kdy obchodník, který je ve značném rozsahu osvobozen od daně, používá strukturu finančního pronájmu majetku, která zahrnuje prostředníka, namísto přímého nákupu majetku, vede taková struktura finančního

pronájmu nebo jakákoliv její část k daňovému zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice ve smyslu bodu 74 rozsudku [...] Halifax [...]?

2) Vzhledem ke skutečnosti, že šestá směrnice o DPH předpokládá finanční pronájem majetku obchodníky, kteří jsou úplně nebo částečně osvobozeni od daně, a s přihlédnutím k odkazu Soudního dvora na „běžné obchodní transakce“ v bodech 69 a 80 rozsudku Halifax a bodu 27 rozsudku [...] Ampliscentifica [a Amplifin], a též s ohledem na neexistenci takového odkazu v rozsudku [...] Part Service, jedná se o zneužívající praktiky, pokud tak obchodník, který je úplně či částečně osvobozen od daně, činí, i když se v kontextu svých běžných obchodních transakcí nepodílí na plněních spočívajících ve finančním pronájmu?

3) V případě kladné odpovědi na otázku 2:

a) jaký je význam pojmu „běžné obchodní transakce“ v kontextu bodů 74 a 75 rozsudku Halifax; je tento pojem relevantní ve vztahu k bodu 74, bodu 75 nebo oběma bodům;

b) je odkaz na „běžné obchodní transakce“ odkazem na:

(1) transakce, kterými se dotčená osoba povinná k dani obvykle zabývá;

(2) transakce, které se uskutečňují mezi dvěma či více smluvními stranami za obvyklých tržních podmínek;

(3) transakce, které jsou obchodně životaschopné;

(4) transakce, které s sebou nesou obchodní zátěž a rizika typicky spojená se souvisejícími obchodními přínosy;

(5) transakce, které nejsou vykonstruované v tom smyslu, že mají obchodní podstatu;

(6) jiný typ nebo kategorii transakcí?

4) Pokud bude shledáno, že struktura finančního pronájmu majetku nebo jakákoliv její část představuje zneužívající praktiky, co je odpovídajícím řešením? Konkrétně, má vnitrostátní soud nebo správce daně:

a) nebrat v úvahu existenci prostředníka a rozhodnout, aby DPH byla odvedena z obvyklého nájemného;

b) překvalifikovat strukturu finančního pronájmu na přímý nákup nebo

c) překvalifikovat plnění jakýmkoliv jiným způsobem, který bude soud nebo správce daně považovat za vhodný prostředek k nastolení situace, která by byla běžná při neexistenci plnění představujících zneužívající praktiky?“

III – řízení před Soudním dvorem

9. Písemná vyjádření předložily společnost Weald Leasing, řecká vláda, Irsko, italská vláda, vláda Spojeného království a Komise. Všichni zúčastnění, s výjimkou Italské vlády, přednesli ústní vyjádření na jednání konaném dne 3. června 2010.

IV – Předběžné poznámky

10. Na základě rozsudku Halifax je zjevné, že zásada zákazu zneužití práva, jak je definována judikaturou Soudního dvora a která brání tomu, aby bylo možné dovolávat se práva Evropské unie

(EU) pro zneužívající nebo podvodné účely, platí rovněž ve včech týkajících se DPH. Nicméně rozšíření zásady zákazu zneužití práva na oblast DPH nesmí zasahovat do zásady právní jistoty nebo svobody obchodníka organizovat svou činnost nebo zvolit si plnění tak, aby platil nižší DPH(11).

11. Vzhledem k tomu, že ke zjištění zneužití práva v oblasti DPH dochází bez ohledu na to, že obchodník formálně dodržel právní úpravu v oblasti DPH, mám za to, že dotčenou zásadu je třeba uplatňovat pouze ve výjimečných případech, kdy je zneužití zjevné, a jakákoliv nápravná opatření je třeba provádět šetrně a pouze v rozsahu dotčeného zneužití. Soudní dvůr v rozsudku Halifax stanovil, že při neexistenci jasného a jednoznačného právního základu nelze uložit za zjištění zneužívajících praktik sankci(12). Plnění uskutečňovaná v rámci zneužívajících praktik musejí být spíše nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužívající praktiky(13).

