Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

22. listopadu 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 část B písm. g) – Osvobození dodání budov a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a), od daně – Zásada zákazu zneužití – Použitelnost v případě neexistence vnitrostátních předpisů provádějících tuto zásadu – Zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního čekávání“

Ve věci C-251/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko) ze dne 21. dubna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 2. května 2016, v řízení

**Edward Cussens,**

**John Jennings,**

**Vincent Kingston**

proti

**T. G. Brosnanovi,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. dubna 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za E. Cussense, J. Jenningse a V. Kingstona D. Lynchem a J. O’Malleym, solicitors, jakož i B. Murraym, SC a F. Mitchellem, barristers,

– za Irsko E. Creedon a J. Quaney, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s N. Traversem, SC,

* Jednací jazyk: angličtina.

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisí M. Owsiany-Hornung a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2017,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásady zákazu zneužití v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi E. Cussensem, J. Jenningsem a V. Kingstonem na straně jedné a Inspector of Taxes (daňový inspektor, Irsko) jakožto zástupcem Office of the Revenue Commissioners (úřad daňových komisařů, Irsko) (dále jen „správce daně“) na straně druhé, jehož předmětem je vrácení DPH z prodejů nemovitostí.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

3 V souladu s čl. 2 bodem 1 šesté směrnice podléhá DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 V článku 4 odst. 3 této směrnice je stanoveno:

„Členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

a) poskytování [dodání] budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlením a pozemků, na nichž stojí; členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymezit výraz ‚pozemky, na nichž stojí‘.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního poskytnutí [dodání] nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne dalšího poskytnutí [dodání], pokud tato období nepřekračují dobu pěti, popřípadě dvou let.

‚Budovou‘ se rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí;

[…]“

5 Článek 13 část B písm. g) šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování 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)“.

6 Článek 94 jednacího řádu Soudního dvora stanoví:

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce obsahuje kromě znění předběžných otázek položených Soudnímu dvoru:

a) stručné vylíčení předmětu sporu, jakož i rozhodných skutečností tak, jak byly zjištěny předkládajícím soudem, nebo alespoň vylíčení skutkových okolností, na kterých jsou otázky založeny;

b) znění vnitrostátních předpisů, jejichž použití přichází v projednávané věci v úvahu, a případně příslušnou vnitrostátní judikaturu;

c) uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu nebo platnosti určitých ustanovení práva Unie, jakož i vztah, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu v původním řízení.“

### *Irské právo*

7 Value Added Tax Act 1972 (zákon z roku 1972 o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), v čl. 4 odst. 1, 2 a 4 stanoví:

„(1)

(a) Tento článek se vztahuje na nemovitosti
(i) které byly postaveny jejich dodavatelem nebo na jeho účet […]

[…]

b) Pro účely tohoto článku se pojmem právní ‚titul‘ ve vztahu k nemovitosti rozumí titul k této nemovitosti, 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 nemovitosti dochází jen tehdy, když osoba, jež má titul k nemovitosti podléhající tomuto článku, disponuje (včetně vzdání se nebo postoupení titulu) s uvedeným titulem, nebo titulem z něj odvozeným, a to ve vztahu k celé takové nemovitosti nebo její části.

[…]

(4) Pokud osoba, jež má titul k nemovitosti podléhající tomuto článku, disponuje ve vztahu k celé takové nemovitosti nebo její části s titulem, který je odvozen od uvedeného titulu, za okolností, kdy si ponechává právo zpětného nabytí tohoto titulu, má se […] za to, že určila takovou nemovitost nebo případně její část k jinému účelu, než je její podnikání.“

8 Článek 4 odst. 6 písm. a) tohoto zákona stanoví, že DPH nepodléhá mimo jiné dodání nemovitosti:

„ve vztahu k níž jejímu dodavateli nevznikl nebo by […] nevznikl nárok na odpočet podle článku 12 ohledně jakékoli daně dlužné či uhrazené z dodání nebo výstavby dané nemovitosti […]“

9 Článek 4 odst. 9 uvedeného zákona uvádí:

„Pokud dispozice s titulem k nemovitosti 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 těmto nemovitostem uskutečněná po takovém dni jinou osobou, než která nabyla titul podléhající dani, se pro účely tohoto zákona považuje za dodání nemovitostí, na něž se vztahuje odstavec 6.“

10 Článek 10 odst. 9 zákona o DPH se týká stanovení částky, která podléhá DPH v souvislosti s dodáním nemovitosti a poskytnutím služeb spočívajících ve výstavbě nemovitosti. Tento čl. 10 odst. 9 písm. a) a b) stanoví:

„(a) […] [S]oučástí úplaty je hodnota jakéhokoli titulu k dané nemovitosti, s nímž je disponováno v souvislosti s dodáním nemovitosti.

