

V?c C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

a

Goldsborough Developments Ltd

v.

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 10 odst. 2 – Da?ová povinnost k DPH – Platba záloh – Platby p?edem za budoucí dodání farmaceutických výrobk? a protéz“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 7. dubna 2005

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. února 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Uskute?n?ní zdanitelného pln?ní a da?ová povinnost

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 10 odst. 2 druhý pododstavec)

?lánek 10 odst. 2 druhý pododstavec šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 95/7, jakožto výjimka z pravidla uvedeného v prvním pododstavci uvedeného odstavce, stanoví, že v p?ípad? zaplacení záloh p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služeb vzniká da?ová povinnost p?evzetím platby až do výše p?íjaté ?ástky. Do p?sobnosti uvedeného ustanovení nespádají platby paušální ?ástky p?edem za zboží uvedené obecným zp?sobem v seznamu, jenž m?že být kdykoli zm?n?n společnou dohodou kupujícího a prodávajícího a z n?hož si kupující m?že p?ípadn? zboží vybírat, na základ? dohody, kterou m?že kdykoli jednostrann? vypov?d?t a získat zp?t celou nevy?erpanou ?ástku platby p?edem.

Aby vznikla da?ová povinnost v p?ípad? zaplacení záloh ješt? p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby, je totiž t?eba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskute?n?ní zdanitelného pln?ní, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy p?edevším aby v okamžiku zaplacení zálohy byly zboží ?i služby p?esn? vymezeny.

(viz body 45, 48, 51 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. února 2006 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 10 odst. 2 – Daňová povinnost k DPH – Platba záloh – Platby předem za budoucí dodání farmaceutických výrobků a protéz“

Ve věci C-419/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), ze dne 8. listopadu 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 20. listopadu 2002, v řízení:

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd,

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, předsedové senátů, S. von Bahr (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kriš, E. Juhász a G. Arestis, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. listopadu 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za BUPA Hospitals Ltd a Goldsborough Developments Ltd R. Venablesem, QC, ve spolupráci s T. Lyonsem, barrister, pověřeným D. Garciou, solicitor,
- za vládu Spojeného království R. Caudwell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s C. Vajdou, QC,
- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. M. Collinsem, SC,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. dubna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 5 odst. 1, čl. 10 odst. 2 a článku 17 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 (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. v. st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi BUPA Hospitals Ltd (dále jen „BUPA Hospitals“) a Goldsborough Developments Ltd (dále jen „Goldsborough Developments“), dvěma společnostmi skupiny BUPA, na straně jedné a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“) na straně druhé ve věci odmítnutí poslední uvedenými povolit BUPA Hospitals, jakož i Goldsborough Developments odpočet částky 17,5 milionů GBP (přibližně 26,2 milionů eur) jako daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu ze záloh zaplacených za budoucí dodání uskutečňovaná dvěma dalšími společnostmi skupiny BUPA.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Podle čl. 4 odst. 1 této směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku. Pojem „hospodářských činností“ je v uvedeném odstavci 2 definován jako zahrnující veškerou činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb a zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

5 Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice upřesňuje, že:

„S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.“

6 Podle čl. 5 odst. 1 téže směrnice se „výrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

7 Článek 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice zní takto:

„1. a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění‘ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

b) ‚Daňovou povinností‘ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daní může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečňovaná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato účtování nebo platby vztahují.

Má-li však být platba provedena na účet [být zaplacena záloha] ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.

Odchylně od výše uvedených ustanovení mohou členské státy stanovit, že v případě určitých

plnění a některých kategorií osob povinných k dani vznikne daňová povinnost:

- nejpozději vystavením faktury nebo dokladu sloužícího jako faktura, nebo
- nejpozději přijetím platby ceny, nebo
- není-li vystavena faktura nebo doklad sloužící jako faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době ode dne uskutečnění zdanitelného plnění.“

8 Článek 13 část A odst. 1 písm. b) až e) uvedené směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od daní některé činnosti v oboru zdravotnictví.

9 Článek 17 odst. 1 téže směrnice upřesňuje, že „[n]árok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídající daní“.

