

62016CC0251

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 7. září 2017 (1)

Věc C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

proti

T. G. Brosnanovi

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko)]

„DPH – Vyhýbání se daňové povinnosti – Půlmá použitelnost zásady zákazu zneužití práva vyjádřené v rozsudku Halifax a další (C-255/02)“

I. Úvod

1.

Daňové úřady se nezamílují snadno. Z tohoto pravidla však existuje (patrně alespoň) jedna podstatná výjimka: rozsudek Halifax z roku 2006 (2), ve kterém Soudní dvůr potvrdil existenci zásady zákazu zneužívajících praktik v oblasti práva daně z přidané hodnoty (DPH). Zdá se, že tento rozsudek přijaly daňové úřady všech členských států s opravdovým nadšením.

2.

Jak tomu však často bývá, pravá povaha předmětu náhle zformované náklonnosti pravděpodobně zůstane po nějakou dobu mlhavá a neprobádaná (3). Totéž platí i pro zákaz zneužívajících praktik – který je také označován jako zákaz zneužití práva – v oblasti DPH. Aťkoli byla zmíněná zásada výslovně potvrzena již před více než deseti lety a stala se od té doby předmětem rozsáhlé akademické diskuse a rozboru, její detailní fungování, včetně přesných kritérií, jež je třeba použít pro zjištění existence zneužití, je možné zatím považovat za poněkud nerozpracované.

3.

V projednávané věci je Soudní dvůr žádán, aby objasnil podmínky uplatňování a praktické dopady uvedené zásady v kontextu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko).

4.

Edward Cussens, John Jennings a Vincent Kingston (dále jen „navrhovatelé“) postavili v irském

m?st? Cork celkem 15 rekrea?ních objekt?. Následn? tyto objekty pronajali sp?ízn?né spole?nosti na dobu dvaceti let a jednoho m?síce. Podle irského práva se nájem na dobu dvaceti let považoval za první dispozici s nemovitým majetkem. DPH byla ú?tována z kapitalizované hodnoty nájmu. O m?síc pozd?ji byla uvedena smlouva ukon?ena a navrhovatelé prodali objekty t?etím osobám. Tyto transakce nepodléhaly podle irského práva DPH, nebo? ta se platila jen z p?vodní, první dispozice, tedy z dlouhodobého nájmu. Irská da?ová správa následn? rozhodla, že první dispozice, tedy dlouhodobý nájem, byla jen um?lým konstruktem a zneužitím práva. K uvedenému nájmu by proto nem?lo být pro ú?ely DPH p?ihlíženo a da? by m?la být zaplacená z následného prodeje t?etím osobám, jako kdyby se jednalo o první dispozici. V takovém p?ípad? by navrhovatelé byli povinni uhradit z titulu DPH podstatn? vyšší ?ástku.

5.

Rozhodnutí da?ové správy bylo napadeno odvoláním a v?c byla nakonec p?edložena Supreme Court of Ireland (Nejvyšší soud, Irsko). Supreme Court pokládá Soudnímu dvoru celkem osm otázek. Podstatou první a druhé otázky je, zda má zásada zákazu zneužití práva zakotvená unijním právem p?ímé ú?inky a zda p?eváží nad zásadami právní jistoty a legitimního o?ekávání. Za p?edpokladu, že zásada zákazu zneužití práva skute?n? má p?ímý ú?inek, sm??ují ?tvrtá a sedmá otázka k vyjasn?ní podmínek jejího použití. Jsou-li uvedené podmínky v projednávané v?ci spln?ny, je p?edm?tem t?etí otázky zp?sob, jak mohou být pln?ní p?ekvalifikována a nov? posouzena pro ú?ely DPH. Pátá, šestá a osmá otázka se týkají d?sledk? neslu?itelnosti ur?itého ustanovení vnitrostátního práva se šestou sm?nicí o DPH, tedy sm?nicí 77/388/EHS (4).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Sm?nice 77/388 (dále jen „šestá sm?nice o DPH“)

6.

Podle ?l. 2 odst. 1 šesté sm?nice o DPH (5) je p?edm?tem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní skute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

7.

?lánek 4 odst. 3 stanoví:

„?lenské státy mohou rovn?ž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo p?íležitostn? uskute??uje pln?ní v oblasti ?inností uvedených v odstavci 2, zejména pak n?které z následujících:

a)

poskytování budov nebo jejich ?ástí p?ed jejich prvním obydlením a pozemk?, na nichž stojí; [...] ?lenské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na p?estavbu budov a vymezit výraz ‚pozemky, na nichž stojí‘.

?lenské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokon?ení budovy do dne prvního poskytnutí nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne dalšího poskytnutí, pokud tato období nep?ekra?ují dobu p?ti, pop?ípad? dvou let.

„Budovou“ se rozumí jakákoliv stavba pevn? spojená se zemí;

b)

poskytnutí stavebního pozemku.

„Stavebním pozemkem“ se rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

8.

Článek 5, nadepsaný „Dodání zboží“, stanoví:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]

3. Členské státy mohou za hmotný majetek považovat rovněž:

a)

určitá práva k nemovitostem;

b)

věcná práva, která poskytují držiteli uživatelské právo k nemovitosti;

c)

akcie nebo podíly rovnocenné akciím, které držitelé poskytují právní nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části.“

9.

Článek 13 šesté směrnice o DPH, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, stanoví:

„[...]

B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

g)

dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a)“.

B. Irské právo

10.

Podle § 4 VAT Act 1972 (zákon o DPH z roku 1972), platilo v rozhodné době následující:

„1)

a)

Ustanovení tohoto § 4 se vztahují na nemovité věci

i)

které byly vytvořeny dodavatelem takových věcí nebo na jeho účet [...]

b)

Pro účely tohoto § 4 se pojmem ‚titul‘ ve vztahu k nemovité věci rozumí majetek nebo titul k majetku, který v okamžiku vzniku platil po dobu alespoň deseti let [...], a výrazem ‚dispozice s titulem‘ se rozumí také zřízení titulu [...]

2)

[...] pro účely tohoto zákona se má za to, že k dodání nemovité věci dochází jen tehdy, pokud osoba, jíž přísluší titul k nemovité věci podléhající tomuto § 4, provádí dispozici (větň vzdání se nebo postoupení titulu) s uvedeným titulem, nebo titulem z něj odvozeným, a to ve vztahu k celé takové věci nebo její části.

[...]

4)

Pokud osoba, jíž přísluší titul k nemovité věci podléhající tomuto § 4, provede, s ohledem na celou takovou věc nebo její část, dispozici s titulem, který je odvozen od uvedeného titulu, za okolností, kdy si ponechává právo zpětného nabytí titulu, má se pro účely § 3 odst. 1 písm. f) s ohledem na takové právo zpětného nabytí titulu za to, že učinila takovou věc nebo případně její část na jiný účel, než je její podnikání.

[...]

6)

Nehledě na jakékoli ustanovení tohoto § 4 nebo § 2 nebude daň odvedena z dodání nemovité věci

a)

ve vztahu k níž nevzniklo právo dodavatele na odpověď podle § 12 ohledně jakékoli daně dlužné či uhrazené z dodání nebo vytvoření dané věci nebo takové právo vzniklo jen z důvodu ustanovení § 3 odst. 5 písm. b) bod iii), nebo

b)

která byla obydlena před stanoveným datem a nebyly na ní prováděny stavební úpravy mezi uvedeným datem a dnem dodání, kromě dodání nemovité věci podléhající ustanovením odstavce 5.

[...]

9)

Pokud dispozice s titulem k nemovité věci podléhá dani a pokud daná věc nebyla předmětem stavebních úprav ode dne dispozice s uvedeným titulem (dále v tomto odstavci jen „titul podléhající dani“), jakákoli dispozice s titulem k této věci provedená po takovém dni jinou osobou, než které daný titul podléhající dani vznikl, se pro účely tohoto zákona považuje za dodání nemovitých věcí, na něž se vztahuje odstavec 6.“

11.

§lánek 10 odst. 9 zákona (ve znění použitelném v roce 2002) stanoví:

„a)

Při dodání nemovité věci a poskytnutí služeb spočívajících ve vytvoření nemovité věci bude součástí úplaty hodnota jakéhokoli titulu k dané věci, s níž je disponováno v souvislosti s dodáním věci či poskytnutím služeb.

b)

Hodnota jakéhokoli titulu k nemovité věci odpovídá ceně takového titulu na volném trhu, s tím, že v případě, kdy vzdání se nebo postoupení titulu k nemovité věci představuje dodání nemovité věci, jež podléhá dani, cena takového titulu na volném trhu bude určena, jako kdyby osoba, jež se vzdala takového titulu nebo jej postoupila, disponovala s titulem k takové věci, již daná osoba vytvořila, po dobu ode dne vzdání se nebo postoupení titulu do dne, kdy by daný titul zanikl, kdyby se daná osoba titulu nevzdala či jej nepostoupila.“

12.

Další pravidla týkající se oceňování transakcí s nemovitým majetkem pro účely DPH byla obsažena v §lánku 19 Value Added Tax Regulations 1979 (nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1979) (S. I. 63 z roku 1979), v platném znění, který stanoví:

„2)

Pokud osoba, které přísluší titul k nemovité věci (pro účely tohoto odstavce dále jen „disponent“), provede s ohledem na celou takovou věc nebo její část dispozici s titulem, který odvozuje od daného titulu, za okolností, kdy si ponechává právo zpětného nabytí titulu (pro účely tohoto odstavce dále jen „právo zpětného nabytí titulu“), použijí se následující ustanovení:

a)

hodnota práva zpětného nabytí titulu bude určena jako rozdíl mezi hodnotou celého předmětného titulu, který příslušel disponentovi k dané věci nebo její části, v okamžiku dispozice a hodnotou titulu, s níž bylo disponováno, a

b)

pokud na základě podmínek dispozice platí předmětný titul po dobu dvaceti let či více nebo se má za to, že platí po dobu dvaceti let nebo více, k hodnotě práva zpětného nabytí titulu se nepřihlíží.“

III. Skutkový stav, p?vodní ?ízení a p?edb?žné otázky

13.