(b) Hodnota jakéhokoli titulu k nemovitosti odpovídá ceně takového titulu na volném trhu. […]“

11 Podle čl. 19 odst. 2 písm. b) Value Added Tax Regulations 1979 (nařízení z roku 1979 o dani z přidané hodnoty), který provádí uvedený čl. 10 odst. 9, se k hodnotě práva zpětného nabytí titulu, které si disponent ponechává při dispozici s titulem odvozeným od titulu k nemovitosti, nepřihlíží, pokud na základě podmínek dispozice platí předmětný titul po dobu dvaceti a více let.

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Žalobci v původním řízení byli spoluvlastníky rozvojové zóny nacházející se ve městě Baltimore v Irsku, na jejíchž pozemcích postavili patnáct rekreačních domů určených k prodeji.

13 Než přistoupili k těmto prodejům, uskutečnili žalobci v původním řízení v březnu a dubnu 2002 řadu transakcí se spřízněnou společností Shamrock Estates Limited. Dne 8. března 2002 uzavřeli s touto společností dvě nájemní smlouvy, a to nájemní smlouvu, na jejímž základě jí od tohoto data pronajali dané nemovitosti na dobu 20 let a jednoho měsíce (dále jen „dlouhodobý pronájem“), a nájemní smlouvu, kterou společnost Shamrock Estates pronajala žalobcům v původním řízení tytéž nemovitosti zpět na dobu dvou let.

14 Dne 3. dubna 2002 byly obě nájemní smlouvy smluvními stranami vzájemně vypovězeny, čímž se žalobcům v původním řízení vrátil plný výkon vlastnického práva k nemovitostem dotčeným v původním řízení.

15 V květnu 2002 prodali žalobci v původním řízení všechny předmětné nemovitosti třetím osobám, které se staly jejich vlastníky v plném rozsahu.

16 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle čl. 4 odst. 9 zákona o DPH nepodléhaly tyto prodeje DPH, jelikož nemovitosti dotčené v původním řízení byly předtím předmětem prvního dodání podléhajícího DPH v rámci dlouhodobého pronájmu. Podle vnitrostátní právní úpravy, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, podléhal DPH pouze dlouhodobý pronájem.

17 Daňovými výměry ze dne 27. srpna 2004 požadoval správce daně od žalobce v původním řízení doplacení DPH z prodejů nemovitostí uskutečněných v květnu 2002. Tento správce byl totiž toho názoru, že nájemní smlouvy dotčené v původním řízení, které upravují pronájem a zpětný pronájem těchto nemovitostí, představují uměle vytvořené první dodání s cílem vyhnout se zdanění následných prodejů, tedy dodání, k nimž nelze pro účely stanovení DPH přihlédnout.

18 Žalobci v původním řízení podali proti daňovým výměrům ze dne 27. srpna 2004 odvolání k Appeal Commissioner (komisař pro odvolání, Irsko), které bylo zamítnuto.

19 Ačkoli Cork Circuit Court (obvodní soud v Corku, Irsko) žalobu žalobců v původním řízení směřující proti zamítavému rozhodnutí Appeal Commissioner (komisař pro odvolání) zamítl, na žádost těchto žalobců nicméně postoupil některé právní otázky High Court (vrchní soud, Irsko), přičemž vycházel ze závěru, že nájemní smlouvy dotčené v původním řízení postrádají obchodní účel a byly uzavřeny za účelem snížení částky DPH, jež by bylo nutné uhradit v souvislosti s prodejem nemovitostí dotčených ve věci v původním řízení.

20 V odpovědi na tyto otázky High Court (vrchní soud) rozhodl, že vzhledem k tomu, že uvedené nájemní smlouvy postrádají obchodní opodstatněnost, představují v souladu s rozsudkem ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, dále jen „rozsudek Halifax“, EU:C:2006:121) zneužití. Dále konstatoval, že zásada zákazu zneužití, jak vyplývá z judikatury vycházející z rozsudku Halifax, má obecnou platnost a vyžaduje, aby vnitrostátní soudy překvalifikovaly zneužívajících opatření v souladu se skutečností, a to i při neexistenci vnitrostátních právních předpisů provádějících tuto zásadu.

21 Žalobci v původním řízení podali proti rozhodnutí High Court (vrchní soud) kasační opravný prostředek k Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko). Tvrdí, že v případě neexistence vnitrostátního pravidla, kterým se provádí zásada zákazu zneužití, nelze tuto zásadu proti nim použít s cílem odepřít jim právo na osvobození prodejů nemovitostí dotčených v původním řízení od daně, jež vyplývá z čl. 4 odst. 9 zákona o DPH. Takové použití uvedené zásady by podle žalobců bylo v rozporu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

22 Tvrdí rovněž, že plnění dotčená v původním řízení nepředstavují zneužití práv ve smyslu judikatury Soudního dvora vyplývající z rozsudku Halifax z důvodu, že podle jejich názoru tato plnění formálně nevyhovují ustanovením šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, kterými se tato směrnice provádí, jelikož vycházejí z čl. 4 odst. 9 zákona o DPH, který je podle nich s touto směrnicí neslučitelný. Kromě toho není cíl sledovaný těmito plněními, jenž spočívá v převodu nemovitostí dotčených v původním řízení daňově efektivním způsobem, v rozporu s cíli šesté směrnice. Správce daně s jejich argumentací nesouhlasí.