10 Podle odst. 2 písm. a) téhož článku:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočítat od daní, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.“

11 Podle čl. 28 odst. 2 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice mohou být během předchozího období uvedeného v článku 28i „[v] oblasti snížených sazeb zachována osvobození od daní s vrácením daní odvedené na předchozím stupni nebo snížené sazby nižší než minimální sazba stanovená v čl. 12 odst. 3, které byly v platnosti k 1. lednu 1991 a které jsou v souladu s právem Společenství a splňují podmínky uvedené v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967“.

Vnitrostátní právní úprava

12 Článek 6 odst. 4 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994) stanoví:

„Pokud před datem stanoveným podle odstavců 2 a 3 výše osoba, která uskutečňuje dodání, vystaví fakturu na DPH týkající se uvedeného dodání nebo pokud před datem stanoveným podle odst. 2 písm. a) nebo b) nebo odst. 3 výše převezme platbu ceny za toto dodání, musí být toto dodání – až do výše faktury nebo přijaté platby – považováno za uskutečněné k datu, k němuž byla vystavena faktura nebo přijata platba.“

13 Podle čl. 30 odst. 1 téhož zákona v jeho znění platném před 1. lednem 1998:

„Pokud osoba povinná k dani dodá zboží nebo služby a toto dodání je zdanitelné nulovou sazbou DPH a toto dodání podléhá či nepodléhá DPH na základě jiného ustanovení,

nemusí toto dodání podléhat DPH, ale

musí být považováno za zdanitelné dodání za jakýmkoli jiným účelem;

příjemčí sazba DPH použitá pro toto dodání musí tudíž být nulová.“

Spor v předvodním řízení a předložené otázky

14 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že BUPA Hospitals a BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (dále jen „BUPA Gatwick Park“) jsou součástí skupiny BUPA, jakož i pro účely čl. 4 odst. 4

druhého pododstavce šesté směrnice součástí skupiny pro účely DPH BUPA.

15 Během několika let, přesněji až do konce roku 1997, spravovala BUPA Hospitals mimo jiné velký počet soukromých nemocnic. V souladu s rozhodnutím Court of Appeal vydaným v rámci sporu mezi BUPA Hospitals a Commissioners probíhajícího od roku 1993 podléhaly dodávky léků a protéz uskutečňované BUPA Hospitals pro pacienty těchto nemocnic nulové sazbě DPH, což BUPA Hospitals umožňovalo získat zpět DPH odvedenou na vstupu z koupě těchto výrobků získaných od jejích dodavatelů.

16 V návaznosti na zamítnutí žádosti o kasační opravný prostředek Commissioners dne 24. července 1997 ze strany House of Lords oznámilo Spojené království dne 13. srpna 1997 svůj záměr rychle vydat právní předpis za účelem zmírnění účinků rozhodnutí Court of Appeal.

17 Předkládající soud poukazuje na to, že v důsledku oznámení této nové právní úpravy se skupina BUPA rozhodla přikročit k dohodám o platbách předem. Myšlenka byla taková, že subjekt, jehož dodávky jsou zdaněny nulovou sazbou, a který tedy může získat zpět DPH odvedenou na vstupu z dodávek léků a protéz, pokud jsou předem zdanitelných dodání, uzavře smlouvy o koupi zboží a služeb v očekávání legislativní změny. Tento subjekt poté požádal o to, aby nenesl DPH zaplacenou na vstupu odpovídající období, během něhož byla uskutečněna platba nebo vystavena faktura, i když k dodání došlo během pozdějšího účetního období.

18 V rámci těchto dohod bylo rozhodnuto o využití jedné společnosti ze skupiny BUPA, jež měla hrát roli dodavatele, aby platba předem zůstala uvnitř skupiny. Jednalo se o BUPA Medical Supplies Ltd (v té době ještě nazývanou Goldsborough Retirement Property Services Ltd, dále jen „BUPA Medical“), společnost skupiny Goldsborough získanou počátkem srpna 1997 skupinou BUPA, jež se následně stala prázdnou společností. Ačkoli tato společnost byla součástí skupiny BUPA, nepatřila do stejné skupiny pro účely DPH jako BUPA Hospitals.

19 Předkládací rozhodnutí upřesňuje, že aby se předešlo riziku, že Commissioners naleznou důvod pro zpožděné vrácení DPH, bylo rozhodnuto, že další společnost skupiny Goldsborough, a sice Goldsborough Developments, jež spravuje čtyři soukromé nemocnice a která je rovněž součástí jiné skupiny pro účely DPH, než je BUPA Hospitals, uzavře dohodu o platbě předem též částky během téhož účetního období s dodavatelem náležejícím do skupiny pro účely DPH BUPA. Společnost BUPA Gatwick Park, která byla v té době další prázdnou společností, byla vybrána jako druhý dodavatel v rámci dohod o platbě předem.