12. V rozsudku Halifax zavedl Soudní dvůr test sestávající ze dvou částí, který musí být splněn, aby mohla být konstatována existence zneužívajících praktik. Zprv dotčená plnění vedou přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici k získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání je v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Zadruhé z řady objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění(14).

13. Jak uvádí řecká vláda, dotčený test sestávající ze dvou částí je svou povahou kumulativní. Aby byla prokázána existence zneužívajících praktik pro účely DPH, nestačí tedy prokázat, že určité plnění vede ke získání daňového zvýhodnění nebo dokonce že jeho hlavním cílem je získání takového zvýhodnění anebo nemá jiný důvod existence nebo vysvětlení, než je získání takového zvýhodnění. Jakýkoliv jiný závěr by výrazně zasáhl do uznané svobody obchodníka omezit svou daňovou zátěž(15). Je tedy nezbytné jít dále a prokázat, že plnění vede k daňovému zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice a vnitrostátních předpisů, které ji provádějí.

14. Z předkládacího usnesení vyplývá, že druhá část testu zavedeného v rozsudku Halifax byla v projednávané věci splněna, jelikož VAT and Duties Tribunal určil, že základním cílem příslušných ujednání o finančním pronájmu a dalším finančním pronájmu bylo získat daňové zvýhodnění. Podle předkládacího usnesení bylo výsledkem smluv mimo jiné zvýhodnění společností CARC a CML pokud jde o hotovostní tok.

15. Předkládací usnesení rovněž uvádí, že v této souvislosti bylo v rámci finančních pronájmů udržováno nízké nájemné, protože čím vyšší by byl nájem, tím vyšší by byla neodpočitatelná DPH, kterou nesou společnosti CML a CARC. Krom toho z předkládacího usnesení vyplývá, že podle smlouvy o finančním pronájmu mezi společnostmi Weald Leasing a Suas bylo nájemné za majetek vypočteno tak, aby se společnosti Weald Leasing vrátilo 100 % nákladů do deseti let, nezávisle na době životnosti dotčeného majetku/zřízení.

V – První a čtvrtá otázka

16. Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda výše popsané uspořádání nebo jakákoliv jeho část vede k daňovému zvýhodnění, jehož přiznání je v rozporu s účelem šesté směrnice a vnitrostátních předpisů, které ji provádějí.

17. Weald Leasing tvrdí, že v kontextu DPH je jednou z daňových výhod finančního pronájmu pro obchodníky, kteří jsou úplně nebo částečně osvobozeni od daně, možnost rozložit neodpočitatelnou daň na vstupu na dobu trvání finančního pronájmu. Nicméně tato daňová výhoda sama o sobě nestačí k tomu, aby bylo možné daná plnění označit za zneužívající, nebo?

jde pouze o daňový důsledek jejich volby, který šestá směrnice výslovně předvídá. Předmetná daňová výhoda není zneužívající, neboť nebyla získána neoprávněně. Společnosti CML a CARC se zejména nijak nesnažily získat zpět vyšší daň na vstupu, než na jakou mají nárok. Těbaže společnost Weald Leasing získala výhodu pokud jde o hotovostní tok, nedošlo k bezprostřední úspoře daní a žádná taková úspora nebyla plánována. Podle společnosti Weald Leasing je toto klíčový rozdíl mezi projednávanou věcí a věcí C-223/03(16), jelikož jediný prvek ujednání o finančním pronájmu, který je možné považovat za potenciálně zneužívající, je výše nájemného. Weald Leasing podotýká, že jediným právním ustanovením, které mohlo být potenciálně porušeno, je odstavec 1 přílohy 6 k VAT Act 1994, což je vnitrostátní ustanovení, které neprovádí ustanovení šesté směrnice. Jedná se spíše o výjimku ze základního pravidla oceňování uvedeného v čl. 11 části A odst. 1 šesté směrnice, stanovenou na základě odchylky přiznané Spojenému království podle čl. 27 odst. 2 této směrnice. Takové odchylky nezakládají práva nebo povinnosti na základě práva Společenství (nyní EU)(17). V důsledku toho se teorie práva EU o zákazu zneužití neuplatní na porušení odstavce 1 přílohy 6, které je věcí pouze vnitrostátního práva.