23 Předkládající soud uvádí, že je vázán zjištěními Cork Circuit Court (obvodní soud v Corku) uvedenými v bodě 19 tohoto rozsudku. Upřesňuje, že v rámci původního řízení správce daně netvrdil, že se žalobci v původním řízení dopustili nějakého podvodu, a rovněž neprokázal existenci vnitrostátních pravidel, která by po tomto orgánu vyžadovala, aby nepřihlížel k plněním, jež představují zneužití.

24 Za těchto podmínek se Supreme Court (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má zásada zneužití práva vyjádřená v rozsudku [Halifax], jakožto zásada použitelná v oblasti DPH, přímé účinky vůči jednotlivcům při neexistenci vnitrostátního aktu, ať už legislativního nebo soudního, provádějícího uvedenou zásadu, a to za takových okolností, jaké jsou dotčeny

v projednávané věci, kdy by taková změna kvalifikace plnění předcházejících prodeji a plnění v rámci prodeje (společně označovaných jako ‚plnění navrhovatelů'), jakou navrhuje [správce daně], vedla ke vzniku povinnosti navrhovatelů odvést DPH, přičemž taková povinnost při správném výkladu vnitrostátních ustanovení platných v době rozhodné pro plnění navrhovatelů ve skutečnosti nevznikla?

2) V případě, že bude první otázka zodpovězena v tom smyslu, že zásada zneužití práv má přímé účinky vůči jednotlivcům, a to i při neexistenci vnitrostátního aktu, ať už legislativního nebo soudního, provádějícího uvedenou zásadu, byla daná zásada dostatečně jasná a přesná, aby ji bylo možné použít na plnění navrhovatelů, která byla uskutečněna před vydáním rozsudku [Halifax], a to zejména s ohledem na zásadu právní jistoty a zásadu ochrany legitimního očekávání navrhovatelů?

3) Použije-li se zásada zneužití práv na plnění navrhovatelů v tom smyslu, že je třeba změnit jejich kvalifikaci:
   a) jaký je právní mechanismus stanovení a výběru DPH splatné z plnění navrhovatelů v případě, kdy podle vnitrostátního práva není DPH splatná, nelze ji stanovit ani vybrat, a
   b) jak mají vnitrostátní soudy takovou povinnost uložit?

4) Má vnitrostátní soud při určení, zda bylo hlavním účelem plnění navrhovatelů získat daňové zvýhodnění, vzít v úvahu samostatně plnění předcházející prodeji (jež byla podle skutkových zjištění uskutečněna pouze z daňových důvodů), nebo je třeba zvážit účel plnění navrhovatelů jako celku?

5) Je třeba čl. 4 odst. 9 zákona o DPH považovat za vnitrostátní právní předpis provádějící šestou směrnice i přesto, že je neslučitelný s ustanovením, které je uvedeno v čl. 4 odst. 3 šesté směrnice, při jehož řádném použití by navrhovatelé byli ve vztahu k plnění předcházejícímu prvnímu obydlení daných nemovitostí považováni za osoby povinné k dani, ačkoli došlo k dřívější dispozici podléhající DPH?

6) Je-li čl. 4 odst. 9 zákona o [DPH] neslučitelný se šestou směrnicí, dopouštějí se navrhovatelé tím, že se dovolávají daného ustanovení, zneužití práva v rozporu se zásadami vyjádřenými v rozsudku [Halifax]?

7) Podpůrně, není-li čl. 4 odst. 9 zákona o [DPH] neslučitelný se šestou směrnicí, získali navrhovatelé daňové zvýhodnění, které je v rozporu s účelem této směrnice nebo jejím článkem 4?

8) Použije se zásada zneužití práv vyjádřená v rozsudku [Halifax] na dotčená plnění i v případě, že čl. 4 odst. 9 zákona o DPH nelze považovat za ustanovení provádějící šestou směrnici, a to na základě kritérií formulovaných Soudním dvorem v rozsudku Halifax?"

## K předběžným otázkám

### *K první a druhé otázce*

25 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že se bez ohledu na vnitrostátní opatření, které ji provádí do vnitrostátního právního řádu, může přímo použít za účelem odmítnutí osvobodit od DPH takové prodeje nemovitostí, jako jsou prodeje, o které se jedná ve věci v původním řízení. Vzhledem k tomu, že byla plnění dotčená ve věci v původním řízení uskutečněna před vydáním rozsudku

Halifax, tento soud si rovněž klade otázku, zda je takové použití zásady zákazu zneužití na tato plnění v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, a zejména, zda lze tuto zásadu považovat za dostatečně jasnou a přesnou.