Navrhovatelé byli spoluvlastníci pozemku ve m?st? Cork, na n?mž postavili patnáct rekrea?ních objekt? (dále jen „nemovitosti“). Podle informací p?edkládajícího soudu následn? za ú?elem snížení ?ástky DPH splatné z p?ípadného prodeje doty?ných nemovitostí uzav?eli n?kolik p?edb?žných transakcí se sp?ízn?nou spole?ností Shamrock Estates Limited (dále jen „SEL“) (dále jen „pln?ní p?edcházející prodeji“).

14.

Dne 8. b?ezna 2002 uzav?eli navrhovatelé se spole?ností SEL dlouhodobou smlouvu o nájmu daných nemovitostí, a to na dobu dvaceti let a jednoho m?síce (dále jen „dlouhodobá nájemní smlouva“). Nemovitosti byly zárove? pronajaty zp?t navrhovatel?m na dobu dvou let (dále jen „krátkodobá nájemní smlouva“).

15.

Dne 3. dubna 2002 byly ob? nájemní smlouvy smluvními stranami vzájemn? vypov?zeny a navrhovatelé znovu získali úplné vlastnické právo k nemovitostem. V kv?tnu 2002 prodali navrhovatelé nemovitosti t?etím osobám.

16.

První dodání nemovitého majetku v Irsku zásadn? podléhá DPH. Pozd?jší dodání jsou pak od dan? osvobozena. V p?ípad? dodání ve form? prodeje úplného vlastnického práva (tzv. „freehold interest“) je DPH odvád?na z kupní ceny. Nájem na dobu p?esahující dvacet let se v Irsku považují za dodání nemovitého majetku (6). V takových p?ípadech je DPH odvád?na z jeho kapitalizované hodnoty.

17.

Kdyby byly dot?ené nemovitosti prodány navrhovateli p?ímo (tedy bez pln?ní p?edcházejících prodeji), byla by z takového prodeje splatná DPH ve výši 125746 eur. Navrhovatelé však p?iznali DPH ve výši 40000 eur z dlouhodobé nájemní smlouvy, která p?edstavovala první poskytnutí nemovitostí, s tím, že krátkodobá nájemní smlouva, zp?tný nabytí titulu po ukon?ení nájemních smluv a následný prodej nemovitostí v kv?tnu 2002 byly osvobozeny od DPH.

18.

Irská da?ová správa m?la za to, že pln?ní p?edcházející prodeji p?edstavovala um?lý konstrukt a pro ú?ely vym?zení DPH by k nim nem?lo být p?ihlíženo. ?ástka DPH splatná z prodeje nemovitostí tedy m?la ?init 125746 eur (minus 40000 eur, které již byly zaplacený).

19.

Navrhovatelé uvedený vým?r napadli a v?c byla na základ? opravných prost?edk? nakonec p?edložena Supreme Court of Ireland (Nejvyšší soud Irska), který se rozhodl ?ízení p?erušit a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1)

Má zásada zneužití práva vyjád?ená v rozsudku Soudního dvora Halifax, jakožto zásada

použitelná v oblasti DPH, pŕímé úinky vŕi jednotlivcŕm pŕi neexistenci vnitrostátního aktu, a? už legislativního nebo soudního, provádŕjícího uvedenou zásadu, a to za takových okolností, jaké jsou dotčeny v projednávané vŕci, kdy by taková zmŕna kvalifikace plnŕní pŕedcházejících prodeji a plnŕní v rámci prodeje (spoleŕn? označovaných jako „plnŕní navrhovatel?“), jakou navrhují Commissioners, vedla ke vzniku povinnosti navrhovatel? odvést DPH, pŕi?emž taková povinnost pŕi ŕádném výkladu vnitrostátních ustanovení platných v dob? rozhodné pro plnŕní navrhovatel? ve skutečnosti nevznikla?

2)

V pŕípad?, že bude první otázka zodpovzena v tom smyslu, že zásada zneužití práva má pŕímé úinky vŕi jednotlivcŕm, a to i pŕi neexistenci vnitrostátního aktu, a? už legislativního nebo soudního, provádŕjícího uvedenou zásadu, byla daná zásada dostateŕn? jasná a pŕesná, aby ji bylo možné použít na plnŕní navrhovatel?, která byla uskutečnŕna pŕed vydáním rozsudku Halifax, a to zejména s ohledem na zásadu právní jistoty a zásadu ochrany legitimního očekávání navrhovatel??

3)

Použije-li se zásada zneužití práva na plnŕní navrhovatel? v tom smyslu, že je tŕeba zmŕnit jejich kvalifikaci:

a)

jaký je právní mechanismus vymŕzení a výbŕru DPH splatné z plnŕní navrhovatel? v pŕípad?, kdy podle vnitrostátního práva není DPH splatná, nelze ji vymŕzit ani vybrat, a

b)

jak mají vnitrostátní soudy takovou povinnost uložit?

4)

Má vnitrostátní soud pŕi urŕení, zda bylo hlavním úelem plnŕní navrhovatel? získat dačové zvýhodŕní, vzít v úvahu samostatn? plnŕní pŕedcházející prodeji (jež byla podle skutkových zjištŕní uskutečnŕna pouze z dačových dŕvod?), nebo je tŕeba zvážít úel plnŕní navrhovatel? jako celku?

5)

Je tŕeba ŕl. 4 odst. 9 zákona o DPH považovat za vnitrostátní právní pŕedpis provádŕjící šestou smŕnice i pŕesto, že je neslučitelný s ustanovením, které je uvedeno v ŕl. 4 odst. 3 šesté smŕnice, pŕi jehož ŕádném použití by navrhovatelé byli ve vztahu k plnŕní pŕedcházejícímu prvnímu obydlení daných nemovitostí považováni za osoby povinné k dani, nehledŕ na to, že došlo k dŕivŕjší dispozici podléhající dani?

6)

Je-li ŕl. 4 odst. 9 zákona o dani z pŕidané hodnoty neslučitelný se šestou smŕnicí, dopouštŕjí se navrhovatelé tím, že se dovolávají daného odstavce, zneužití práva v rozporu se zásadami vyjádŕenými v rozsudku Soudního dvora Halifax?

7)

Podpřně, není-li ?l. 4 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty neslužitelný se šestou smřnicí, získali navrhovatelé dařové zvýhodnění, které je v rozporu s účelem smřnice nebo jejím řlánkem 4?

8)

Použije se zásada zneužití práva vyjádřená v rozsudku Soudního dvora Halifax na dotřená plnění i v případě, že ?l. 4 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty nelze považovat za ustanovení provádějící šestou smřnici, a to na základě kritérií stanovených Soudním dvorem v rozsudku Halifax?“

20.

Přsemné vyjádření předložili navrhovatelé, společně irská vláda a zástupce irské dařové správy (posledně jmenovaný dále jen „odpřrce“), italská vláda a Komise. Zúčastněné strany v přsemné řásti řízení, s výjimkou italské vlády, přednesly rovněž ústní vyjádření na jednání konaném dne 27. dubna 2017.

IV. Posouzení

21.

Osm otázek položených předkládajícím soudem lze přeskupit do řtyř témat:

—

otázka, zda se v projednávané věci použije zásada zákazu zneužití práva (první a druhá otázka) (viz řást B níže);

—

podmínky použití uvedené zásady, konkrétně jakým způsobem má být určen hlavní účel plnění (řtvrtá otázka) a účel šesté smřnice o DPH a vnitrostátních prováděcích předpisř (sedmá otázka) (viz řást C níže);

—

dřsledky zneužití ve smyslu změny kvalifikace daných plnění a nového vymřzení přřslušné daně (řetř otázka) (viz řást D níže);

—

dřsledky závřru, že ?l. 4 odst. 9 zákona o DPH je neslužitelný se smřnicí nebo smřnicí řádně neprovádí (pátá, šestá a osmá otázka) (viz řást E níže).

22.

Každým z výře uvedených témat se budu zabývat postupně. Než však přistoupím k podrobnější analýze, je namřstě zařít dvřma poznámkami k terminologii.

A. Terminologické poznámky

23.

Vnitrostátní soud ve svém předkládacím rozhodnutí používá pojem „zneužití práv“ („abuse of rights“). Soudní dvůr skutečně uvedený výraz často užívá, a to jednak v oblasti DPH a jednak v dalších oblastech. Obecně však ve své judikatuře používá širokou škálu výrazů poukazujících na obdobné či totožné jevy. Mám přitom na mysli výrazy „zásada zákazu zneužití práva“ (7), „subjekty práva [se] nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem“ nebo „jít až tak daleko, aby zahrnoval zneužívající praktiky“ (8). Další běžné varianty jsou například „obcházení“ (9), „vyhýbání se“ (10) či „zcela uměle ujednání“ (11).

24.

Pojem „zneužití práv“ je podle mého názoru vhodnější v situacích, kdy jsou dotčeny vztahy mezi fyzickými osobami a kdy se například ukazuje, že jedna z osob vykonává svá vlastnická práva nebo práva vyplývající ze smlouvy nepřiměřeně, se zlým úmyslem nebo škodlivým způsobem. V takových případech tedy neexistují pochybnosti o tom, že určitá osoba je nositelem takových práv (ve smyslu právních nároků), problematický však může být způsob, jímž je vykonává.

25.