18. Vláda Spojeného království má za to, že přes formální podobu finančního pronájmu dotčená ujednání nebyla uzavřena za obvyklých tržních podmínek a šlo o úmyslný a vykonstruovaný pokus zakrýt skutečnou obchodní a hospodářskou realitu, která byla taková, že skupina společností Churchill Group prostřednictvím společností CML a CARC vybírala a nakupovala majetek určený k užívání v rámci jejich pojišťovacích činností osvobozených od daní. Společnost Weald Leasing se ve skutečnosti snažila zajistit si výhody finančního pronájmu pokud jde o DPH, aniž nesla s tím spojenou hospodářskou a obchodní zátěž. Česká vláda se domnívá, že úelem a důsledkem dotčeného mechanismu finančního pronájmu bylo, že nabytí majetku společnostmi CARC a CML byla zdaňována jinak než podobná nabytí ze strany jejich konkurentů poskytujících podobné služby. Využití tohoto mechanismu porušuje zásadu daňové rovnosti a potažmo zásadu daňové neutrality. Irsko má za to, že Churchill Group poskytuje 99 % služeb osvobozených od daní a v rozsahu, v němž její daň na vstupu není odpočitatelná, je třeba mít za to, že šestá směrnice stanoví, že tuto daň je třeba zaplatit okamžitě, jakmile se stane splatnou, aby mohla být přenesena na konečného spotřebitele. Weald Leasing a Suas představují především, pokud ne výlučně, mechanismy k obcházení uvedeného pravidla a vzhledem k tomu, že tyto mechanismy jsou zjevně vykonstruované, představují zneužití. Podle Irska jsou vykonstruované, a tedy zneužívající celá ujednání o finančním pronájmu nebo jejich větší část, a nikoliv pouze výše nájemného. Italská vláda se domnívá, že struktura finančního pronájmu, která má umožnit osobě v převážné míře osvobozené od daní provést odpočet veškeré DPH zaplacené na vstupu ze zboží nebo služeb nabytých pro její činnost, je v rozporu se zásadou daňové neutrality zakotvenou v šesté směrnici.

19. Komise má za to, že finanční pronájem majetku nevede k daňovému zvýhodnění odporujícímu účelu právní úpravy v oblasti DPH. Z hospodářského hlediska není pro stát rozdíl v tom, zda je majetek získán koupí nebo finančním pronájmem. Těbaže odložení daňové zátěže může pro osobu povinnou k dani představovat zvýhodnění pokud jde o hotovostní tok, z dlouhodobého hlediska za toto zvýhodnění platí. Komise má rovněž za to, že využití kaptivní leasingové společnosti samo o sobě nepředstavuje zneužití práva. Skutečné riziko zneužití za takových okolností spočívá v možnosti, že osoba povinná k dani bude manipulovat s výší nájemného, aby snížila výši DPH, která má být zaplacená. Komise poukazuje na to, že se zdá, že úelem zapojení společnosti Suas bylo pouze zabránit daňovým orgánům v ověření a kontrole výpočtu zdanitelné částky. Zdá se tedy, že toto plnění splňuje první část testu zavedeného v rozsudku Halifax. Plnění, jehož cílem je zabránit účinnému uplatňování pravidel v oblasti DPH, je třeba považovat za rovnocenné plnění, jehož cílem je získat zvýhodnění v rozporu s úelem těchto pravidel.

20. Podle mého názoru a jak uvedla Komise ve svém vyjádření, má obchodník v zásadě svobodu rozhodnout se, zda si majetek/zařízení, které při své činnosti používá, koupí nebo pronajme(18). Krom toho skutečnost, že se obchodník osvobozený od daní rozhodne raději uzavřít smlouvu o finančním pronájmu majetku/zařízení než jej přímo koupit, aby využil příznivějšího zacházení v rámci právní úpravy DPH tím, že oddálí(19) své zatížení DPH, není sama o sobě dostatečná k prokázání toho, že došlo ke zneužití této právní úpravy. Pokud se obchodník rozhodne pronajmout zařízení, platí DPH z periodických plateb nájemného rozložených na dobu pronájmu místo jednorázového zaplacení DPH při koupi tohoto zařízení. Domnívám se, že takové plnění není samo o sobě v rozporu s účelem šesté směrnice a vnitrostátních právních předpisů, které ji provádějí. Podle mého názoru dané plnění neporušuje nutně zásadu daňové neutrality. Jak uvedla společnost Weald Leasing i Komise, pronájem místo koupě zařízení sám o sobě nevede k tomu, že obchodník zaplatí nižší DPH nebo že si odpote vyšší DPH, než na jakou má nárok. Tebaže tedy obchodník může být zvýhodněn pokud jde o hotovostní tok, finanční pronájem zařízení místo jeho koupě neznamena automatickou úsporu na DPH.