20 Dne 5. září 1997 se uskutečnily schůzky představenstev všech čtyř dotčených společností. Představenstva BUPA Hospitals a BUPA Medical rozhodla o uzavření dvou smluv o koupi, respektive o dodávkách léků a protéz.

21 Na schůzi představenstva BUPA Hospitals bylo rozhodnuto o zaplacení záloh ve výši 60 milionů GBP plus DPH na nákup léků a ve výši 40 milionů GBP plus DPH na nákup protéz u BUPA Medical.

22 Téhož dne byla přijata zvláštní usnesení, jímž bylo rozhodnuto o změně názvu Goldsborough Retirement Property Services Ltd na BUPA Medical a změně její předem říinnosti, tak aby zahrnoval říinnost obchodování s farmaceutickými výrobky a protézami.

23 BUPA Medical zaslala rovněž dne 5. září 1997 BUPA Hospitals faktury týkající se dodávky léků ve výši 60 milionů GBP plus 10,5 milionů GBP za DPH, a protéz ve výši 40 milionů GBP plus 7 milionů GBP za DPH.

24 Téhož dne rozhodla představenstva Goldsbrough Developments a BUPA Gatwick Park o uzavření dvou smluv o koupi a dodávce léků, respektive protéz.

25 Představenstvo Goldsbrough Developments rozhodlo o okamžité platbě 50 milionů GBP plus DPH společnosti BUPA Gatwick Park za koupi léků a 50 milionů GBP plus DPH za koupi protéz.

26 BUPA Gatwick Park zaslala společnosti Goldsbrough Developments téhož dne dvě faktury týkající se dodávky léků ve výši 50 milionů GBP plus 8,75 milionů GBP za DPH, a dodávky protéz rovněž ve výši 50 milionů GBP plus 8,75 milionů GBP za DPH.

27 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že smlouvy, na jejichž základě byly uskutečneny platby předem, byly podobné. Tyto smlouvy upřesňovaly, že:

- nabyvatel měl zaplatit smluvní cenu prodávajícímu ke dni podpisu smlouvy,
- výrobky zahrnutými do smlouvy byly výrobky uvedené v příloze, jež mohla být změněna se souhlasem obou stran,
- prodávající dodá uvedené výrobky nebo jejich část podle pozdějších pokynů nabyvatele, dokud se celková hodnota dodaného zboží nebude rovnat smluvní ceně,
- každá smluvní strana může smlouvu vypovědět s výpovědní dobou sedmi dní a
- nabyvateli bude v tomto případě vrácena smluvní cena snížená o hodnotu již uskutečnených dodávek ke dni ukončení smlouvy.

Podle předkládacího soudu byla příloha pro jednotlivé smlouvy stejná a obsahovala různorodý výčet zahrnující několik stovek léků, protéz a různých výrobků. Předkládací soud poznamenává, že bylo zjevné, že žádný z vedoucích pracovníků jedné ze čtyř společností nevěnoval obsahu tohoto dokumentu pozornost.

28 Podle téhož rozhodnutí umožňovaly tyto dohody, pokud by byly úspěšně realizovány, skupině BUPA zabránit ztrátě likvidity a zaplacení veškerých plateb DPH Commissioners v tomto rámci. Skupina pro účely DPH BUPA byla totiž ve svém přiznání k DPH týkajícím se období do listopadu 1997 schopna vykázat DPH na vstupu ve výši 17,5 milionů GBP týkající se nákupu BUPA Hospitals od BUPA Medical, jež byla vyrovnána DPH na výstupu ve výši 17,5 milionů GBP týkající se prodeje BUPA Gatwick Park společnosti Goldsbrough Developments. Skupina Goldsbrough, oddělená od skupiny pro účely DPH BUPA, mohla postupovat stejným způsobem: její přiznání k DPH zahrnovalo DPH na vstupu ve výši 17,5 milionů GBP týkající se nákupu Goldsbrough Developments od BUPA Gatwick Park, a DPH na výstupu ve výši 17,5 milionů GBP týkající se prodeje BUPA Medical společnosti BUPA Hospitals.