26 Úvodem je třeba konstatovat, že tyto otázky jsou formulovány pomocí pojmů, které evokují judikaturu týkající se přímého účinku směrnic. Podle této judikatury se lze ustanovení směrnice v případě, kdy se z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, vůči státu dovolávat, ale nemohou sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivci, a tedy jako taková nemohou být vůči němu uplatňována před vnitrostátním soudem (v tomto smyslu zejména viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, body 18 a 22, jakož i citovaná judikatura). Povinnosti vyplývající ze směrnice musí být proto provedeny do vnitrostátního práva, aby bylo možné se jich dovolávat přímo vůči jednotlivci.

27 Na druhou stranu je třeba uvést, že zásada zákazu zneužití, jak ji v oblasti DPH používá judikatura vyplývající z rozsudku Halifax, není pravidlem stanoveným směrnicí, ale vychází z ustálené judikatury uvedené v bodech 68 a 69 tohoto rozsudku, podle které se zaprvé účastníci řízení před soudy nemohou s podvodným úmyslem nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva (zejména viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další, C-367/96, EU:C:1998:222, bod 20; ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33, jakož i ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32) a zadruhé uplatňování unijní právní úpravy nelze rozšířit tak, aby pokrývalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů (v tomto smyslu zejména viz rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, bod 21; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, bod 21, a ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 51).

28 I když Soudní dvůr v bodech 70 a 71 rozsudku Halifax rozhodl, že se zásada zákazu zneužití uplatňuje rovněž v oblasti DPH a že je boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí, nevyplývá z toho, že použití této zásady v této oblasti podléhá požadavku provedení, jako je tomu u ustanovení této směrnice.

29 Kromě toho je třeba zdůraznit, že judikáty uvedené v bodě 27 tohoto rozsudku byly vydány v různých oblastech unijního práva, jako je zejména právo obchodních společností (rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další, C-367/96, EU:C:1998:222, jakož i ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), společná zemědělská politika (rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, a ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) a oblast DPH (rozsudek ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že použití zásady zákazu zneužití na práva a výhody stanovené unijním právem nezávisí na tom, zda mají tato práva a výhody základ ve Smlouvách (pokud jde o základní svobody, zejména viz rozsudky ze dne 3. prosince 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, bod 13, a ze dne 9. března 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, bod 24), v nařízení (rozsudky ze dne 6. dubna 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, body 19 a 20, jakož i ze dne 13. března 2014, SICES a další, C-155/13, EU:C:2014:145, body 29 a 30) nebo ve směrnici (pokud jde o oblast DPH, zejména viz rozsudky ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32; Halifax, body 68 a 69, jakož i ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40). Tato zásada není tedy podle všeho stejné povahy jako práva a výhody, na která se použije.

31 Zásada zákazu zneužití, jak se uplatňuje v oblasti DPH judikaturou vycházející z rozsudku Halifax, má tedy obecný charakter, který je svou povahou vlastní obecným zásadám unijního práva (*per analogiam* viz rozsudek ze dne 15. října 2009, Audiolux a další, C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

32 Je třeba dodat, že podle judikatury Soudního dvora je odepření práva nebo výhody z důvodu zneužití nebo podvodného jednání pouze důsledkem zjištění, podle kterého nejsou v případě podvodu nebo zneužití práva objektivní podmínky, jež jsou požadovány za účelem získání požadované výhody, ve skutečnosti splněny, a proto takové odepření nevyžaduje zvláštní právní základ (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 56; Halifax, bod 93, jakož i ze dne 4. června 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, bod 28).

33 Zásada zákazu zneužití může být proto použita vůči osobě povinné k dani za účelem odmítnutí přiznat jí zejména právo na osvobození od DPH, a to i v případě neexistence ustanovení vnitrostátního práva, které by upravovalo takové odmítnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62).

34 Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobci v původním řízení, nelze z okolnosti, že se situace, ve které byl vydán rozsudek uvedený v předchozím bodě, týkala případů podvodu, vyvodit, že se tato judikatura použije pouze na takové případy, a nikoliv na případy zneužití. Jak totiž vyplývá zejména z bodů 56 a 57 rozsudku ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), Soudní dvůr se při svém závěru uvedeném v předchozím bodě zejména opíral o ustálenou judikaturu připomenutou v bodech 27 a 32 tohoto rozsudku, která se týká jak případů podvodu, tak situací týkajících se zneužití.

35 Závěr uvedený v bodě 33 tohoto rozsudku nemůže zpochybnit ani judikatura, které se žalobci v původním řízení dovolávají ve svých písemných vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru.