21. Domnívám se, že založení a využívání 100% nebo „kaptivní“ dceřiné společnosti, v tomto případě společnosti Weald Leasing, která je pro účely DPH odlišnou nebo samostatnou osobou povinnou k dani(20), pouze za účelem získání zvýhodnění při placení DPH v podobě odložení DPH není samo o sobě zneužívající, jelikož takového zvýhodnění lze dosáhnout uzavřením smlouvy o finančním pronájmu za obvyklých tržních podmínek s nezaujatou třetí stranou(21). Skutečnost, že obchodník, osvobozený v širokém rozsahu od daní, využije místo přímého nákupu majetku struktury finančního pronájmu majetku, do níž je zapojena nezaujatá třetí strana nebo 100% dceřiná společnost, která je registrována samostatně jako plátc DPH, aby odložil placení neodpočitatelné daní, nevede sama o sobě k daňovému zvýhodnění, které je v rozporu se šestou směrnicí. Nicméně pokud je nájemné podle smlouvy o finančním pronájmu stanoveno na nepřirozeně nízké úrovni, která neodpovídá podmínkám volného trhu, čímž se uměle snižuje výše DPH, která má být zaplacená, pak tato část transakce týkající se výše nájemného, nikoliv samotný finanční pronájem, podle mého názoru odporuje účelu šesté směrnice a vnitrostátních právních předpisů, které ji provádějí.

22. Pokud jde o smlouvy týkající se společnosti Suas, předkládací usnesení uvádí, že včlenění této společnosti mezi společnost Weald Leasing a společnost CARC a CML znamenalo, že Commissioners nemohli vydat rozhodnutí podle přílohy 6 k VAT Act 1994. Zdá se, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že k tomu, aby mohli Commissioners vydat rozhodnutí podle přílohy 6, v jehož důsledku se za hodnotu plnění považuje jeho obvyklá hodnota, musí mimo jiné prokázat, že osoba, která plnění poskytuje, a osoba, které je plnění poskytováno, jsou propojeny(22) a že plnění bylo uskutečněno za cenu nižší, než je jeho obvyklá hodnota.

23. Z předkládacího usnesení vyplývá, že společnost Weald Leasing sama argumentovala před předkládajícím soudem tím, že „[s]kutečné daňové zvýhodnění získané ústníky řízení vzniklo na základě včlenění společnosti Suas mezi uvedené společnosti, čímž bylo zabráněno použití rozhodnutí podle přílohy 6“. Ve vyjádření předloženém Soudnímu dvoru se společnost Weald Leasing domnívá, že zásada zákazu zneužití se uplatní pouze na daňová zvýhodnění, která jsou v rozporu s ustanoveními práva Společenství, a nikoli na pokusy o obcházení vnitrostátního práva.

24. Domnívám se, že tvrzení společnosti Weald Leasing nelze přijmout. Ze spisu Soudního dvora se zdá, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že odstavec 1 přílohy 6 k VAT Act 1994 byl přijat na základě odchylky podle článku 27 šesté směrnice(23). Podle mého názoru ustanovení vnitrostátních právních předpisů, která byla přijata v souladu s odchylkou stanovenou

v ?lánku 27 šesté sm?rnice, tvozí nedílnou sou?ást vnitrostátního systému DPH, jsou na základ? vnitrostátního práva pro osobu povinnou k dani závazná(24) a da?ové orgány ?lenského státu se jich mohou p?ed vnitrostátními soudy v?í této osob? dovolávat(25). Pro ú?ely uplatn?ní zásady zákazu zneužití, jak byla stanovena v rozsudku ve v?ci Halifax, ze strany vnitrostátních soud?, je jakékoliv rozlišování mezi vnitrostátními ustanoveními, která provád?jí ustanovení šesté sm?rnice, a t?mi, která byla p?ijata v plném souladu s odchylkou, kterou tato sm?rnice umož?uje, podle mého názoru um?lé a vede k ohrožení integrity vnitrostátního systému DPH a nep?ímo i systému DPH v rámci EU.

