

Vec C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

a

Goldsborough Developments Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Šiesta smernica o DPH – článok 10 ods. 2 – Splatnosť DPH – Úhrada preddavkov – Preddavky na budúce dodávky farmaceutických výrobkov a protéz“

Návrhy prednesené 7. apríla 2005 – generálny advokát M. Poiares Maduro

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 21. februára 2006

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné plnenie a splatnosť dane

(Smernica Rady 77/388, článok 10 ods. 2 pododsek 2)

Článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu v znení zmenenom a doplnenom smernicou 95/7, ako výnimka z pravidla uvedeného v prvom pododseku uvedeného odseku stanovuje, že sa v prípade preddavkových platieb pred tým, ako sa zrealizuje dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb, daň stáva splatnou prijatím platby. Uvedené ustanovenie sa však nevzťahuje na také paušálne preddavkové platby, o ktoré ide vo veci samej, uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vybrať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá suma preddavkových platieb.

Na to totiž, aby sa daň stala splatnou v prípade vyplatenia preddavku bez toho, aby sa už uskutočnila dodávka alebo poskytnutie služieb, je potrebné, aby všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúca dodávka alebo budúce poskytnutie služieb, boli už známe, a teda najmä, že v momente vyplatenia preddavku už musia byť tovary a služby presne určené.

(pozri body 45, 48, 51 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 21. februára 2006 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 10 ods. 2 – Splatnosť DPH – Úhrada preddavkov – Preddavky na budúce dodávky farmaceutických výrobkov a protéz“

Vo veci C-419/02,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), z 8. novembra 2002 a doručený Súdnemu dvoru 20. novembra 2002, ktorý súvisí s konaním:

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (veľká komora)

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, sudcovia S. von Bahr (spravodajca), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kriš, E. Juhász a G. Arestis,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. novembra 2004,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- BUPA Hospitals Ltd a Goldsborough Developments Ltd, v zastúpení: R. Venables, QC, za právnej pomoci T. Lyons, barrister, s ktorými uzavrel mandátnu zmluvu D. Garcia, solicitor,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: R. Caudwell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci C. Vajda, QC,
- Írsko, v zastúpení: D. J. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. M. Collins, SC,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, splnomocnená zástupkyňa,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. apríla 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 bodu 1, článku 4 ods. 1 a

2, ?lánku 5 ods. 1, ?lánku 10 ods. 2 a ?lánku 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ?alej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporového konania vedeného BUPA Hospitals Ltd (?alej len „BUPA Hospitals“) a Goldsborough Developments Ltd (?alej len „Goldsborough Developments“), ?o sú dve spoločnosti zo skupiny BUPA, proti Commissioners of Customs & Excise (?alej len „Commissioners“), ktorého predmetom sú zamietnutia žiadostí BUPA Hospitals, ako aj Goldsborough Developments zo strany Commissioners o povolenie odp?tu sumy 17,5 miliónov GBP (približne 26,2 miliónov eur) ako dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) zaplatenej na vstupe ako preddavky uhradené na budúce dodávky vykonané dvoma inými spoločnosťami skupiny BUPA.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa ?lánku 2 bodu 1 šiestej smernice dodávka tovaru, ako aj poskytovanie služieb platiteľom dane za protihodnotu v rámci územia štátu podlieha DPH.

4 V zmysle ?lánku 4 ods. 1 tejto smernice sa za platiteľa dane považuje osoba, ktorá nezávisle na ?ubovožnom mieste vykonáva hospodársku ?innosť bližšie určenú v odseku 2 tohto ?lánku. Pojem „hospodárske ?innosti“ podľa definície v uvedenom odseku 2 zahŕňa všetky ?innosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby a najmä využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania príjmu z nich na nepretržitom základe.

5 ?lánok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice stanovuje:

„Na základe konzultácií uvedených v ?lánku 29 môže každý ?lenský štát považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani [za samostatného platiteľa dane – *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale sú?asne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.“

6 Podľa ?lánku 5 ods. 1 tejto smernice „pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [ako vlastník – *neoficiálny preklad*]“.