Uvedená situace se liší od údajného zneužití takového druhu, o jaký jde v projednávané věci, kdy panuje spor o rozsahu aplikovatelnosti ustanovení unijního práva a o tom, zda jsou taková ustanovení uplatňována „uměle“ v rozporu s legislativním úelem (12).

26.

Jinými slovy, v oblasti veřejného práva je vhodnějším pojmem pro podchycení toho, o co ve skutečnosti jde, výraz „obcházení“, a nikoli v zásadě soukromoprávní pojem „zneužití práv“. Jelikož je však pojem „zneužití“ nyní již široce užíván v unijní judikatuře i diskursu, budu se jej držet i já. Upřednostuji však výraz „zneužití práva“ ve smyslu práva objektivního („abuse of law“), neboť o něco lépe naznačuje veřejnoprávní kontext daného pojmu, a takto jej budu používat i v tomto stanovisku.

27.

Neexistence standardizované terminologie prozrazuje hlubší rozdíly v přístupu a v samotné aplikaci zákazu zneužití v judikatuře Soudního dvora. Odhaluje totiž podstatnější otázku: existuje skutečně jedna obecná zásada zákazu zneužití práva, nebo platí spíše zvláštní zásady pro každou oblast?

28.

Například v oblasti DPH je klíčovou podmínkou „uměle“ povaha plnění. Komise v projednávané věci zastává v zásadě názor – i když poněkud zastřený – že uměle povaha plnění je totéž, co zneužití, dochází-li ke snížení daňové povinnosti. Naproti tomu, například v oblasti volného pohybu je uměle povaze jednání přikládán menší (a někdy téměř nulový) význam (13).

29.

Mám za to, že je korektní uznat existenci výše popsané rozmanitosti přístupů a netvrdit, že v Evropské unii existuje nějaká monolitická zásada zákazu zneužití práva (14). Znamená to pak, že i přesto existuje jediná zásada zákazu zneužití práva, která je však uplatňována různými způsoby v různých oblastech? Nebo to znamená spíše, že existuje více zásad vlastních jednotlivým oblastem práva?

30.

Jakkoli je uvedená otázka zajímavá, nepovažuji za nutné se jí v projednávané věci podrobně zabývat. Z praktického hlediska je její zodpovězení v zásadě otázkou definice a za tím účelem zvolené míry abstrakce. Na vysoké úrovni abstrakce může skutečně existovat nějaká sjednocující proto-idea zásady zneužití, jejíž rozmazaný stín se mihotá někde na straně Platónovy alegorické jeskyně. Jakmile se však pokusíme obrázek zaostřit a podívat se na jednotlivé podmínky zneužití ve specifických oblastech práva, vyjde na povrch značná rozmanitost.

31.

Z čeho bych budu v tomto stanovisku, ve kterém nejde o plození nových základních zásad, nýbrž o poněkud fádňejší otázky praktického detailu, používat obratu „zásada zákazu zneužití práva v oblasti DPH“, a rozeberu přitom relevantní podmínky a jejich použití v konkrétní oblasti DPH.

B. K první a druhé otázce: použitelnost zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH

32.

Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu je míra přesnosti zásady unijního práva, která zakazuje zneužití práva v oblasti DPH, a její časová přesnost. Byly zmíněna zásada a podmínky jejího použití v době rozhodné z hlediska skutkových okolností projednávané věci dostatečně přesné k tomu, aby mohla být daná zásada v praxi použita v projednávané věci?

33.

Jedná se o zcela legitimní otázku, zejména s ohledem na to, že rozsudek Halifax, kterým byly vymezeny podmínky zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH a kde byla tato zásada vůbec poprvé použita, byl vydán až po době rozhodné v původním řízení. Předkládající soud však formuluje své otázky z hlediska přímého účinku, neexistence aktů zakotvujících uvedenou zásadu a možnosti, aby obecná právní zásada měla přímé účinky vůči fyzické osobě. Jak vysvětlím v této části, otázka přímého účinku není, technicky vzato, relevantní z hlediska judikatury Soudního dvora, včetně judikatury potvrzující existenci obecné právní zásady.

34.

Tato část je strukturována takto: nejprve se budu obecně zabývat povahou a neexistencí (legislativního) provedení judikatury Soudního dvora a obecných zásad unijního práva jím odvozených (oddíl 1), poté se zaměřím na možná časová omezení rozhodnutí Soudního dvora (oddíl 2) a konečně spojím oba aspekty dohromady a použiji je v projednávané věci (oddíl 3).

1. Legislativní provedení a časové účinky judikatury a obecných zásad

35.

Zaprvé, pokud jde o časovou působnost judikatury Soudního dvora, obecným pravidlem je „incidenční retrospektivita“: Soudní dvůr podává výklad ustanovení unijního práva ex tunc, který je okamžitě použitelný ve všech projednávaných (někdy dokonce i ukončených (15)) věcech týkajících se téhož ustanovení. Judikatura objasňuje a upřesňuje význam a dosah ustanovení unijního práva tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené ustanovení může a musí být použito i na právní vztahy vzniklé a založené před relevantním rozsudkem či rozsudky Soudního dvora (16).

36.

Pokud jde o případné legislativní provedení judikatury Soudního dvora, výklad právního ustanovení obsažený v judikatuře je „naroubován“ na dané ustanovení. V souladu se zásadou důlby moci (17) či „horizontálního a vertikálního rozdělení“ pravomocí (18) je úkolem Soudního dvora právo nalézat, nikoli jej vytvářet (19).

37.

Z uvedených důvodů nejsou úinky unijní judikatury podmíněny jejím „legislativním provedením“. V některých případech může být judikatura (částečně) kodifikována. Jindy bude k takové judikatuře přihlíženo při přijímání nových znění relevantních předpisů či jejich změnách. To vše je možné, ale rozhodně se nejedná o podmínku použitelnosti dané judikatury. Judikatura nemusí být legislativně zakotvena, aby byla měla úinky.

38.

Zadruhé, pokud jde o obecné zásady, lze jistě namítat, že jelikož se jedná se o zásady a tyto jsou obecné, použijí se od okamžiku svého „objevení“ bez jakýchkoli časových omezení. Jako takové jsou nezávislé na jakýchkoli právních předpisech, ze kterých takové zásady vycházejí, nebo které jim dokonce dodaly úinek, a na vlastních časových omezeních takových předpisů.

39.

Nedomnívám se však, že taková naprostá neexistence časových omezení působnosti obecných zásad by byla rozumná, a to hned na několika úrovních. Ponecháme-li stranou teoretické a ontologické otázky, existují pro výše uvedené i některé praktické důvody. Z nich vyniká zejména jeden: pokud existenci obecné zásady unijního práva potvrzuje autoritativně pouze rozhodnutí Soudního dvora, jehož časové úinky jsou samy o sobě omezené, může taková samotná obecná zásada vycházející z téhož rozhodnutí požívat nejen stejné incidenční retrospektivity, ale být v zásadě v plném rozsahu zpětně použitelná nad rámec pravidel, jež jsou běžně použitelná na judikaturu Soudního dvora?

40.

V praxi bude proto obecná zásada unijního práva, jejíž existence byla potvrzena rozhodnutím Soudního dvora, mít stejné charakteristiky jako judikatura Soudního dvora, pokud jde o ony dva zde posuzované klíčové prvky: bude se vztahovat i na dosud projednávané věci a její úinky nebudou podmíněny konkrétním legislativním provedením.

41.

Z uvedených důvodů „přímý úinek“ a konkrétní legislativní provedení nejsou podmínkou použití obecných zásad unijního práva (20). Při posuzování plnění musí být unijní pravidla o DPH a vnitrostátní prováděcí pravidla použita ve světle uvedených obecných zásad odvozených z

judikatury, včetně zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH, a musí být použita v souladu s nimi. To platí i pro plnění, která předcházela vydání rozsudku Halifax, ale jejichž posuzování v době vydání uvedeného rozsudku ještě neskončilo.

2. Omezení časových účinků

42.

Soudní dvůr v některých případech omezil časové účinky svých rozsudků. Taková omezení jsou výjimkou (21). Soudní dvůr tak učiní jen z naléhavých důvodů právní jistoty (22), a za dvou podmínek, a to že „dotčené osoby jednaly v dobré víře a [v důsledku rozsudku] mohou vzniknout závažné obtíže“ (23). Dále je třeba uvést, že pokud v dané záležitosti již existuje důležitější judikatura, Soudní dvůr taková omezení nestanoví (24).

43.

Všechny uvedené podmínky a jejich použití spojuje jeden společný jmenovatel: předvídatelnost. To je také důvod, proč Soudní dvůr může například výjimečně stanovit časové omezení jen v první věci, ve které poskytuje určitý výklad právní úpravy, ale nikoli již v následujících rozhodnutích potvrzujících stejný přístup. Na druhé straně je třeba také uznat, že – obecně vzato – čím dále rozvíjí Soudní dvůr právní úpravu nad rámec konkrétního znění vykládaných ustanovení, tím je patrně složitější zachovávat pravidlo plné použitelnosti takových soudních rozhodnutí ex tunc (25).

3. Použití v projednávané věci

44.

Obecné úvahy uvedené v oddílech 1 a 2 výše poslouží jako východisko pro zodpovězení první a druhé otázky předkládajícího soudu.

45.

Vydáním rozsudku Halifax se zásada zákazu zneužití práva v oblasti DPH (s výhradou splnění „objektivní“ a „subjektivní“ podmínky) stala použitelnou ve všech právech projednávaných věcech, kde byla relevantní, aniž musely členské státy přijmout konkrétní opatření k legislativnímu provedení uvedené zásady.

46.

Konkrétně musí daňové orgány členských států pro účely posouzení plnění vykládat a používat šestou směrnici o DPH a její vnitrostátní prováděcí předpisy ve světle uvedené zásady. Tak je tomu i u plnění, která byla posuzována v době vydání rozsudku Soudního dvora Halifax, uvedenému rozsudku však časově předcházela.