25. Domnívám se tedy, že teorie zákazu zneužití, jak je stanovena v rozsudku Halifax(26), se uplatní na zneužití vnitrostátních ustanovení, která byla p?ijata v plném souladu s podmínkami ?lánku 27 šesté sm?rnice. Pokud jde o uplatn?ní této zásady v p?vodním ?ízení, což p?ísluší vnitrostátnímu soudu, mám za to, že využívání ?ist? um?le vytvo?ené struktury, jejímž hlavním cílem je získání da?ového zvýhodn?ní tím, že da?ovým orgán?m je zabrán?no v tom, aby podle ustanovení vnitrostátního práva p?ijatých v plném souladu s šestou sm?rnicí rozhodly, že za hodnotu ujednání o finan?ním pronájmu mezi propojenými osobami se považuje jejich obvyklá hodnota, p?edstavuje zneužívající praktiky.

26. ?tvrtou otázkou se p?edkládající soud táže na to, jak má p?ekvalifikovat smlouvy, pokud bude shledáno, že struktura finan?ního pronájmu majetku nebo jakákoliv její ?ást p?edstavuje zneužívající praktiky.

27. Soudní dv?r v bod? 94 rozsudku Halifax uvedl, že pln?ní uskute?n?ná v rámci zneužívajících praktik musejí být nov? definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v p?ípad? neexistence pln?ní p?edstavujících uvedené zneužívající praktiky. Z mého posouzení první otázky pokud jde o existenci a rozsah zneužití v p?vodním ?ízení vyplývá, že pokud vnitrostátní soud dosp?je k záv?ru, že zapojení spole?nosti Suas do p?edm?tných ujednání bylo um?le zorganizováno v zásad? za ú?elem zabránit vydání rozhodnutí podle odstavce 1 p?ílohy 6 (VAT Act 1994), aby bylo dosaženo da?ového zvýhodn?ní, m?ly by být da?ové orgány Spojeného království oprávn?ny, jak uvedla Komise ve svém vyjád?ení, naložit se sérií pln?ní v p?vodním sporu jako s pronájmy ze strany spole?nosti Weald Leasing spole?nostem CML a CARC a tím zajistit, že DPH bude zaplácena z obvyklé hodnoty(27) t?chto pronájm?.

28. Pokud je tedy v rámci ujednání o finan?ním pronájmu využívána ?ist? um?le vytvo?ená struktura za ú?elem zabránit da?ovým orgán?m, aby podle ustanovení vnitrostátního práva p?ijatých v plném souladu s šestou sm?rnicí rozhodly, že za hodnotu t?chto ujednání mezi propojenými osobami se považuje jejich obvyklá hodnota, musí být tato ujednání p?ekvalifikována tak, že nebude k existenci této struktury p?ihlíženo.

VI – Druhá a t?etí otázka

29. Druhou otázkou se p?edkládající soud ptá, zda to, že se obchodník, který je úpln? ?i ?áste?n? osvobozen od dan?, podílí na finan?ním pronájmu majetku, i když tak v kontextu svých „b?žných obchodních transakcí“ ne?íní, p?edstavuje zneužívající praktiky. T?etí otázkou se p?edkládající soud ptá na r?zné možnosti výkladu a použití výrazu „b?žné obchodní transakce“.

30. Výraz „b?žné obchodní transakce“ je použit ve dvou bodech rozsudku ve v?ci Halifax. V bod? 69 rozsudku ve v?ci Halifax Soudní dv?r vyjád?il obecnou zásadu, že pln?ní, jež nejsou uskute?n?na v rámci b?žných obchodních transakcí, budou posuzována jako zneužívající, pokud je jejich ú?elem získat zneužívajícím zp?sobem výhodu upravenou právem EU. V bod? 80 rozsudku Soudní dv?r uvedl, že „[b]ylo-li by [...] osobám povinným k dani umožn?no odpo?íst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich b?žných obchodních transakcí by jim žádné pln?ní podle ustanovení o systému odpo?t? podle šesté sm?rnice nebo vnitrostátních

předpis, které jej provádí, neumožnilo odpočíst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému“. Soudní dvůr poté v bodě 81 rozsudku ve věci Halifax konstatoval, že „[p]okud jde o druhou [část testu], podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namístě připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu i specifický charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže“.