36 I když totiž Soudní dvůr v bodech 87, 90 a 91 rozsudku Halifax rozhodl, že v případě neexistence ustanovení šesté směrnice týkající se otázky vymáhání DPH přísluší členským státům stanovit podmínky, za nichž mohou daňové orgány vymáhat DPH *a posteriori*, byla-li zjištěna existence zneužití, nerozhodl však o podmínkách použití zásady zákazu zneužití, ale pouze o procesních způsobech vymáhání DPH, k němuž musí vnitrostátní orgány přikročit poté, co v souladu s touto zásadou zjistí existenci zneužití.

37 Rozsudky ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), a ze dne 12. února 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), kterých se žalobci v původním řízení dovolávají v tomtéž kontextu, se stejně jako judikatura vycházející z rozsudku Halifax citovaná v předchozím bodě zabývají procesními způsoby provedení této zásady, jež se týkají možnosti nebo povinnosti vnitrostátního soudu zkoumat *ex officio* existenci daňových podvodů (rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 39) a možnosti podřídit uplatňování vnitrostátních pravidel pro boj proti zneužívání práv a podvodům předchozímu postupu, který se bude vyznačovat zejména vyslechnutím dotyčné osoby (rozsudek ze dne 12. února 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, bod 34).

38 Co se konečně týče rozsudku ze dne 5. července 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), z bodů 38 a 48 tohoto rozsudku vyplývá, že Soudní dvůr ani v tomto případě nerozhodoval o podmínkách použití zásady zákazu zneužití, ale o podmínkách použití zvláštního ustanovení obsaženého ve směrnici, které členským státům umožňuje odepřít osvobození od daně stanovené touto směrnicí, pokud je hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů daného plnění daňový podvod nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. I když Soudní dvůr v bodě 48 uvedeného rozsudku zdůraznil existenci pravidla vnitrostátního práva týkajícího se zneužití práva, daňového podvodu či vyhýbání se daňovým povinnostem, které lze vykládat v souladu s uvedeným ustanovením šesté směrnice, tato judikatura se týká uvedeného ustanovení sekundárního práva, a proto ji nelze použít na obecnou zásadu zákazu zneužití.

39 Předkládající soud se rovněž zamýšlí nad tím, zda je v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání použít zásadu zákazu zneužití, jak vyplývá z rozsudku Halifax, na plnění dotčená v původním řízení, jež byla uskutečněna před vydáním tohoto rozsudku.

40 Takové uplatnění unijního práva je přitom v souladu se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání (v tomto smyslu zejména viz rozsudky ze dne 22. ledna 2015, Balazs, C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, body 49 a 50, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, body 38 až 40).

41 Výklad unijního práva, který Soudní dvůr podává při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, totiž objasňuje a upřesňuje v případě potřeby význam a dosah tohoto práva tak, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že až na naprosto výjimečné případy, což však nebylo v této věci tvrzeno, musí soud takto vykládané unijní právo použít i na právní vztahy vzniklé a založené před vydáním rozsudku, jímž je rozhodnuto o žádosti o výklad, pokud jsou splněny ostatní podmínky pro předložení sporu týkajícího se použití tohoto práva příslušným soudům (zejména viz rozsudky ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, body 44 a 45, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 40).

42 Kromě toho je třeba uvést, že v rozsudku Halifax Soudní dvůr neomezil časové účinky svého výkladu zásady zákazu zneužití v oblasti DPH. Takové omezení lze přitom připustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu, což zaručuje rovné zacházení s členskými státy a ostatními procesními subjekty ve vztahu k tomuto právu a splňuje rovněž požadavky, jež vyplývají ze zásady právní jistoty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, EU:C:2007:132, bod 36, jakož i ze dne 23. října 2012, Nelson a další, C-581/10 a C-629/10, EU:C:2012:657, bod 91).

43 Co se dále týče otázky, zda se žalobci v původním řízení mohou v rámci sporu v původním řízení dovolávat zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání s cílem bránit se proti odmítnutí přiznat jim osvobození od DPH, která jim byla uložena, z ustálené judikatury vyplývá, že osoba povinná k dani, která vytvořila podmínky související s přiznáním nároku zneužívajícím nebo podvodným způsobem, není oprávněna dovolávat se těchto zásad s cílem bránit se proti odmítnutí přiznat ji dotyčný nárok na základě zásady zákazu zneužití (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 38; Halifax, bod 84, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 60).

44 Vzhledem k těmto úvahám je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že se bez ohledu na vnitrostátní opatření, které jí provádí do vnitrostátního právního řádu, může přímo použít za účelem odmítnutí osvobodit od DPH takové prodeje nemovitostí, jako jsou prodeje, o které se jedná ve věci v původním řízení, jež byly uskutečněny před vyhlášením rozsudku Halifax, aniž tomu brání zásady právní jistoty a ochrany legitimní očekávání.

### *K třetí otázce*

45 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, jak musí být vykládána šestá směrnice, aby bylo možné určit – v případě, že musí být na základě zásady zákazu zneužití změněna kvalifikace plnění dotčených ve věci v původním řízení – na jakém právním základě mohou podléhat DPH ta z těchto plnění, která nepředstavují takové zneužití.