47.

Chápu obavy předkládajícího soudu, že takový přístup, i kdyby byl v plném souladu s výše nastíněnými obecnými pravidly týkajícími se časových účinků judikatury Soudního dvora, by mohl vést k problémům spojeným s právní jistotou. Mám však za to, že projednávaná věc jednoznačně není výjimkou věci takového druhu, že by bylo potenciálně odvodné omezení časových účinků rozsudku Halifax. V tomto ohledu bych chtěl zdůraznit zejména pět aspektů.

48.

Zaprvé zákaz „zneužití“ či „zneužití práv“ je Soudním dvorem uplatňován od 70. let dvacátého století v široké škále oblastí a způsobem, který není specifický jen pro dané oblasti (26). Uvedené široké používání tohoto pojmu dokládá jeho „obecný charakter, který je svou povahou vlastní obecným právním zásadám“ (27).

49.

Zadruhé některá ustanovení šesté směrnice o DPH, včetně čl. 13 části B, obsahovala výslovné zmínky o zneužití již od roku 1977 (28). Již při pouhém letmém prošetření ustanovení šesté směrnice o DPH bude tedy jen stěží překvapující, že zákaz vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového systému představuje nedílnou součástí systematiky uvedené směrnice. Obecně řečeno, zákaz zneužití práva byl rovněž výslovně normotvůrcem zakotven již před dvaceti desítkami let v nařízení č. 2988/95, a to jako požadavek na ochranu finančních zájmů Evropské unie (29).

50.

Zatřetí zákaz stanovený v uvedeném nařízení obsahuje dvě podmínky umožňující konstatovat zneužití: objektivní (zda je splněn legislativní cíl) a subjektivní (uměrá povaha plnění) (30). Již v roce 2000 (tedy před dobou rozhodnou v projednávané věci) Soudní dvůr ve svém rozsudku Emsland-Stärke vymezil přesně tytéž podmínky jako podmínky obecného zákazu zneužití práva. V roce 2006 Soudní dvůr ve věci Halifax potvrdil, že se uvedené podmínky uplatní i v oblasti DPH, přičemž je ponechal beze změny (31).

51.

Jak již bylo uvedeno (32), v různých oblastech existují rozdíly v konkrétním uplatnění zásady zákazu zneužití práva. Rozsudek Soudního dvora Halifax byl prvním výslovným potvrzením podmínek uplatnění zmíněné zásady v oblasti DPH. Vzhledem k výše uvedenému však dozajista nešlo o nijak překvapivý či revoluční výklad zásady, který by se odchyloval od stávající judikatury. Byl také konsistentní se zmínkami o zamezení zneužití, které se již nacházely v šesté směrnici o DPH a v nařízení o ochraně finančních zájmů Evropské unie.

52.

Zatřetí je omezení časových účinků rozsudku problematické z hlediska objektivní práva (33). Jakékoli rozhodnutí o omezení časových účinků rozsudku by tedy mělo být učiněno jedině v rámci rozsudku samotného. Jelikož samotný rozsudek Halifax takové omezení nestanovil, není jasné, proč by mělo být stanoveno o více než deset let později a ve vztahu k odlišné věci, nejsou-li dány skutečné výjimečné okolnosti.

53.

Zapáté, jak je uvedeno výše (34), jednou z podmínek omezení časových účinků rozsudku je skutečnost, že ti, kteří se takového omezení domáhají ve svých prospěších, jednali v dobré víře. Je pravda, že „absence dobré víry“ není zvláštní podmínkou, za níž lze konstatovat zneužití (a zároveň nic nenaznačuje, že by navrhovatelé nejednali v dobré víře). Je-li však splněna objektivní i subjektivní podmínka pro konstatování zneužití, bylo by patrné do určité míry nelogické dojít k závěru, že osoba povinná k dani jednala nicméně zcela v dobré víře, a odvodnit tím natolik výjimečné opatření, jako je omezení časových účinků rozsudku Soudního dvora.

54.

Konečně jak již potvrdil také Soudní dvůr, v případech, kdy jsou splněny podmínky existence zneužití, nemůže se osoba povinná k dani dovolávat právní jistoty nebo legitimního očekávání s cílem nějakým způsobem legitimizovat takové zneužití (35).

55.

Nespatřuji proto žádný důvod pro omezení časových účinků rozsudku Halifax ve vztahu k projednávané věci.

4. Závěr

56.

Ve světle výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první a druhou otázku předkládajícího soudu takto:

Ustanovení šesté směrnice o DPH a vnitrostátní akty provádějící uvedenou směrnici je třeba vykládat ve světle obecné unijní zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH. To platí také:

—

při neexistenci jakýchkoli vnitrostátních aktů, ať už legislativních či soudních, které by „prováděly“ uvedené zásady;

—

v takových případech, jaký je projednáván před předkládajícím soudem, kde byla relevantní plnění uskutečněna před vydáním rozsudku Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Ke čtvrté a sedmé otázce: podmínky uplatnění zásady zneužití práva v oblasti DPH

57.

Svou čtvrtou a sedmou otázkou žádá předkládající soud o vodítko k podmínkám, jež umožňují konstatovat zneužití práva. To, zda byly zmíněné podmínky splněny, či nikoli, sice v konečném důsledku přísluší určit vnitrostátnímu soudu (36), Soudní dvůr mu však může napomoci tím, že vyjasní, jakým způsobem je třeba uvedené podmínky vykládat a uplatňovat.

1. Dvě podmínky umožňující konstatovat zneužití práva ve věcech DPH

58.

Aby bylo možné konstatovat, že došlo ke zneužití, musí daňová správa členského státu unést důkazní břemeno v otázce splnění dvou podmínek.

59.

Zprvé musí být patrné, že „výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními“ („objektivní podmínka“). Zadruhé „musí ze všech objektivních

okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění („subjektivní podmínka“) (37).

60.

Uvedené dvě podmínky jsou na sobě nezávislé, odlišné a kumulativní. To podle mého názoru zjevně vyplývá ze způsobu, jímž jsou obecně vytyčeny v judikatuře Soudního dvora a vykládány ve světle konkrétních skutkových okolností. „Objektivní“ podmínka se týká právního cíle sledovaného normotvůrcem a otázky, zda bylo takového cíle dosaženo. „Subjektivní“ podmínka souvisí s praktickým účelem uskutečnění plnění. Oběma uvedenými podmínkami se budu dále zabývat postupně.

2. Objektivní podmínka: je předem dané daňové zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným „relevantními ustanoveními“?

61.

Podstatou sedmé otázky je, zda navrhovatelé dosáhli daňového zvýhodnění v rozporu s účelem vnitrostátní právní úpravy a směrnice. Soudní dvůr má pravomoc na uvedenou otázku odpovídat jen do té míry, v jaké souvisí s účelem směrnice.

62.

Na úvod lze poukázat na to, že pro daňovou správu by jistě mohlo být lákavé tvrdit, že účelem šesté směrnice o DPH je zajistit přesun finančních prostředků od osob povinných k dani ve prospěch státu. Jakékoli snížení daňových výnosů, a tedy jakákoli „daňová optimalizace“, by tak byla v rozporu s takovým obecným účelem daňové právní úpravy.

63.

Taková úvaha je zjevně nesprávná. Soudní dvůr již několikrát potvrdil, že „volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména úvah daňového charakteru spojených s objektivním systémem DPH [a] osoba povinná k dani [má] právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh“ (38).

64.

Jinými slovy, neexistuje žádná právní povinnost platit nejvyšší možnou daň. „Cílem“ sledovaným objektivní podmínkou v rámci kritérií vymezených v rozsudku Halifax tedy nemůže být jednoduše obecný účel celé daňové právní úpravy: vybrat daň. Co je tedy konkrétním „cílem“ v tomto smyslu?

a) Judikatura týkající se cíle sledovaného „relevantními ustanoveními“

65.

Nejprve učiním výchozí poznámku k formulaci předem dané otázky, jež má zásadní význam z hlediska dalšího odvodnění, a to: judikatura nehovoří o nesplnění cíle „směrnice“ obecně, ale o nesplnění cíle jejich „relevantních ustanovení“ (39). To bohatě dokládá i praktické uplatnění zmíněné podmínky Soudním dvorem (40). Závěr o tom, že byla objektivní podmínka splněna, tak v zásadě vyžaduje i) určení „relevantních ustanovení“, ii) cíle, který sledují, a iii) prokázání, že daný cíl nebyl splněn (41).

66.

Při bližší analýze judikatury zjistíme, že výše uvedené kritérium cíle je pojímáno do určité míry odlišnými způsoby. K ilustraci výše uvedeného a jako východisko pro posouzení cíle relevantních ustanovení v projednávané věci uvádím dále tři příklady z oblasti DPH: Halifax, Part Service a WebMindLicences (42).

67.

Ve věci Halifax v zásadě vyvstala otázka obav z možného zneužití ze struktury transakcí, která umožňovala společnostem koncernu Halifax zachovat osvobození od daně na výstupu a zároveň odpočíst veškerou daň na vstupu v souvislosti s těmiž plněními. Soudní dvůr vyložil čl. 17 odst. 2, 3 a 5 šesté směrnice o DPH v tom smyslu, že právo na odpočet daně zaplacené na vstupu je ve světle zásady daňové neutrality podmíněno souvislostí mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu (43). Kdyby bylo osobě povinné k dani, která běžně neuskutečňuje žádná plnění podle ustanovení o systému odpočtu, dovoleno plně odpočíst celou DPH zaplacenou na vstupu, bylo by to v rozporu s cílem dané úpravy (44).

68.