29 Dne 8. září 1997 byla Midland Bank požádána, aby převedla z účtu další společnosti skupiny pro účely DPH BUPA, BUPA Investments Ltd (dále jen „BIL“), celkovou částku 235,5 milionů GBP a připsala na účet BUPA Hospitals částku 118 milionů a na účet Goldsbrough Developments částku 117,5 milionů GBP. Úroky byly útočovány měsíčně ve výši průměrné základní denní sazby.

30 Téhož dne byla Midland Bank požádána, aby převedla 117,5 milionů GBP, jednak z BUPA Hospitals na BUPA Medical a jednak z Goldsbrough Developments na BUPA Gatwick Park a poté opětovně převedla tytéž částky na BIL. BUPA Medical a BUPA Gatwick Park byly připisány úroky z částek, jež byly uloženy u BIL.

31 Dne 18. listopadu 1997 bylo Parlamentu předloženo nařízení o uplatnění DPH na léky, farmaceutické výrobky a pomůcky pro postižené osoby [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Vstoupilo v platnost dne 1. ledna 1998. Pozměnilo přílohu 8 skupinu 12 zákona o DPH z roku 1994, když ze seznamu výrobků zdanitelných nulovou sazbou vyloučilo dodávky léků a zdravotnických výrobků uskutečněné ve Spojeném království soukromými dodavateli. Tyto dodávky jsou od té doby osvobozeny od daně. Z toho plyne, že DPH z těchto výrobků odvedená na vstupu již nemůže být v zásadě odečtena.

32 Ujednání směřující k provedení dohod o platbách předem uzavřených mezi BUPA Hospitals a BUPA Medical byla splněna v září 1998. Předkládací rozhodnutí uvádí, že povolení k velkoobchodu s léky a zdravotnickými výrobky bylo BUPA Medical uděleno dne 19. srpna 1998 a že všechny nemocnice spravované BUPA Hospitals zaslaly BUPA Medical objednávky zaátkem prosince 1998. Podle téhož rozhodnutí využívá BUPA Hospitals tyto platby předem tempem, které jí umožňuje zachovat nulovou sazbu po dobu šesti až sedmi let od září 1998.

33 Pokud jde o dohody o platbách předem uzavřené mezi Goldsbrough Developments a BUPA Gatwick Park, byly dohody o dodávkách protéz splněny v polovině roku 2001 a dohody o dodávkách léků v listopadu 2001. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že po získání skupiny Goldsbrough vyvstaly vážné problémy a že tyto problémy měly být vyřešeny před zavedením systému vyřizování objednávek. Z tohoto důvodu získala BUPA Gatwick Park povolení k prodeji léků teprve dne 8. března 2001.

34 Předkládací rozhodnutí rovněž upřesňuje, že k ústí na dohody o předčasné koupi si Goldsbrough Developments musela u BIL vypůjčit 117,5 milionů GBP, tedy přibližně sedminásobek svého obrátu za rok 1997, což mělo za následek zvýšení jejího zadlužení přibližně o 270 %. Commissioners jsou toho názoru, že Goldsbrough Developments by potřebovala 50 až 100 let, aby vyčerpala svou platbu předem.

35 Rozhodnutím ze dne 14. září 2000 odmítli Commissioners povolit BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments odpočet daně zaplacené každou z nich na vstupu na základě plateb předem ze září 1997 za dodávky uskutečněné BUPA Medical a BUPA Gatwick Park.

36 Dne 25. února 2002 zamítl VAT and Duties Tribunal, London, odvolání směřující proti rozhodnutí Commissioners z důvodu, že BUPA Medical a BUPA Gatwick Park nevykonávají hospodářskou činnost a neuskutečňují dodání ve smyslu společného systému DPH. Dospěl k závěru, že veškerá opatření přijatá v rámci ujednání o předchozí koupi ze září 1997 měla vést výlučně k vyhnutí se placení DPH. Úlohou BUPA Medical a BUPA Gatwick Park v těchto ujednáních bylo pouze umožnit realizaci tohoto cíle.

37 VAT and Duties Tribunal však nepřijal tezi Commissioners, podle níž BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments byly zbaveny nároku na odpočet DPH na vstupu na základě teorie o zneužití práva.

38 BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments se obrátily na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a Commissioners podali vzájemný opravný prostředek.