31. Odkaz na „běžné obchodní transakce“ však chybí v rozsudku ve věci Part Service(28), a to přesto že Soudní dvůr použil test sestávající ze dvou částí zavedený v bodech 74 a 75 rozsudku Halifax(29). V rozsudku ve věci Amplisientifica and Amplifin (30) Soudní dvůr uvedl, že „[c]o se týče [...] zásady zákazu zneužití práva, [...] jejím cílem zejména v oblasti DPH je, aby použití právní úpravy [EU] nemohlo jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečňována v rámci obvyklých obchodních podmínek [běžných obchodních transakcí], ale pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem [EU]. Tato zásada tak vede k zákazu i specificky vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění“.

32. Domnívám se, že výraz „běžné obchodní transakce“ nevyžaduje přezkum „typické“ hospodářské činnosti konkrétního obchodníka(31). Pojem „běžné obchodní transakce“ v kontextu zneužívání DPH tak nesouvisí s transakcemi, na nichž se osoba povinná k dani obvykle podílí. Pokus vyčlenit typické nebo obvyklé transakce daného obchodníka je podle mého názoru ze své podstaty úkol s nepředvídatelným výsledkem(32), a tedy nepřichodný v rámci daňového práva, které vyžaduje právní jistotu.

33. Posouzení, zda je plnění uskutečňováno v kontextu „běžných obchodních transakcí“, se podle mého názoru vztahuje k druhé části(33) testu zavedeného v rozsudku Halifax, a tedy k povaze dotčeného plnění nebo mechanismu a k tomu, zda se jedná o specifickou konstrukci vytvořenou hlavně za účelem získání daňového zvýhodnění, a nikoli z jiných hospodářských důvodů(34). V tomto ohledu jsou relevantní právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se mechanismu ke snížení daňové zátěže(35), a tedy to, zda účastníci plnění jednají za obvyklých tržních podmínek(36). Kromě toho otázka, zda plnění vede k obchodní zátěži a rizikům typicky spojeným s takovými plněními, je relevantní pro posouzení toho, zda má plnění specifický charakter, a tedy zda je jeho hlavním cílem získání daňového zvýhodnění. Rád bych dodal, že při takovém posouzení rozhoduje objektivní povaha plnění(37), a nikoliv subjektivní motivace osoby povinné k dani.

VII – Závěry

34. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky předložené Court of Appeal (Anglie a Wales) následovně:

„1) Skutečnost, že obchodník, osvobozený v širokém rozsahu od daně, místo přímého nákupu majetku využije struktury finančního pronájmu majetku, do níž je zapojena nezaujatá třetí strana nebo 100% dceřiná společnost, která je registrována samostatně jako plátců daně z přidané hodnoty, aby odložil placení neodpočitatelné daně, nevede sama o sobě k daňovému zvýhodnění, které je v rozporu se šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

2) Využívání specificky vytvořené struktury, jejímž hlavním cílem je získání daňového zvýhodnění tím, že daňovým orgánem je zabráněno v tom, aby podle ustanovení vnitrostátního

práva přijatých v plném souladu s šestou směrnicí 77/388 rozhodly, že za hodnotu ujednání o finančním pronájmu mezi propojenými osobami se považuje jejich obvyklá hodnota, představuje zneužívající praktiky.

3) Pokud je zjištěna existence zneužívajících praktik, plnění uskutečňovaná v jejich rámci musejí být překvalifikována tak, aby byla nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužívající praktiky. Pokud je v rámci ujednání o finančním pronájmu využívána ist uměle vytvořená struktura za účelem zabránit daňovým orgánům, aby podle ustanovení vnitrostátního práva přijatých v plném souladu s šestou směrnicí rozhodly, že za hodnotu těchto ujednání mezi propojenými osobami se považuje jejich obvyklá hodnota, musí být tato ujednání překvalifikována tak, že nebude k existenci této struktury přihlíženo.

4) Pojem „běžné obchodní transakce“ v kontextu zneužívání daně z přidané hodnoty nesouvisí s transakcemi, na nichž se osoba povinná k dani obvykle podílí. Posouzení, zda je plnění uskutečňováno v kontextu „běžných obchodních transakcí“, se vztahuje k povaze dotčeného plnění nebo mechanismu a k tomu, zda se jedná o ist umělou konstrukci vytvořenou hlavně za účelem získání daňového zvýhodnění, a nikoli z jiných hospodářských důvodů. V tomto ohledu jsou pro posouzení povahy plnění relevantní právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se mechanismu ke snížení daňové zátěže, a tedy to, zda účastníci plnění jednají za obvyklých tržních podmínek, jakož i otázka, zda plnění vede k obchodní zátěži a rizikům typicky spojeným s takovými plněními.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609), dále jen „rozsudek Halifax“.