Ve věci Part Service (45) dotčené společnosti rozdělily smlouvy o finančním pronájmu vozidel na samostatné části (pojištění, financování, zprostředkování a nájem). Soudní dvůr použil pravidlo, podle něhož v případě, kdy existuje několik formálních samostatných plnění, je nutné se jimi nicméně zabývat společně, je-li „na základě i pouze objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění“ (46). V takových případech by samostatný režim DPH pro daná plnění byl „v rozporu s cílem čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, a sice zdaněním všeho, co představuje protiplnění, které se získá nebo má získat od nájemce“ (47).

69.

V rozsudku WebMindLicences (48) uzavřely dotčené společnosti řadu transakcí, v jejichž rámci byly relevantní licence na první pohled dodávány z Portugalska, a nikoli z Maarska (příjemce v posledně jmenovaném státě platila pro dané druhy plnění mnohem vyšší sazba DPH). Soudní dvůr se v rozsudku v uvedené věci zaměřil na účel konkrétních ustanovení směrnice 2006/112, jež vymezují místo poskytnutí služby (49). Rozhodl přitom, že by nedošlo ke zneužití, pokud by dané služby byly ve skutečnosti poskytovány z Portugalska. Avšak „[j]inak [by tomu bylo], pokud jsou služby ve skutečnosti poskytnuty v [Maarsku]“.

70.

Ve všech výše uvedených věcech je tedy zřejmé, že cíl konkrétních ustanovení použitelné směrnice byl vzat v úvahu a že musí být zohledněn, aby bylo možné určit, zda je splněna „objektivní podmínka“.

b) Spojení obou podmínek navrhané Komisí

71.

V žádném z písemných vyjádření není jasné a výslovně uvedeno, co jsou „relevantní ustanovení“ pro účely zjištění možného zneužití v projednávané věci.

72.

Komise na jednání poukázala na soubor přísadu ustanovení o DPH, jež jsou relevantní v projednávané věci, a citovala přitom čl. 2 odst. 1, čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 část B písm. g)

šesté směrnice o DPH. Komise dále na jednání uvedla, že úelem uvedených ustanovení je zajistit „řádné uplatnění“ či „obvyklý daňový režim“ plnění.

73.

Souhlasím s tím, že se jedná o použitelná ustanovení (50). Výše uvedené vymezení úelu však nepovažuji za přesvědčivé. Argumentace předložená Komisí se jednoduše točí v kruhu.

74.

Je zjevně žádoucí, aby všechna ustanovení šesté směrnice o DPH byla řádně používána takovým způsobem, aby plnění podléhala obvyklému daňovému režimu. Otázka však zní: jaké je správné vymezení daně? V projednávané věci vyplývá celý problém ze skutečnosti, že existuje „technicky“ správné vymezení. Slovy rozsudku Halifax došlo k „formální[mu] použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice“ (51) na všechna plnění.

75.

Komise na konkrétní dotaz v tomto smyslu na jednání vyjasnila, že chtěla říci, že úelem relevantních ustanovení je zdanění skutečného, a nikoli zdánlivého plnění. Jelikož dlouhodobá a krátkodobá nájemní smlouva nebyly skutečné, nýbrž smyšlené operace, je třeba k nim nepřihlížet.

76.

Budu nyní na chvíli vycházet z toho, že tvrzení Komise je správné a úelem zmíněných ustanovení je zdanění „skutečných, a nikoli zdánlivých plnění“. Je-li tomu tak, pak se kritéria pro zneužití popsaná v rozsudcích Emsland-Stärke a Halifax zúží v praxi výlučně na druhou, tedy „subjektivní“ podmínku týkající se „umělé povahy“ plnění. Bude-li tedy poslední jmenovaná podmínka splněna a plnění bude skutečně umělé povahy (v protikladu k „reálnému“, či „nikoli zdánlivému“ plnění), potom a fortiori platí, že použití pravidel o DPH na taková plnění nemůže plnit svůj účel (52).

77.

Zcela určující se tak stává otázka, která plnění jsou „skutečná“ či „nikoli zdánlivá“, a která jsou naopak „umělá“ či „smyšlená“. Obě podmínky splývají do jedné.

78.

Mám za to, že takový přístup naráží na celou řadu problémů. Zmíním zde čtyři z nich.

79.

Zprvé ve skutečnosti pomíjí první podmínku vyplývající z rozsudku Halifax. Tento přístup nepovažuji za správný, ale pokud by byl, bylo by nutné to výslovně uvést. Například v rozsudku Halifax je potvrzeno, že „[j]ak [...] Soudní dvůr několikrát připomněl, musí být právní předpisy Společenství rovněž určité a jejich použití pro procesní subjekty předvídatelné [...] Tento požadavek právní jistoty platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá“ (53).

80.

Není žádným tajemstvím, že existuje jisté pnutí mezi zásadou zákazu zneužití práva a zásadami

legality a právní jistoty. Je proto důležité, aby podmínky této zásady byly co možná nejjasnější (54). Poukazují rovněž na to, že výše uvedené odvodní přímého použití rozsudku Halifax na probíhající věci vycházelo z předpokladu, že podmínky pro konstatování zneužití jsou jednoznačné přinejmenším od roku 2000, tedy od doby vydání rozsudku Emsland-Stärke (55). Pokud by obě podmínky vymezené v poslední jmenované věci nyní splýnuly do jediné, uvedený předpoklad by podle mého názoru nebyl nadále platný.

81.

Zadruhé, i kdybychom měli za to, že technicky se i nadále použijí obě podmínky (56), aťkoli je u obou určujícím faktorem „umělá povaha“ plnění, mám za to, že takový přístup není přinejmenším v souladu s přístupem použitým v dřívější judikatuře, jako jsou rozsudky Halifax, Parts Service a WebMindLicences (57), kde byla jasněji vymezena dotčená ustanovení a jejich účel.

82.

Zatřetí byly obě podmínky poprvé uvedeny v rozsudku Emsland-Stärke. V uvedené věci, a také ve své nejběžnější podobě ve věcech následujících, představují v zásadě „přesnou kopii“ podmínek ustanovení o zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem v nařízení č. 2988/95 o ochraně finančních zájmů Evropské unie (čl. 4 odst. 3) (58). Možná jde jen o spekulaci, ale patrno lze předpokládat, že uvedené ustanovení by bylo použito i ve věci Emsland-Stärke, kdyby zmíněné nařízení již bylo použitelné *ratione temporis* (59). Soudní dvůr totiž od té doby považuje čl. 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95 a obě podmínky zneužití za navzájem zaměnitelné (60). V již takto nadmíru složité oblasti by změna kritérií pro zneužití v intencích naznačených Komisí – kde objektivní a subjektivní podmínka splývají do jedné – vedla ke vzniku složitých otázek ohledně budoucí interakce dotčeného nařízení a předmětné zásady.

83.

Použití podmínek zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH je konečně třeba do určité míry přizpůsobit různým oblastem, ve kterých se uplatní. Domnívám se však, že je pak ještě obtížnější (ne-li nemožné) sladit pojem „zneužití“, předefinovaný navrhovaným způsobem (kritérium umělé povahy plnění), s pojmem „zneužití“ použitým v jiných věcech. Ve věcech volného týkajících se pohybu a obávanosti byla tudíž otázka umělé povahy mnohokrát považována nejen za nikoli určující, ale v praxi téměř bezvýznamnou (61).

c) Posouzení otázky respektování „cíle“ v projednávané věci

84.

Ve světle výše uvedeného navrhuji odmítnout přístup navrhovaný Komisí a použít namísto toho postup, který přesněji odráží stávající judikaturu Soudního dvora.

85.

V projednávané věci spočívá údajné zneužití v umělém splnění podmínek pro i) první poskytnutí nemovitosti a ii) osvobození pozdějších dodání (příčemž jde ve skutečnosti o dvě strany téže mince).

86.

Je proto nezbytné zabývat se cílem uložení DPH z dodání „před prvním obydlím“ a jejich následným osvobozením od daně dle §l. 4 odst. 3 písm. a) a §l. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH.

87.

Základní přístup k ukládání DPH z převodu majetku lze shrnout zhruba takto: zdanění prvního prodeje, osvobození všech pozdějších. Účel této koncepce je vysvětlen v původním návrhu Komise a v judikatuře Soudního dvora.

88.

V důvodové zprávě přiložené k původnímu návrhu Komise bylo uvedeno, „že výstavba a prodej nových budov musí podléhat dani bez ohledu na postavení prodávajícího. Vzhledem k obtížím spojeným s rozlišením mezi novými a starými budovami se používá pojem „první obydlí“, kterým se určuje okamžik, kdy budova přechází z fáze výroby a stává se předmětem spotřeby, tedy okamžik, kdy budovu začne používat její majitel či nájemce“. V důvodové zprávě se dále poukazuje na „spotřebu“ nemovitého majetku jeho prvním obydlím a možnost, že budova „znovu vstoupí do komerčního oběhu“ nebo s ní bude „znovu obchodováno“ (62).

89.

Z výše uvedeného znění vyplývá, že pojem „první obydlí“ odpovídá okamžiku, kdy nemovitost „přechází z fáze výroby“, „stává se předmětem spotřeby“ nebo „vstupuje do komerčního oběhu“.

90.

Ve svém rozsudku *Goed Wonen I* pojal Soudní dvůr osvobození od daně obdobným způsobem, když uvedl, že „stejně jako u prodeje nových budov po jejich prvním poskytnutí konečnému spotřebiteli, kdy končí proces výroby, musí tedy být pronájem nemovitého majetku v zásadě osvobozen od daně“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska) (63).

91.

Cíl společného použití §l. 4 odst. 3 písm. a) a §l. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH lze tedy přeformulovat jako uplatnění DPH v okamžiku, kdy nemovitost poprvé vstupuje do komerčního oběhu.

92.