7 ?lánok 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice uvádza toto:

„1.a) Pojem ‚zdaniteľný prípad‘ [‚zdaniteľné plnenie‘ – *neoficiálny preklad*] predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku [nastala povinnosť zaplatiť daň – *neoficiálny preklad*];

b) ‚Daňový nárok‘ [‚Daňová povinnosť‘ – *neoficiálny preklad*] vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhladiac od toho, že ?as platby [túto daň zaplatiť, aj keď okamih skutočnej úhrady dane – *neoficiálny preklad*] sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad a daňový nárok vzniknú [Zdaniteľné plnenie a daňová povinnosť vzniknú – *neoficiálny preklad*], keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. Dodávky tovaru, ktoré nie sú uvedené v ?lánku 5 ods. 4 písm. b) a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné ú?tovné výkazy alebo platby [ktoré umožňujú vznik po sebe nasledujúcich oznámení o dlžných sumách alebo po sebe nasledujúcich platiach – *neoficiálny preklad*], sa budú považovať za ukončené

[uskutočnené – *neoficiálny preklad*] v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto útovný výkaz alebo platba [na ktoré sa vzťahujú také oznámenia o dlžných sumách alebo platby – *neoficiálny preklad*].

Ak sa však má platba uskutočniť na účet [vopred – *neoficiálny preklad*] pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb, daňový nárok [daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*] vznikne po prevzatí platby [prijatím platby – *neoficiálny preklad*].

Napriek predchádzajúcim ustanoveniam platí, že členské štáty môžu zabezpečiť, aby sa daň dala vybrať za určité plnenia alebo za určité kategórie osôb podliehajúcich dani buď:

- najneskôr do vystavenia faktúry alebo dokumentu slúžiaceho ako faktúra, alebo
- najneskôr do prevzatia čiastky ceny [sumy zodpovedajúcej cene – *neoficiálny preklad*], alebo
- v rámci stanoveného obdobia odo dňa vzniku zdaniteľného prípadu [zdaniteľného plnenia – *neoficiálny preklad*], ak sa nevystaví faktúra ani dokument slúžiaci ako faktúra, alebo ak sa vystaví neskoro.“

8 Článok 13 A ods. 1 písm. b) až e) uvedenej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH určité služby lekárskej starostlivosti.

9 Článok 17 ods. 1 tej istej smernice stanovuje, že „právo na odpísanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpísateľnej dane [vtedy, keď vznikla daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*]“.

10 Podľa ods. 2 písm. a) toho istého článku:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpísať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú [zaplatenú v rámci štátu – *neoficiálny preklad*] za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“.

11 Podľa článku 28 ods. 2 písm. a) prvého pododseku šiestej smernice v priebehu prechodného obdobia uvedeného v článku 28l „môžu sa zachovať výnimky s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni a znížené sadzby nižšie než je minimálna sadzba uvedená v článku 12 ods. 3, pokiaľ ide o znížené sadzby, ktoré boli ústinné k 1. januáru 1991 a ktoré sú v súlade s právom spoločenstva a spĺňajú podmienky uvedené v poslednej zarážke článku 17 druhej smernice rady z 11. apríla 1967“.

Vnútroštátna právna úprava

12 Článok 6 ods. 4 zákona z roku 1994 o DPH (Value Added Tax Act 1994) stanovuje:

„Ak pred dátumom stanoveným podľa vyššie uvedených odsekov 2 a 3 osoba, ktorá vykonáva dodávku, vydá faktúru na DPH týkajúcu sa uvedenej dodávky alebo ak pred dátumom stanoveným podľa vyššie uvedeného odseku 2 písm. a) alebo b) alebo odseku 3 prijme platbu za túto dodávku, táto dodávka sa považuje – až do výšky uvedenej vo faktúre alebo do výšky prijatej platby – za vykonanú k dátumu, ku ktorému bola vydaná faktúra alebo prijatá platba.“

13 Podľa článku 30 ods. 1 toho istého zákona v znení platnom pred 1. januárom 1998:

„Ak platiteľ dane dodá tovar alebo poskytne služby a ak sa na túto dodávku vzťahuje nulová

sadzba DPH a toto plnenie podlieha alebo nepodlieha DPH podľa iného ustanovenia, táto dodávka nemusí podliehať DPH, ale musí sa považovať za zdaniteľné plnenie na akékoľvek iné účely, a na túto dodávku sa v dôsledku toho uplatní nulová sadzba DPH.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že BUPA Hospitals a BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (ďalej len „BUPA Gatwick Park“) sú súčasťou skupiny BUPA, ako aj súčasťou DPH skupiny BUPA v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice.

15 Počas viacerých rokov a presnejšie na konci roku 1997 BUPA Hospitals prevádzkovala väčší počet súkromných nemocníc. V súlade s rozhodnutím Court of Appeal v rámci sporu medzi BUPA Hospitals a Commissioners od roku 1993 dodávky liekov a protéz zo strany BUPA Hospitals pacientom týchto nemocníc podliehali DPH s nulovou sadzbou, čo umožňovalo BUPA Hospitals dostať späť DPH zaplatenú na vstupe pri nákupe týchto tovarov od svojich dodávateľov.