3 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, Sb. rozh. s. I-897)

4 – Rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019).

5 – Viz čl. 13 písm. B šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (dále jen „šestá směrnice“). Viz nyní čl. 135 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

6 – Weald Leasing je 100% dceřiná společnost společnosti CML a je samostatně registrována jako plátc DPH.

7 – Viz čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice; viz nyní články 168 a 173 směrnice o DPH.

8 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 2.

9 – Odstavec 1(1) přílohy 6 k VAT Act 1994 stanoví:

„Pokud

(a) hodnota plnění uskutečněného osobou povinnou k dani za peněžitě protiplnění je (bez ohledu na tento odstavec) nižší nežli jeho obvyklá hodnota a

(b) osoba uskutečňující plnění a osoba, které je plnění, jsou propojené a

(c) je-li plnění zdanitelným plněním, osoba, které je plnění, není oprávněna podle článků 25 a 26

odpočíst DPH z plnění v plném rozsahu,

mohou Commissioners rozhodnout, že za hodnotu plnění se považuje jeho obvyklá hodnota.“

10 – High Court souhlasil s tvrzením Commissioners, že společnosti CML, CARC, Weald Leasing a Suas nenesly běžná ekonomická a obchodní rizika, která jsou tradičně spojena s finančním pronájmem majetku. Souhlasil s tím, že ujednání o finančním pronájmu byla „obchodně prázdná“, protože byla natolik odlišná od toho, co je možné očekávat od smluvních stran jednajících za obvyklých tržních podmínek a dbajících na to, aby se chovaly jako v rámci běžných obchodních transakcí. Souhlasil rovněž s tím, že aťkoliv ujednání o finančním pronájmu nebyla smyšlená a navzdory pokusům dát jim podobu běžných obchodních ujednání, plnění byla vykonstruovaná v tom smyslu, že kdyby nebylo jejich hlavním cílem získání daňového zvýhodnění, nikdy by k nim v běžném obchodním kontextu nedošlo. High Court tudíž uznal, že plnění nespadá mezi běžné obchodní transakce smluvních stran. Nicméně poté, co odkázal na body 69 až 80 rozsudku Soudního dvora ve věci Halifax (uvedený výše v poznámce pod čarou 2), došel soud k závěru, že pouhá skutečnost, že takové uspořádání nespadá mezi běžné obchodní transakce, neznamená, že se jedná o zneužívající praktiky. V tomto kontextu soud uvedl, že Soudní dvůr neodkázal na „běžné obchodní transakce“ v bodu 74 ani v bodu 86 svého rozsudku, když stanovil první podmínku pro použití zásady zákazu zneužití. Došel k závěru, že pokud by Soudní dvůr považoval odkazy na „běžné obchodní transakce“ v bodech 69 a 80 svého rozsudku Halifax za významné, vysvětlil by blíže, co takovým pojmem rozumí.

11 – Viz rozsudek Halifax, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, body 69 až 73.

12 – Viz rozsudek Halifax, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 93.

13 – Viz rozsudek Halifax, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 94.

14 – Viz rozsudek Halifax, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, body 74 a 75.

15 – Viz rozsudek Halifax, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 73.

16 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Sb. rozh. s. I-1751).

17 – Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 28).

18 – Pronájem zařízení představuje v zásadě poskytnutí služby ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice a čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH.

19 – Chtěl bych však poznamenat, že Irsko ve svém písemném vyjádření uvádí, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby osoba, která není oprávněna si odpočíst daň, když se stane splatnou, by měla nést tíži její neodpočitatelnosti tím, že ji v daném okamžiku zaplatí.