Mám za to, že převod takového druhu, jaký je předmětem původního řízení, takový cíl nerespektuje.

93.

K uvedenému závěru mne přivádí zejména následující kombinace faktorů (vycházejí z mého porozumění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce): i) skutečnost, že dlouhodobá nájemní smlouva byla uzavřena se subjektem, který byl ovládán navrhovatelem, ii) skutečnost, že dlouhodobá nájemní smlouva byla vypovězena velmi krátce po jejím podpisu ve srovnání s celkovou zamýšlenou dobou jejího trvání, a iii) skutečnost, že během této krátké doby byla nemovitost pronajata zpět ve formě krátkodobé nájemní smlouvy, a navrhovatelé se tedy ve skutečnosti nikdy nevzdali kontroly nad dotčenými nemovitostmi, které s přihlédnutím ke všem těmto okolnostem patrně nikdy neopustily proces výroby.

94.

Ve světle výše uvedeného a s výhradou konečného posouzení ze strany vnitrostátního soudu, pokud by v takových případech jako v předmětném řízení byla dlouhodobá nájemní smlouva mezi spřízněnými osobami, která je ukončena velmi krátce po jejím uzavření, aniž je dotčený majetek jakkoli užíván, považována za „poskytnutí před prvním obydlením“, bylo by to v rozporu s cílem sledovaným článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.

3. Subjektivní podmínka: bylo hlavním účelem získání daňového zvýhodnění?

95.

Pokud jde o „subjektivní podmínku“, podstatou čtvrté otázky předsedajícího soudu je, zda při vymezení takového hlavního účelu mají být plnění předcházející prodeji posuzována samostatně, nebo v rámci dotčených transakcí „jako celku“.

96.

Nejdříve je třeba se podrobněji zaměřit na význam pojmu „hlavní účel“.

97.

Subjektivní kritérium je v judikatuře prezentováno celou řadou různých způsobů. Kromě „hlavního účelu“ (64) se v některých rozsudcích používá formulace „pouze za účelem“ (65), nebo je případně „účelem“ (66) získání „daňové výhody zneužívajícím způsobem“ (67). V jiných případech jsou používány oba pojmy: „hlavní účel [se omezuje] na získání“ daňového zvýhodnění (68). Další zase poukazují na to, že obchodní podmínky nejsou „obvyklé“ (69).

98.

Všechna tato různá vyjádření subjektivního kritéria mají společného jmenovatele. Táhne se: existuje nějaký hospodářský důvod pro daný postup kromě snížení daňové povinnosti? Laika je nastavena různě vysoko.

99.

V rozsudku Part Service Soudní dvůr uvedl, že může docházet ke zneužití, jestliže je „hlavním“ účelem dosažení daňového zvýhodnění (70). Z toho vyplývá potenciálně velmi široký dosah pojmu zneužití. Naproti tomu v rozsudcích Halifax a Weald Leasing bylo uvedeno, že nedochází ke zneužití, pokud „dotčená plnění mohou mít jiné odvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska) (71). V rozsudku Malvi Soudní dvůr určil, že existence zneužití je podmíněna tím, že „transakce postrádaly [...] jakékoliv hospodářské a obchodní odvodnění“ (72).

100.

Poslední jmenované rozsudky, kde Soudní dvůr zaujal ve skutečnosti striktnější přístup k pojmu „zneužití“, považují. Tyto rozsudky rovněž odrážejí běžněji používané formulace „hlavní úřel“, „jediný úřel“ nebo „zcela umělé“ ujednání.

101.

Mám za to, že subjektivní kritérium je třeba uplatňovat restriktivně v souladu s přístupem použitým ve věcech Halifax a RBS. Pokud dotčené transakce mohou mít nějaké jiné hospodářské odvodnění, než je daňové zvýhodnění, není dané kritérium splněno. Uvedený přístup nejen odráží považující judikaturu, ale je i v souladu se zásadou legality (73), která „platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá“ (74).

102.

S tímto vnímáním pojmu „hlavní úřel“ přistoupím nyní ke konkrétnímu problému nastíněnému ve tvrté otázce předkládajícího soudu, tedy: u jakých transakcí zkoumáme hlavní úřel?

103.

Předkládající soud nabízí dvě možnosti: buď i) plnění předcházející prodeji, nebo ii) plnění předcházející prodeji společně s konečným prodejem.

104.

Mám za to, že poslední uvedená možnost je v každém případě nesprávným rámcem pro posouzení. Pokládám za jednoznačné, že – s výjimkou případů daňového podvodu (který zde není tvrzen) – bude-li síť rozhozena dostatečně široce tak, že do ní bude spadat jak celý proces výroby, tak následná existence daného majetku, bude vždy možné nalézt nějaké hospodářské zdvodnění jedoucí nad rámec „pouhého“ daňového zvýhodnění. Při použití takového přístupu by subjektivní podmínka nemohla být vlastně nikdy splněna.

105.

V kontextu projednávané věci je tedy pravděpodobné, že relevantní bude jedno nebo více plnění předcházejících prodeji. Nad rámec uvedené obecné poznámky mám za to, že v konečném důsledku je na předkládajícím soudu, aby určil transakci či soubor transakcí, ve vztahu k nimž je třeba hledat „hlavní úřel“ a zkoumat, co je jejich hlavním úřelem.

106.

Přitom je však nutné, aby předkládající soud zohlednil všechny skutečnosti a okolnosti projednávaného případu. To může zahrnovat předcházející a následující obchodní transakce (75). Jinými slovy, aby plně vyhodnotil „hlavní úřel“ vlastních plnění předcházejících prodeji, musí se předkládající soud zabývat širší skutkovými okolnostmi.

107.

Kdybychom totiž v projednávané věci zcela vyřadili plnění předcházející prodeji z jejich širšího kontextu, nevzniklo by žádné daňové zvýhodnění, nýbrž naopak daňové břemeno (protože zvýhodnění je relativní a vzniká jen v důsledku pozdějšího prodeje třetím osobám).

4. Závěr

108.

Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na čtvrtou a sedmou otázku takto:

Čtvrtá otázka

V takové věci, jako je věc v původním řízení, nelze „hlavní účel“ posuzovat společně pro plnění předcházející prodeji a konečný prodej. Je na předkládajícím soudu, aby určil konkrétní plnění předcházející prodeji, u něhož či u nichž je nejvhodnější vyhodnotit „hlavní účel“ pro účely určení možného zneužití práva v oblasti DPH.

Sedmá otázka

V takových věcech, jako je věc v původním řízení, kde

—

je uzavřena dlouhodobá nájemní smlouva mezi osobou povinnou k dani a jinou, s ní spřízněnou osobou povinnou k dani,

—

uvedená nájemní smlouva je ukončena velmi krátce po jejím podpisu ve srovnání s celkovou zamýšlenou dobou trvání a

—

během této krátké doby je nemovitost pronajata zpět a osoba povinná k dani, jež nemovitost pronajala na základě dlouhodobé nájemní smlouvy, se tedy ve skutečnosti nikdy nevzdala kontroly nad pronajatými nemovitostmi,

by bylo v rozporu s účelem čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH, kdyby byla dlouhodobá nájemní smlouva považována za „poskytování před prvním obydlím“ ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.

D. Ke třetí otázce: překvalifikování plnění a nové vyměření příslušné daně

109.

Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, jakým způsobem mají být překvalifikována relevantní plnění v případě, že je zásada zákazu zneužití práva použitelná v projednávané věci.

110.

Pokud bylo zjištěno porušení zásady zákazu zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci překvalifikována tak, aby byla nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití (76). Překvalifikování však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné

ke správnému výběru DPH a zamezení daňovým únikům (77).

111.

V první řadě je tedy na předkládajícím soudu, aby na základě vodítek poskytnutých v odpovědi na první, druhou, třetí a sedmou otázku určil, zda některé prvky plnění dotčených v povodním řízení představovaly zneužití.

112.

Je-li tomu skutečně tak, přísluší dále uvedenému soudu, aby změnil kvalifikaci daných plnění, a nastolil tak situaci, která by existovala při neexistenci prvků představujících zneužívající praktiku.

113.

Dojde-li tedy vnitrostátní soud například k závěru, že plnění předcházející prodeji představovala porušení zásady zákazu zneužití práva, nemělo by být k této plnění přihlíženo pro účely vyměření povinnosti navrhovatelé odvést DPH.

114.

Na základě skutečností uvedených v žádosti předkládajícího soudu a s výhradou konečného posouzení ze strany uvedeného soudu by následný prodej dotčených nemovitostí představoval jejich první poskytnutí. Takový prodej by podléhal vyměření DPH v souladu s platnými vnitrostátními pravidly vykládanými ve světle unijního práva, zejména článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.

115.

Co se týče institucionální stránky této otázky položené předkládajícím soudem, lze jen zopakovat, že orgán příslušný ke změně kvalifikace relevantních plnění a k novému vyměření příslušné daně musí být určen vnitrostátním právem, a to v souladu se zásadou vnitrostátní procesní autonomie a s výhradou zásad rovnocennosti a efektivity.

116.

Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na této otázku takto:

—

Pokud bylo zjištěno porušení zásady zákazu zneužití práva, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci překvalifikována tak, aby byla nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.

—

Za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v povodním řízení, a do té míry, v níž nemá být přihlédnuto k plnění předcházející prodeji při uplatnění zásady zákazu zneužití práva, a kdy tedy následný prodej edmontských nemovitostí musí být považován za jejich první poskytnutí, je třeba vyměřit z takového prodeje DPH v souladu s platnými vnitrostátními pravidly vykládanými ve světle unijního práva, zejména článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.

E. K páté, šesté a osmé otázce: slučitelnost čl. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí o DPH

117.