46 Je třeba připomenout, že pokud byla zjištěna existence zneužití, musí být plnění uskutečněná v jeho rámci redefinována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití. Taková změna kvalifikace však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné ke správnému výběru DPH a zamezení daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudky Halifax, bod 92, 94 a 98, jakož i ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body 48 a 52).

47 Z této judikatury vyplývá, že uplatnění zásady zákazu zneužití v oblasti DPH vyžaduje nejprve určit podobu situace, která by existovala v případě neexistence plnění představujících takové zneužití, a poté posoudit tuto situaci po změně kvalifikace s ohledem na příslušná ustanovení vnitrostátního práva a šesté směrnice.

48 Zásada zákazu zneužití vyžaduje, aby vnitrostátní orgány v podstatě použily na dotyčná plnění příslušné právní předpisy v oblasti DPH, aniž by přihlížely k těm z těchto plnění, která představují zneužití.

49 Pokud v projednávaném případě předkládající soud zjistí, že nájemní smlouvy, které předcházely prodejům nemovitostí dotčeným v původním řízení, představují zneužití, mělo by případné uložení povinnosti odvést DPH z těchto prodejů vycházet z příslušných ustanovení vnitrostátních právních předpisů upravujících takovou povinnost. Šestá směrnice totiž nemůže sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivci, a tedy jako taková nemůže být vůči němu uplatňována před vnitrostátním soudem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. září 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, bod 41 a citovaná judikatura).

50 V takovém případě by tedy měl předkládající soud ověřit, jak vyplývá ze shodujících se informací sdělených Irskem a Evropskou komisí na jednání před Soudním dvorem, zda by měly prodeje nemovitostí dotčené v původním řízení podléhat DPH podle čl. 4 odst. 1 a 2 zákona o DPH, kteréžto odstavce by tedy představovaly právní základ pro uložení povinnosti odvést DPH z těchto prodejů.

51 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že v případě, že musí být na základě zásady zákazu zneužití změněna kvalifikace plnění dotčených ve věci v původním řízení, mohou ta z těchto plnění, která nepředstavují takové zneužití, podléhat DPH na základě příslušných ustanovení vnitrostátních právních předpisů upravujících takovou povinnost.

***K čtvrté otázce***

52 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že k určení podle bodu 75 rozsudku Halifax toho, zda bylo hlavním účelem plnění dotčených v původním řízení získat daňové zvýhodnění, je třeba vzít v úvahu samostatně účel nájemních smluv předcházejících prodejům nemovitostí dotčeným v původním řízení, nebo je třeba zvážit společný účel těchto nájemních smluv a prodejů jako celku.

53 V tomto ohledu je třeba hned na úvod zdůraznit, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobci v původním řízení v písemných vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru, judikatura vycházející z rozsudku Halifax nevyžaduje, aby bylo určeno, že získání daňového zvýhodnění je jediným cílem dotčených plnění. I když plnění, která sledují výlučně takový cíl, mohou splňovat požadavek vyplývající z této judikatury, Soudní dvůr v bodě 45 rozsudku ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), upřesnil, že je tomu tak i v případě, kdy je dosažení daňového zvýhodnění hlavním účelem dotčených plnění.

54 Pokud jde o posouzení tohoto cíle v takové situaci, jako je situace, jež je dána v původním řízení, je třeba uvést, že podle informací uvedených v předkládacím rozhodnutí se plnění dotčená v původním řízení skládají z několika smluv týkajících se týchž nemovitostí, jež byly uzavřeny mezi různými osobami, a sice dvou nájemních smluv uzavřených mezi žalobci v původním řízení a společností Shamrock Estates, a z prodeje uvedených nemovitostí třetím osobám následujícím po vypovězení nájemních smluv.

55 Z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé plnění musí být za běžných podmínek považováno za oddělené a samostatné (rozsudky ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 50 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 14).

56 Pokud má Soudní dvůr upřesnit posouzení nezbytné k určení hlavního účelu dotčených plnění, zohledňuje pouze cíl jednoho nebo několika plnění, jejichž zneužívající povaha má být posouzena, a nikoliv cíl plnění, která v důsledku prvně uvedených plnění formálně splňují podmínky pro získání daňového zvýhodnění (zejména viz rozsudky ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body10 až 15 a 31, a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 20 a 43 až 45).

57 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že uplatnění zásady zákazu zneužití vede pouze k vyloučení plnění, která představují takové zneužití, kdežto na plnění, která je nepředstavují, je třeba uplatnit příslušná ustanovení v oblasti DPH (rozsudek Halifax, body 94 až 97). Toto samostatné zacházení s plněními představujícími zneužití vyžaduje, aby byl jejich cíl rovněž posouzen samostatně.