16 Následne po tom, ako House of Lords 24. júla 1997 zamietol kasačné odvolanie podané zo strany Commissioners, vláda Spojeného kráľovstva oznámila 13. augusta 1997 svoj zámer rýchlo prijať právnu úpravu, aby zmiernila účinky rozhodnutia Court of Appeal.

17 Vnútroštátny súd uvádza, že po oznámení tejto novej právnej úpravy skupina BUPA rozhodla využívať dohody o preddavkových platbách. Išlo o to, že podnikateľ, ktorého dodávky sú zdaňované nulovou sadzbou a ktorý teda môže dostať späť DPH zaplatenú na vstupe za dodávky liekov a protéz, pokiaľ sú alebo budú predmetom zdaniteľných plnení, uzavrie kúpne zmluvy na tovar a služby v ošakávaní legislatívnej zmeny. Tento prevádzkovateľ následne požiadal, aby nemusel niesť náklady DPH zaplatenej na vstupe zodpovedajúcej obdobiu, počas ktorého došlo k úhrade alebo bola vydaná faktúra, hoci k dodávke došlo počas neskoršieho účtovného obdobia.

18 V rámci týchto dohôd sa rozhodlo, že jedna zo spoločností skupiny BUPA má vystupovať v úlohe dodávateľa, aby preddavok zostal v rámci skupiny. Išlo o BUPA Medical Supplies Ltd (v danom čase ešte pod obchodným menom Goldsborough Retirement Property Services Ltd, ďalej len „BUPA Medical“), čo bola spoločnosť skupiny Goldsborough, ktorú skupina BUPA získala na začiatku augusta 1997 a následne sa z nej stala „prázdna“ spoločnosť (shell). Táto spoločnosť, hoci bola členom skupiny BUPA, nebola súčasťou tej istej DPH skupiny ako BUPA Hospitals.

19 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu uvádza, že na vyhnutie sa riziku, že by Commissioners našli dôvod na oneskorenie vrátenia DPH, rozhodlo sa, že iná spoločnosť skupiny Goldsborough, konkrétne Goldsborough Developments, spoločnosť prevádzkujúca štyri súkromné nemocnice, ktorá bola takisto súčasťou inej DPH skupiny ako BUPA Hospitals, uzavrie dohodu o preddavkových platbách tej istej sumy a počas toho istého účtovného obdobia ako posledná uvedená spoločnosť s dodávateľom patriacim do DPH skupiny BUPA. Spoločnosť BUPA Gatwick Park, ktorá bola v danom čase takisto prázdnu spoločnosťou (shell), bola vybratá ako druhý dodávateľ v rámci dohôd o preddavkových platbách.

20 Dňa 5. septembra 1997 sa konali rokovania správnych rád predmetných štyroch spoločností. Správne rady BUPA Hospitals a BUPA Medical rozhodli o uzavretí dvoch zmlúv týkajúcich sa nákupu a dodávok liekov a protéz.

21 Počas rokovania správnej rady BUPA Hospitals sa rozhodlo, že sa vykonajú preddavkové

platby vo výške 60 miliónov GBP plus DPH na nákup liekov a 40 miliónov GBP plus DPH na nákup protéz od BUPA Medical.

22 V ten istý deň bolo prijaté osobitné rozhodnutie, ktorým bolo zmenené obchodné meno Goldsborough Retirement Property Services Ltd na BUPA Medical a predmet podnikania poslednej uvedenej spoločnosti, aby zahŕňal aj obchodovanie s farmaceutickými výrobkami a protézami.

23 BUPA Medical takisto 5. septembra 1997 poslala BUPA Hospitals faktúry za dodávku liekov vo výške 60 miliónov GBP plus 10,5 miliónov GBP ako DPH a za dodávku protéz vo výške 40 miliónov GBP plus 7 miliónov GBP ako DPH.

24 V ten istý deň správne rady Goldsborough Developments a BUPA Gatwick Park rozhodli o uzavretí dvoch dohôd týkajúcich sa nákupu a dodávky liekov a protéz.

25 Správna rada Goldsborough Developments rozhodla zaplatiť okamžite BUPA Gatwick Park 50 miliónov GBP plus DPH za nákup liekov a 50 miliónov GBP plus DPH za nákup protéz.