39 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, který se domníval, že jak

rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, tak odvolání podané u High Court nastolují řadu otázek týkajících se práva Společenství, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Jak je třeba s přihlédnutím k relevantním okolnostem, relevantním plněním a situaci prodávajících vykládat výraz ‚hospodářská činnost‘ uvedený v čl. 4 odst. 1 a 2 [šesté směrnice]?
- 2) Jak je třeba s přihlédnutím k relevantním okolnostem, relevantním plněním a situaci prodávajících vykládat výraz ‚dodání zboží‘ uvedený v čl. 5 odst. 1 [šesté] směrnice?
- 3) a) Existuje zásada zneužití práva, která by (bez ohledu na výklad podaný k [šesté] směrnici) mohla vyloučit nárok na odpot dan? zaplacené na vstupu?
b) Pokud taková zásada existuje, za jakých okolností by se použila?
c) Použila by se za takových okolností, jako jsou okolnosti zjištěné VAT and Duties Tribunal?
- 4) Bude odpově? na výše uvedené otázky 1 až 3 odlišná, pokud k platb? související s relevantními plněními dojde v době, kdy by jakékoli dodání zboží na výstupu bylo dodáním osvobozeným od dan? s vrácením DPH odvedené na předchozím stupni, jak to umožňuje čl. 28 odst. 2 písm. a) [šesté] směrnice?
- 5) Jak je třeba vykládat [šestou] směrnici ve zvláštním kontextu následujících otázek? Musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, a v případě takových plnění, jako jsou relevantní plnění, nakládáno s dodávkami tak,
 - a) jako by byly pro kupující uskutečny externími dodavateli, aniž by byly uskutečny dodávky pro prodávající nebo prodávajícími,
nebo
 - b) jako by byly uskutečny externími dodavateli pro prodávající, aniž by byly uskutečny dodávky prodávajícími pro kupující?
- 6) Jak je třeba vykládat článek 17 [šesté] směrnice a pravidla související s odpotem, pokud každý prodávající v rámci své hospodářské činnosti uskutečuje dodávky pro kupujícího a
 - a) kupující uzavřeli dohody s prodávajícími o dodání zboží,
 - b) toto zboží bylo fakturováno a zaplaceno před svým dodáním,
 - c) DPH byla fakturována z platby předem v souladu s čl. 10 odst. 2 druhým pododstavcem [šesté] směrnice,
 - d) zboží má kupujícím sloužit k uskutečnění dodávek, které, pokud by k nim došlo v okamžiku platby, by byly dodávkami osvobozenými od dan? s nárokem na vrácení dan? odvedené na dřívějším stupni, přičemž
 - e) každý kupující však má v úmyslu odebrat dodávku zboží uvedeného v dohodách pouze za předpokladu, že dojde k legislativní změně, v jejímž důsledku kupující bude moci použít zboží již pouze k uskutečnění dodávek osvobozených od dan? bez nároku na vrácení?

[K bodu e) je třeba poznamenat, že pokud nedojde k popsané legislativní změně, kupující budou mít právo vypov?dt smlouvy, jež uzavřeli s prodávajícími, a požadovat vrácení zaplacených částek, neboť smlouvy uzavřené mezi kupujícími a prodávajícími v rámci relevantních plnění

obsahují ustanovení, jež takové vypovězení smluv umožňují.]

7) VAT and Duties Tribunal (v bodě 89 svého rozhodnutí) konstatoval, že „žádná osoba s rozhodovací pravomocí [BUPA Medical a BUPA Gatwick Park] [...] nemá jiný skutečný důvod ani úmysl než uskutečnit plán směřující k vyhnutí se daňovým povinnostem“. Odvolatelé ve svém odvolání k High Court toto skutkové zjištění zpochybnili. Byla by odpověď na otázky 1 až 6 odlišná, pokud by toto zjištění nebylo v rámci odvolání přijato, a do jaké míry?“

Úvodní poznámky

40 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu je jednak, zda taková plnění, jako jsou plnění dotčená v převodním řízení, jejichž cílem je dosáhnout daňové výhody, jsou dodáním zboží a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, a jednak, zda tato směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpoutání DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.

41 Z předkládacího rozhodnutí a především ze skutkových okolností popsaných ve čtvrté a šesté předběžné otázce však vyplývá, že základním kamenem ujednání, k nimž přistoupila skupina BUPA, je fakturace DPH z platby předem v souladu s čl. 10 odst. 2 druhým pododstavcem šesté směrnice.