58 Při určení, zda nájemní smlouvy předcházející prodejům nemovitostí dotčeným v původním řízení měly v zásadě za cíl dosáhnout daňového zvýhodnění, je tudíž třeba zohlednit zvláště účel těchto nájemních smluv.

59 Vnitrostátnímu soudu tudíž přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil, není-li tím narušena účinnost unijního práva, zda jsou ve sporu v původním řízení naplněny základní prvky zneužití. Soudní dvůr rozhodující o předběžné otázce však může v případě potřeby poskytnout upřesnění, která posouží vnitrostátnímu soudu jako vodítko pro jeho výklad (zejména viz rozsudky Halifax, body 76 a 77, jakož i ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 34).

60 Za účelem určení obsahu a skutečného významu nájemních smluv dotčených v původním řízení může vnitrostátní soud zejména vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek Halifax, body 75 a 81). Tyto skutečnosti mohou ukazovat na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, a to i přes případné vedle toho existující hospodářské cíle (rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 62).

61 V projednávaném případě nájemní smlouvy dotčené v původním řízení postrádaly podle informací uvedených v předkládacím rozhodnutí obchodní opodstatněnost a byly uzavřeny mezi žalobci v původním řízení a spřízněnou společností za účelem snížení povinnosti odvést DPH z prodejů nemovitostí dotčených v původním řízení, které měli v úmyslu uskutečnit později. Co se týče okolnosti, podle které bylo cílem těchto nájemních smluv, jak tvrdili žalobci v původním řízení před Soudním dvorem, uskutečnit tyto prodeje z daňového hlediska co nejefektivněji, nemůže být tento cíl považován za jiný účel než získat daňové zvýhodnění, jelikož požadovaného účinku mělo být dosaženo právě snížením daňového zatížení.

62 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že k určení podle bodu 75 rozsudku Halifax toho, zda bylo hlavním účelem plnění dotčených v původním řízení získat daňové zvýhodnění, je třeba vzít v úvahu samostatně účel nájemních smluv předcházejících prodejům nemovitostí dotčeným v původním řízení.

### *K páté a šesté otázce*

63 Pátá a šestá otázka vycházejí z předpokladu, že je čl. 4 odst. 9 zákona o DPH neslučitelný se šestou směrnicí.

64 V této souvislosti je třeba připomenout, že v rámci spolupráce zavedené článkem 267 SFEU mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy vyžaduje potřeba dospět k výkladu unijního práva, který bude pro vnitrostátní soud užitečný, aby uvedený soud důsledně dodržoval požadavky kladené na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, které jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu

Soudního dvora, který má předkládající soud znát (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. července 2016, Ogňanov, C-614/14, EU:C:2016:514, body 18 a 19, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 27. října 2016, Audace a další, C-114/15, EU:C:2016:813, bod 35).

65 Je proto nezbytné, jak uvádí čl. 94 písm. c) jednacího řádu, aby samo předkládací rozhodnutí obsahovalo uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu nebo platnosti určitých ustanovení práva Unie, jakož i vztah, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu v původním řízení.

66 Pokud jde o pátou a šestou otázku, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce tyto požadavky nesplňuje.

67 Předkládací rozhodnutí totiž nevysvětluje důvody, které mohly předkládající soud vést k tomu, aby pochyboval o slučitelnost čl. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí, a omezuje se pouze na uvedení závěrů účastníků původního řízení týkajících se této otázky. Zejména neupřesňuje vztah, který by mohl existovat mezi touto neslučitelností a sporem v původním řízení. Z tohoto rozhodnutí tedy není patrné, jak by případná neslučitelnost mohla podle tohoto soudu způsobit, že by čl. 4 odst. 9 zákona o DPH nebylo možné považovat za ustanovení provádějící tuto směrnici, ani z něho nevyplývá, jaký dopad by toto zjištění podle tohoto soudu mělo na uplatnění judikatury vyplývající z rozsudku Halifax, která se týká zásady zákazu zneužití.

68 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že pátá a šestá otázka jsou nepřípustné.

***K sedmé otázce***

69 Podstatou sedmé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že taková dodání nemovitostí, o jaká se jedná ve věci v původním řízení, vedou k získání daňového zvýhodnění v rozporu s cíli příslušných ustanovení šesté směrnice.

70 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr v bodě 74 rozsudku Halifax rozhodl, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

71 Kromě toho čl. 13 část B písm. g) uvedené směrnice, ve spojení s jejím čl. 4 odst. 3 písm. a), osvobozuje od daně dodání budov nebo jejich částí před jejich „prvním obydlením“ a pozemků, na nichž stojí. Jak uvedl generální advokát v bodě 88 svého stanoviska, cílem kritéria „prvního obydlení“ je rozlišit nové budovy, jejichž výstavba a uvedení na trh by měly podléhat DPH, od starých budov. Za tímto účelem toto kritérium určuje „okamžik, v němž výsledný předmět opouští zhotovitelský proces a vstupuje do oblasti spotřeby, tedy okamžik, kdy budovu začne používat její majitel či nájemce“ (viz návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [COM(73) 950 final, ze dne 20. června 1973]).