20 – Podle článku 4 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

21 – Viz obdobný rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, Recueil, s. I-419). V této věci Soudní dvůr rozhodl, že společník, který pronajme nemovitost společnosti, v níž má podíl a která je sama osobou povinnou k dani, jedná samostatně ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Soudní dvůr konstatoval, že mezi společnostmi a společníkem neexistuje vztah zaměstnavatele a zaměstnance, jež by byl podobný tomu, který je uveden v čl. 4 odst. 4 prvním pododstavci šesté směrnice, a jež by vylučoval nezávislost společníka. Společník při pronajímání hmotného majetku společnosti jednal svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, i když byl souasn

jednatel společnosti, jež byla nájemcem. Z toho tedy podle mého názoru vyplývá, že prostá existence blízkého vztahu mezi dvěma osobami povinnými k dani nestačí k tomu, aby daňové orgány jednaly s těmito osobami jako s jedinou osobou povinnou k dani. Viz naproti tomu rozsudek ze dne 18. října 2007, van der Steen (C-355/06, Sb. rozh. s. I-8863). Soudní dvůr v tomto rozsudku konstatoval, že mezi společností a ředitelem této společnosti je vztah zaměstnavatele a zaměstnance. Soudní dvůr zaprvé konstatoval, že společnost platila řediteli pevně stanovený měsíční plat a jednou ročně příspěvek na dovolenou. Daň z příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení byly z jeho platu odváděny společností. Zadruhé, když své služby poskytoval jako zaměstnanec, nejednal ředitel svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, nýbrž na účet a odpovědnost společnosti. Zatímco ředitel nenesl při svém vystupování jako jednatel společnosti a při své činnosti v rámci jednání společnosti v žádném případě žádné hospodářské riziko.

22 – Ze spisu se zdá, že kdyby do dotčených ujednání o finančním pronájmu nebyla zapojena společnost Suas, která není součástí Churchill Group a není formálně spojena se společností Weald Leasing nebo společnostmi CARC či CML, mohly by vnitrostátní daňové orgány rozhodnout, že za hodnotu dotčených plnění se považuje jejich obvyklá hodnota.

23 – Článek 27 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. [...]“ Postup pro přiznání takového povolení je stanoven v čl. 27 odst. 2 až 4 šesté směrnice. Podle čl. 27 odst. 5 „[členské státy, které k 1. lednu 1977 uplatňují zvláštní opatření toho druhu, který je uveden v odstavci 1, je mohou zachovat s podmínkou, že o tom do 1. ledna 1978 uvědomí Komisi a že v případě, kdy tyto odchylky mají za cíl zjednodušení postupu vymáhání daní, odpovídají zároveň požadavkům stanoveným v odstavci 1.“

24 – Viz obdobný rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce pod čarou 17, body 20 až 28. Podle mého názoru tento rozsudek stanoví, že pro osobu povinnou k dani nevyplývá v souvislosti s výjimkami a odchylkami přijatými členským státem v souladu s šestou směrnicí přímo vymahatelný nárok na základě práva EU. Viz nicméně stanovisko generální advokátky Kokott v této věci, v němž skutečně uvádí, že osoba povinná k dani má nárok jak na základě vnitrostátního práva, tak práva EU. Viz bod 43 stanoviska.

25 – Viz obdobný rozsudek ze dne 13. února 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, s. 617, bod 37).

26 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 2.

27 – Rozsudek ve věci Halifax, uvedený výše v poznámce pod čarou 2. Posouzení obvyklé ceny ujednání o finančním pronájmu nutně vyžaduje zohlednění doby trvání těchto ujednání s ohledem na povahu dotčeného majetku/zřízení.

28 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 3.

29 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 2.

30 – Uvedený výše v poznámce pod čarou 4.

31 – Navzdory uvedení výrazu „jejich běžné obchodní transakce“ (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska) v bodě 80 rozsudku Halifax (uvedený výše v poznámce pod čarou 2).

32 – V neposlední řadě proto, že hospodářské činnosti obchodníka se mohou přebíhat mnit a vyvíjet.

33 – Viz bod 75 rozsudku ve věci Halifax (uvedený výše v poznámce pod čarou 2).

34 – Předkládající soud použil v otázce 3(b)(3) výraz „obchodně životaschopné“. Vzhledem k tomu, že tento výraz by mohl být vykládán jako označující plnění, které je svou povahou ziskové, nebudu tento termín používat.

35 – Viz rozsudek ve věci Halifax (uvedený výše v poznámce pod čarou 2), bod 81.

36 – Podle mého názoru musí předkládající soud prozkoumat a posoudit všechny použitelné smluvní podmínky a relevantní okolnosti.

37 – Viz bod 75 rozsudku ve věci Halifax (uvedený výše v poznámce pod čarou 2).