42 Podle ustálené judikatury přitom Soudní dvůr může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi soudu, který mu položil předběžnou otázku, přihlídnout k právním normám Společenství, na kterých nejsou předběžné otázky vnitrostátního soudu založeny (viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 12. října 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Sb. rozh. s. I-9553, bod 24, a ze dne 7. července 2005, Weide, C-153/03, Sb. rozh. s. I-6017, bod 25).

43 V rámci čtvrté a šesté otázky, kterými je třeba se zabývat společně a v první řadě, je tedy namísto zkoumat otázku, zda takové platby předem, jako jsou platby dotčené v převodním řízení, spadají do působnosti čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice.

Ke čtvrté a šesté otázce

44 Nejprve je třeba připomenout, že čl. 10 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice stanoví, že zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost k DPH vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

45 Článek 10 odst. 2 druhý pododstavec šesté směrnice, podle nějž v případě zaplacení záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby vzniká daňová povinnost k DPH převzetím platby až do výše přijaté částky, představuje výjimku z pravidla uvedeného v prvním pododstavci téhož ustanovení a jako takový musí být vykládán restriktivně.

46 Dále je třeba připomenout, že čl. 10 odst. 1 písm. a) šesté směrnice definuje „uskutečnění zdanitelného plnění“ pro účely DPH jako situaci, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Z toho plyne, že daňová povinnost může vzniknout v téměř okamžiku nebo poté, co bylo uskutečнено zdanitelné plnění, nikoli však před jeho uskutečněním, není-li stanoveno jinak.

47 Článek 10 odst. 2 této pododstavce šesté směrnice tak umožňuje členským státům stanovit, že daňová povinnost k DPH vznikne po uskutečnění zdanitelného plnění, a to ve všech případech: buď nejpozději vystavením faktury, nebo nejpozději přijetím platby ceny, nebo není-li vystavena faktura nebo je-li vystavena pozdě, v určité době ode dne uskutečnění zdanitelného plnění.

48 Druhý pododstavce uvedeného odstavce 2 se tomuto chronologickému pořádku vymyká, když stanoví, že v případě provedení zálohové platby vzniká daňová povinnost k DPH, aniž by již došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služby. Aby v takové situaci vznikla daňová povinnost, je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy především, jak konstatoval generální advokát v bodě 100 svého stanoviska, aby v okamžiku zaplacení zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny.

49 Tento závěr je ostatně potvrzen dříve uvedenou zprávou k návrhu šesté směrnice (*Bulletin Evropských společenství*, doplněk 11/73, s. 13), v níž Komise uvádí, že „jsou-li zálohy přijaty před uskutečněním zdanitelného plnění, má převzetí těchto záloh za následek vznik daňové povinnosti, neboť smluvní strany tak vyjadřují svůj záměr vyvodit předem veškeré finanční důsledky spojené s uskutečněním zdanitelného plnění“.

50 V tomto ohledu je rovněž namístě připomenout, že DPH podléhá dodání zboží a poskytování služeb, a nikoli platby uskutečněné jako jejich protiplnění (viz rozsudek ze dne 9. října 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 17). DPH tak a *fortiori* nemohou podléhat zálohy zaplacené za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které ještě nejsou jasně identifikovány.

51 Na čtvrtou a šestou otázku je tedy třeba odpovědět, že do působnosti čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice nespádají takové platby paušální částky předem, jako jsou platby dotčené v povodním řízení, za zboží uvedené obecným způsobem v seznamu, jenž může být kdykoli změněno společnou dohodou kupujícího a prodávajícího a z něhož si kupující může případně zboží vybírat, na základě dohody, kterou může kdykoli jednostranně vypovědět a získat zpět celou nevyčerpanou částku platby předem.

K první až této, páté a sedmé otázce

52 S ohledem na odpověď na čtvrtou a šestou otázku není namístě odpovídat na první až této, pátou a sedmou otázku.

K nákladem řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Do působnosti čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, nespádají takové platby paušální částky předem, jako jsou platby dotčené v povodním řízení, za zboží uvedené obecným způsobem v seznamu, jenž může být kdykoli změněno společnou dohodou kupujícího a prodávajícího a z něhož si kupující může případně zboží vybírat, na základě dohody, kterou může kdykoli jednostranně vypovědět a získat zpět celou nevyčerpanou částku platby

p?edem.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.