72 Osvobození od daně stanovené v čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice se tedy týká dodání nemovitostí, k nimž došlo poté, co byly tyto nemovitosti skutečně užívány jejich majitelem nebo nájemcem. Naopak první dodání nové nemovitosti konečnému spotřebiteli není od daně osvobozeno.

73 I když, jak bylo připomenuto v bodě 59 tohoto rozsudku, je na vnitrostátním soudu, aby v rámci sporu v původním řízení ověřil existenci skutečnosti zakládající zneužití uvedené v bodě 70 tohoto rozsudku, je třeba uvést, že užívání nové nemovitosti jejím prvním nájemcem může v závislosti na okolnostech případu představovat první obydlení ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice.

74 Podle informací uvedených v předkládacím rozhodnutí byly však nové nemovitosti dotčené v původním řízení předmětem dvou nájemních smluv. Tyto nájemní smlouvy byly přitom uzavřeny ve stejný den mezi žalobci v původním řízení a spřízněnou společností a upravovaly nájem a okamžitý zpětný nájem těchto nemovitostí. Kromě toho byly tyto nájemní smlouvy po vzájemné dohodě ukončeny do jednoho měsíce od jejich uzavření před tím, než žalobci v původním řízení krátce poté tyto nemovitosti prodali třetím osobám. Zdá se tedy, jak uvedl generální advokát v bodě 94 svého stanoviska, že nemovitosti dotčené v původním řízení nebyly před jejich prodejem třetím osobám skutečně užívány jejich majitelem nebo nájemcem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

75 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na sedmou otázku odpovědět tak, že zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že taková dodání nemovitostí, jako jsou dodání, o která se jedná ve věci v původním řízení, mohou vést k získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem příslušných ustanovení šesté směrnice, pokud tyto nemovitosti nebyly před prodejem třetím osobám skutečně užívány majitelem nebo nájemcem. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je ve sporu v původním řízení.

### *K osmé otázce*

76 Podstatou osmé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že se použije v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která se týká případného osvobození dodání nemovitostí od DPH.

77 V tomto ohledu je třeba připomenout obecnou zásadu vyplývající z čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, podle níž je předmětem DPH dodání zboží za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani. Takové dodání nemovitostí tedy v zásadě podléhá této dani.

78 Odchylně od této zásady čl. 13 část B písm. g) této směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice, tj. jiných dodání, než jsou dodání uskutečněná před prvním obydlením dotčené budovy nebo její části.

79 Z toho plyne, že předmětem DPH je v zásadě pouze první dodání budovy nebo její části, přičemž při určování, které dodání je první, je třeba odhlédnout od dodání čistě umělého charakteru, jejichž základním účelem je získat daňové zvýhodnění.

80 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na osmou otázku odpovědět tak, že zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že se použije v takové situaci, jako je situace, jež je dána ve věci v původním řízení, která se týká případného osvobození dodání nemovitostí od DPH.

## K nákladům řízení

81 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že se bez ohledu na vnitrostátní opatření, které ji provádí do vnitrostátního právního řádu, může přímo použít za účelem odmítnutí osvobodit od daně z přidané hodnoty takové prodeje nemovitostí, jako jsou**

**prodeje, o které se jedná ve věci v původním řízení, jež byly uskutečněny před vyhlášením rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), aniž tomu brání zásady právní jistoty a ochrany legitimní očekávání.**

2) **Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládána v tom smyslu, že v případě, že musí být na základě zásady zákazu zneužití změněna kvalifikace plnění dotčených ve věci v původním řízení, mohou ta z těchto plnění, která nepředstavují takové zneužití, podléhat dani z přidané hodnoty na základě příslušných ustanovení vnitrostátních právních předpisů upravujících takovou povinnost.**

3) **Zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že k určení podle bodu 75 rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121) toho, zda bylo hlavním účelem plnění dotčených v původním řízení získat daňové zvýhodnění, je třeba vzít v úvahu samostatně účel nájemních smluv předcházejících prodejům nemovitostí dotčeným v původním řízení.**

4) **Zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že taková dodání nemovitostí, jako jsou dodání, o která se jedná ve věci v původním řízení, mohou vést k získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem příslušných ustanovení šesté směrnice 77/388/EHS, pokud tyto nemovitosti nebyly před prodejem třetím osobám skutečně užívány majitelem nebo nájemcem. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda tomu tak je ve sporu v původním řízení.**

5) **Zásada zákazu zneužití musí být vykládána v tom smyslu, že se použije v takové situaci, jako je situace, jež je dána ve věci v původním řízení, která se týká případného osvobození dodání nemovitostí od daně z přidané hodnoty.**

Podpisy.