Pátá, šestá a osmá otázka předkládajícího soudu vycházejí z předpokladu, že čl. 4 odst. 9 zákona o DPH je neslučitelný se šestou směrnicí o DPH, a (tedy) uvedenou směrnicí neprovádí.

118.

Z předkládacího rozhodnutí ani z písemných či ústních vyjádření učených před Soudním dvorem však nevyplývá, jaká je povaha neslučitelnosti či povaha neprovedení směrnice.

119.

V případě absolutního neprovedení směrnice by právní situace byla určitým způsobem relativně jednoznačná. Neexistují žádná prováděcí opatření, a vnitrostátní právo je tedy neslučitelné se směrnicí. Irsko však v projednávané věci přijalo opatření k provedení šesté směrnice. Nebylo navíc ani argumentováno tím, že by v každé praktické situaci bez výjimky čl. 4 odst. 9 zákona o DPH „nedosahoval výsledku“ zamýšleného směrnicí (slovy článku 288 SFEU). Nelze tedy tvrdit, obecně a bez výhrad, že (žáděnou) neslučitelnost lze postavit na rovnici neexistenci prováděcích opatření.

120.

Podrobnější rozbor uvedených otázek by podle mého názoru vyžadoval lepší pochopení povahy údajné neslučitelnosti čl. 4 odst. 9 zákona o DPH.

121.

Navrhovatelé na jednání uvedli, že podle jejich názoru hlavní neslučitelnost vychází z čl. 4 odst. 6 zákona o DPH. Posledně uvedené ustanovení osvobozuje od daně všechna první poskytnutí nemovitého majetku v případech, kdy nelze získat zpětně daň zaplacenou na vstupu. Navrhovatelé mají za to, že takové osvobození je neslučitelné s článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH, a to v rozsahu, v němž uvedená ustanovení unijního práva vyžadují zdanění všech prvních poskytnutí nemovitého majetku. Dále vzhledem k tomu, že čl. 4 odst. 9 zákona o DPH obsahuje odkaz na čl. 4 odst. 6 zákona o DPH, neslučitelnost posledně jmenovaného ustanovení se šestou směrnicí o DPH způsobuje také neslučitelnost prvního jmenovaného ustanovení.

122.

Odpověď a irská vláda takový výklad právní úpravy odmítají. Ve svých písemných vyjádřeních předkládají vlastní výklad daného ustanovení a důvod pro jeho přijetí.

123.

Pokud jde tedy o pátou, šestou a osmou otázku, je Soudní dvůr v postavení, kdy je obtížné porozumět z předkládacího rozhodnutí vnitrostátního soudu, v čem přesně spočívá neslučitelnost čl. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí o DPH; irská vláda striktně odmítá jakoukoli takovou hypotetickou neslučitelnost. Dokonce i navrhovatelé mají potíže s vysvětlením, jaký je konkrétní problém spojený s článkem 4 odst. 9 kromě toho, že odkazuje na čl. 4 odst. 6 zákona o DPH. I kdybychom navíc přijali vysvětlení neslučitelnosti přednesené navrhovateli, není mi jasné, jakým způsobem je to relevantní v projednávané věci, neboť – jak bylo potvrzeno na jednání – v projednávané věci bylo možné získat zpětně daň zaplacenou na vstupu.

124.

Soudnímu dvoru nepřísluší, aby vykládal vnitrostátní právo. O to méně mu přísluší, aby rozhodl ve sporu různých zúčastněných stran ohledně jeho výkladu, v případech, kdy existence a povaha údajné neslučitelnosti či neprovedení nejsou zjevné a jasné namítány.

125.

Ve světle výše uvedeného mám tedy za to, že Soudní dvůr postrádá potřebné skutkové podrobnosti k tomu, aby poskytl užitečnou odpověď, která nebude založena na hypotéze a spekulaci ohledně povahy tvrzené neslučitelnosti. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí o DPH.

126.

Navrhuji proto odmítnout pátou, šestou a osmou otázku jako nepřipustné.

V. Závěry

127.

S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Supreme Court of Ireland takto:

První a druhá otázka

„Ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní a vnitrostátní akty provádějící uvedenou směrnici je třeba vykládat ve světle obecné unijní zásady zákazu zneužití práva. To platí také:

–

při neexistenci jakýchkoli vnitrostátních aktů, ať už legislativních či soudních, které by „prováděly“ uvedené zásady;

–

v takových případech, jaký je projednáván před předkládajícím soudem, kde byla relevantní plnění uskutečněna před vydáním rozsudku Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).“

Třetí otázka

„Pokud bylo zjištěno porušení zásady zákazu zneužití práva, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci překvalifikována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“

Za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, a do té míry, v níž nemá být přihlédnuto k plnění předcházející prodeji při uplatnění zásady zákazu zneužití práva, a kdy tedy následný prodej předemtných nemovitostí musí být považován za jejich první poskytnutí, je třeba vyměřit z takového prodeje DPH v souladu s platnými vnitrostátními pravidly vykládanými ve světle unijního práva, zejména článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.“

Čtvrtá otázka

„V takové věci, jako je věc v původním řízení, nelze ‚hlavní účel‘ posuzovat společně pro plnění předcházející prodeji a konečný prodej. Je na předkládajícím soudu, aby určil konkrétní plnění předcházející prodeji, u něhož či u nichž je nejvhodnější vyhodnotit ‚hlavní účel‘ pro účely určení možného zneužití práva v oblasti DPH.“

Sedmá otázka

„V takových věcech, jako je věc v původním řízení, kde

–

je uzavřena dlouhodobá nájemní smlouva mezi osobou povinnou k dani a jinou, s ní spřízněnou osobou povinnou k dani,

–

uvedená nájemní smlouva je ukončena velmi krátce po svém podpisu ve srovnání s celkovou zamýšlenou dobou trvání a

–

během této krátké doby je nemovitost pronajata zpět a osoba povinná k dani, jež nemovitost pronajala na základě dlouhodobé nájemní smlouvy, se tedy ve skutečnosti nikdy nevzdala kontroly nad pronajatými nemovitostmi,

by bylo v rozporu s účelem čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH, kdyby byla dlouhodobá nájemní smlouva považována za ‚poskytování před prvním obydlím‘ ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.“

Pátá, šestá a osmá otázka

„Pátá, šestá a osmá otázka se odmítají jako nepřípustné.“

(1) – Původní jazyk: angličtina.

(2) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).

(3) – Cynik (či snad realista – v závislosti na úhlu pohledu) by mohl dodat, že oba tyto jmenované atributy jsou dokonce předpokladem pro trvání oné náklonnosti.

(4) – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

(5) – Nyní nahrazená směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném

systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

(6) – Přešňuji řečeno, nájem na dobu přesahující deset let se považují za dodání nemovitého majetku podléhající DPH. Pokud však trvají méně než dvacet let, odvádí se DPH i z práva způsobilého nabytí titulu.

(7) – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).

(8) – Rovněž viz rozsudky ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 52); ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 68 a 69 a citovaná judikatura); ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 25); ze dne 13. března 2014, SICES a další (C-155/13, EU:C:2014:145, body 29 a 30), a ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 32). Rovněž viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 47).

(9) – Rozsudek ze dne 10. ledna 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc a Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, bod 27).

(10) – Rozsudky ze dne 3. prosince 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, bod 13), a ze dne 5. října 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, bod 21).

(11) – K této terminologické smšici viz například Cerioni, L., „The ‚Abuse of Rights‘ in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion“, sv. 21, European Business Law Review, 2010, s. 783 až 813.

(12) – K rozsáhlejší taxonomii zneužití a rozboru rozdílů mezi zneužitím objektivního práva („abuse of law“) a zneužitím subjektivních práv („abuse of rights“), viz Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 16 až 31.

(13) – Například viz rozsudky ze dne 23. září 2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), a ze dne 17. července 2014, Torresi (spojené věci C-58/13 a C-59/13, EU:C:2014:2088). V tomto smyslu rovněž viz de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax“, sv. 45, Common Market Law Review, 2008, s. 395 a s. 429.

(14) – Pokud jde o potvrzení podstatných rozdílů v různých oblastech unijního práva, například viz de la Feria, R., a Vogenauer, S., (eds.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Hart Publishing, Oxford, 2011.

(15) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. ledna 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 28), nebo rozsudek ze dne 18. července 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 63).

(16) – Rozsudek ze dne 6. března 2007, Meilicke a další (C-292/04, EU:C:2007:132, bod 34).

(17) – Například viz Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions“, Springer International Publishing, Switzerland, 2015, s. 12 a 13; a Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States“, in Popelier, P., a kol. (eds) The Effects of Judicial Decisions in Time, Intersentia, Cambridge, 2014, s. 245.

(18) – Lenaerts, K., a Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General

Principles of EU law“, sv. 47, Common Market Law Review, 2010, s. 1629 a s. 1645 až 1649.

(19) – Z tohoto pohledu pevně zakotveného v rámci vnímání úlohy soudních rozhodnutí vyšších stupňů v členských státech – viz například obecné srovnávací zprávy v MacCormick, D. N., a Summers, R. S., (eds.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Naproti tomu odlišným, ale rozhodně nikoli novým problémem je nalezení hranice, kde v jednotlivé věci končí nalézání práva a začíná jeho tvorba. Již v roce 1934 poukázal Arthur Goodhart na tento problém jako na téma, které ovládalo anglickou a americkou právní teorii již po staletí (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, Londýn, 1934, s. 14). Rovněž viz Cross, R., a Harris, J. W., *Precedent in English Law*. 4. vyd., Clarendon Press, Oxford, 1991, s. 27 až 34.

(20) – V tomto smyslu viz, pokud jde o zneužití práva v oblasti DPH, rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další (spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 54 až 60).

(21) – Například viz rozsudky ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 72), a ze dne 28. září 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, bod 21).

(22) – Rozsudky ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 74), a ze dne 28. září 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, bod 21).

(23) – Rozsudek ze dne 28. září 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, bod 21). Rovněž viz rozsudek ze dne 12. října 2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, bod 42). V obecné rovině viz například Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 2016.

(24) – Rozsudek ze dne 23. května 2000, Buchner a další (C-104/98, EU:C:2000:276, bod 40).

(25) – Lze dodat, že uvedený problém rozhodně není nový a rozhodně není omezen jen na právní řád Evropské unie. Pro srovnávací pohled viz například Steiner, E., op. cit. sup., poznámka pod čarou 17, nebo Popelier, P., a kol. op. cit. sup., poznámka pod čarou 17.

(26) – Příklady lze nalézt v poznámce pod čarou 41 stanoviska generálního advokáta Poiarese Madura ve věci Halifax a další (C-255/02, EU:C:2005:200) nebo v jednotlivých kapitolách v de la Feria, R., a Vogenauer, S., (op. cit. sup., poznámka pod čarou 14). Jak uvádí Schammo, P., „judikatura týkající se zneužití práv nyní prochází napříč celým spektrem práva Společenství“ (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System“, sv. 14, *European Law Journal*, 2008, s. 359). Nebo, o poznání tweetovatelněji, i když ne zcela optimisticky: „zneužití je všude v unijním právu“ (Saydé, A., op. cit. sup., poznámka pod čarou 12, s. 9).

(27) – Rozsudek ze dne 15. října 2009, Audiolux a další (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

(28) – Rovněž viz čl. 13 část A a články 14 a 15, které hovoří o „zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“. V článcích 13, 14, 15, 27, 28c a 28k je rovněž zmínka o „vyhýbání se daňovým povinnostem“ (ve znění použitelném v rozhodné době).

(29) – Podle čl. 4 odst. 3 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (Úř. věst. 1995, L 312, s. 1; Zvl. vyd. 01/01, s. 340).

(30) – Článek 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95 stanoví, že „[j]ednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství použitelného v daném případě“

um?lým vytvo?ením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda bu? neud?lí, nebo odejme“.

(31) – Rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695).

(32) – Viz výše bod 29 tohoto stanoviska.

(33) – Rozsudek ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 71).

(34) – Bod 42 tohoto stanoviska.

(35) – Viz rozsudky ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, bod 38), a ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další (spojené v?ci C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, bod 60), které odrážejí latinské úsloví nemo propriam turpitudinem allegare potest.

(36) – Rozsudky ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, bod 54), a ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 76).

(37) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 86).

(38) – Nap?íklad viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 73), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, bod 27).

(39) – Nap?íklad viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 74), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, bod 29), a?koli v jiných oblastech použití zásady zákazu zneužití práva existují v omezeném rozsahu ur?ité výjimky [nap?íklad viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, bod 33), kde se hovo?í o „právní úpravě“, a nikoli o „relevantních ustanoveních“].

(40) – Pokud jde o DPH, viz nap?íklad rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, EU:C:2006:121, body 79 a 80) (?lánek 17 šesté sm?rnice o DPH); ze dne 21. února 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, bod 60) (?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice o DPH), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, body 38 a 41) (?lánek 43 a ?l. 56 odst. 1 písm. k) sm?rnice 2006/112, nahrazené ?lánkem 45 a ?lánkem 59 písm. k) sm?rnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Ú?. v?st. 2008, L 44, s. 11) (Sm?rnice 2006/11 nahradila šestou sm?rnicí o DPH). Uvedená skute?nost se patrn? odráží v historickém vývoji „objektivní podmínky“ do té míry, v jaké jsme nyní zp?tn? schopni tento vývoj zrekonstruovat. Ve v?cech týkajících se údajného zneužití, které p?edcházely formulaci dvojího kritéria v rozsudku Emsland-Stärke, a pozd?ji pro oblast DPH v rozsudku Halifax, se tak Soudní dv?r zabýval otázkou, zda byl spln?n cíl konkrétních ustanovení [nap?íklad viz rozsudky ze dne 12. kv?tna 1998, Kefalas a další (C?367/96, EU:C:1998:222, bod 23), a ze dne 23. b?ezna 2000, Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, body 33 a 34)], p?í?emž ob? dot?ené v?ci se týkaly ?l. 25 odst. 1 druhé sm?rnice Rady 77/91/EHS ze dne 13. prosince 1976 o koordinaci ochranných opat?ení, která jsou na ochranu zájm? spole?níků a t?etích osob vyžadována v ?lenských státech od spole?ností ve smyslu ?l. 58 druhého pododstavce Smlouvy p?i zakládání akciových spole?ností a p?i udržování a zm?n? jejich základního kapitálu, za ú?elem dosažení rovnocennosti t?chto opat?ení (Ú?. v?st. 1977, L 26, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 8).

(41) – Je t?eba zmínit, že ve v?ci Emsland-Stärke, kde byla dot?ená podmínka poprvé formulována, se Soudní dv?r touto podmínkou nezabýval, ale jednoduše uvedl, že „Bundesfinanzhof má za to, že skutkové okolnosti popsané v první p?edb?žné otázce dokládají, že nebyl spln?n cíl právní úpravy Spole?enství“. Rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-

Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 55).

(42) – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121); ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(43) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 79).

(44) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 80). Avšak viz rozsudky Weald Leasing a RBS, kde Soudní dvůr patrně použil trochu odlišný přístup: rozsudky ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, body 44 až 45).

(45) – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

(46) – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52).

(47) – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 60).

(48) – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(49) – Původní články 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112, a následně, po změně vyplývající ze směrnice 2008/8, články 45 a čl. 59 písm. k).

(50) – Ačkoli čl. 2 odst. 1 má jen nízkou přidanou hodnotu a mohl by být považován za potenciálně relevantní v jakékoli věci zahrnující dodání zboží (mohl být – ale nebyl – zmíněn například ve výše rozebraných rozsudcích Halifax či Part Service).

(51) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

(52) – Uvedené tvrzení je velice obdobné odpovědi, kterou navrhovala Komise ve věci Emsland-Stärke, ale kterou Soudní dvůr nepoužil. Komise tehdy uvedla, že má být konstatováno zneužití tehdy, pokud „úelem dotčených obchodních operací bylo získat zvýhodnění, které je neslučitelné s cíli použitelné právní úpravy Společenství v tom smyslu, že podmínky pro získání daného zvýhodnění byly vytvořeny uměle“ [viz rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 43)] (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

(53) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

(54) – Pokud tomu tak nebylo, bylo by možné tvrdit, že – s ohledem na jeho praktický dopad – zákaz zneužití práva v rámci práva veřejného je v rozporu se zásadou legality. Pozitivistický sen o předvídatelnosti práva, ve spojení s ústavní zásadou legality veškeré činnosti orgánů veřejné správy, znamená, že ve vztahu k veřejné správě, včetně samozřejmě správy daňové, by měl být jednotlivec schopen na základě platného práva předvídat, zda bude jeho jednání dovolené (legální) nebo nedovolené (ilegální). V rámci uvedené dichotomie je třeba dále uvést, že cokoli, co není výslovně zakázáno, je dovoleno. Je možné tvrdit, že k této klasické dichotomii zákaz zneužití práva, tedy zajisté ten s nejasnými podmínkami, přidává ještě, šedou zónu, jež může být pro tradiční naladěného pozitivistického právníka značně zneklidující. V zásadě totiž znamená, že existuje ještě soubor plnění, která byla sice ex ante formálně dovolená, ale mohou být ex post přehodnocena jako materiálně nedovolená. Ironicky řečeno, podobná šedá zóna s nejasnými podmínkami by mohla být nazývána „Schrödingerovou legalitou“: pouze při pozdějším otevření krabice zjistíme, zda bylo plnění zavřené v krabici legální, či nikoli.

(55) – Viz výše bod 50 tohoto stanoviska.

(56) – Což by byl podle mého názoru dosti „vykonstruovaný“ výklad.

(57) – Jak jsou popsány výše v bodech 66 až 69 tohoto stanoviska.

(58) – Rovněž viz body 49 až 51 tohoto stanoviska. Stojí za zmínku, že ve věci Emsland-Stärke generální advokát Alber přistoupil k danému problému z opačné strany, když uvedl, že čl. 4 odst. 3 „nevytváří novou právní zásadu, nýbrž pouze kodifikuje obecnou právní zásadu již existující v právu Společenství“ [stanovisko generálního advokáta Albera ve věci Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:252, bod 80)].

(59) – V pozdějších věcech, kdy již platila zásada zneužití práva a zároveň i čl. 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95, použil Soudní dvůr zmíněnou obecnou zásadu přednostně [viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)].

(60) – A učinil tak výslovně v rozsudku ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 52). Rovněž viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Cimmino a další (C-607/13, EU:C:2015:448).

(61) – Viz výše bod 28 tohoto stanoviska.

(62) – Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (COM(73) 950, 20. června 1973, Bulletin Evropských společenství, dodatek 11/73, s. 9).

(63) – Rozsudek ze dne 4. října 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52). Poukazují na to, že v uvedené věci Soudní dvůr zjevně připodobnil pojem „první poskytnutí“ pojmu „první obydlení“. Rovněž viz rozsudek ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 21), kde je používán pojem „přvodní budovy“.

(64) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 75 a 86).

(65) – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).

(66) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 51).

(67) – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 69 a 70), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 25).

(68) – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 75), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 49).

(69) – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 32).

(70) – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45).

(71) – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 75), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 30).

(72) – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 47).

(73) – K možným rizikům vyplývajícím z jejího nerespektování viz znovu výše poznámka pod čarou 54.

(74) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

(75) – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 35).

(76) – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98); ze dne 20. června 2013, Newey, (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 50), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 52).

(77) – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92).