26 V ten istý deň BUPA Gatwick Park poslala dve faktúry Goldsborough Developments za dodávku liekov vo výške 50 miliónov GBP plus 8,75 miliónov GBP na DPH a za dodávku protéz takisto vo výške 50 miliónov GBP plus 8,75 miliónov GBP na DPH.

27 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že dohody, na základe ktorých sa uskutočnili predpokladané platby, boli zhodné. Tieto dohody stanovovali, že:

- kupujúci mal uhradiť zmluvnú cenu predávajúcemu v deň uzavretia zmluvy,
- predmetný tovar bol tovar opísaný v prílohe, ktorá samotná mohla byť zmenená na základe spoločnej dohody strán,
- predávajúci dodal uvedený tovar alebo jeho časť podľa predchádzajúcich pokynov nadobúdateľa, až kým sa celková dodaná hodnota rovnala zmluvnej cene,
- každá zo strán mohla vypovedať zmluvu, pričom výpovedná lehota bola sedem dní, a
- v tomto prípade bola kupujúcemu vrátená zmluvná cena znížená o hodnotu už uskutočnených dodávok ku dňu ukončenia zmluvy.

Podľa vnútroštátneho súdu bola príloha taká istá v rôznych zmluvách a obsahovala heterogénny výpočet niekoľko stoviek liekov, protéz a rôznych výrobkov. Vnútroštátny súd uvádza, že bolo zjavné, že žiadny z vedúcich pracovníkov jednej zo štyroch spoločností nevenoval dostatočnú pozornosť obsahu tohto dokumentu.

28 Podľa toho istého rozhodnutia by tieto dohody, ak by boli úspešne vykonané, umožnili skupine BUPA vyhnúť sa strate likvidity a uhradiť Commissioners celú DPH v tomto rámci. DPH skupina BUPA totiž bola vo svojom daňovom priznaní k DPH za obdobie končiacom v novembri 1997 schopná vykázať DPH na vstupe vo výške 17,5 milióna GBP za nákupy BUPA Hospitals od BUPA Medical, čo vyrovnalo DPH na výstupe vo výške 17,5 milióna GBP za predaje BUPA Gatwick Park spoločnosti Goldsborough Developments. Skupina Goldsborough oddelená od DPH skupiny BUPA mohla postupovať rovnako: jej daňové priznanie k DPH zahŕňalo DPH na vstupe vo výške 17,5 milióna GBP za nákupy Goldsborough Developments od BUPA Gatwick Park a DPH na výstupe vo výške 17,5 milióna GBP za predaje BUPA Medical spoločnosti BUPA Hospitals.

29 Dňa 8. septembra 1997 bola Midland Bank požiadaná o prevod celkovej sumy 235,5 miliónov GBP z útu inej spoločnosti skupiny BUPA, BUPA Investments Ltd (okrem len „BIL“), a o pripísanie 118 miliónov a 117,5 miliónov GBP na príslušné úty BUPA Hospitals a Goldsborough Developments. Za každý mesiac bol faktúrovaný úrok vo výške priemernej základnej dennej sadzby.

30 V ten istý deň bola Midland Bank požiadaná o prevod 117,5 miliónov GBP od BUPA Hospitals v prospech BUPA Medical na jednej strane a od Goldsborough Developments v prospech BUPA Gatwick Park na druhej strane a následne o prevod znovu tých istých čiastok v prospech BIL. BUPA Medical a BUPA Gatwick Park sa pripísali úroky z čiastok, ktoré boli uložené u BIL.

31 Dňa 18. novembra 1997 bolo predložené Parlamentu nariadenie o uplatňovaní DPH na lieky, farmaceutické výrobky a prístroje pre postihnutých [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Nadobudlo platnosť 1. januára 1998. Bola ním zmenená príloha 8 skupina 12 zákona z roku 1994 o DPH tak, že zo zoznamu zdaniteľných výrobkov s nulovou sadzbou DPH boli vylúčené dodávky lekárskeho výrobkov vykonané na území Spojeného kráľovstva súkromnými dodávateľmi. Tieto dodávky sú od tej doby oslobodené od dane. Z toho vyplýva, že v zásade od tej doby nemožno vykonať odpôčet DPH zaplatenej na vstupe za tieto výrobky.

32 Dohody, ktorých cieľom bolo zrealizovať podmienky dohôd o preddavkových platbách uzatvorených medzi BUPA Hospitals a BUPA Medical, nadobudli účinnosť v septembri 1998. Rozhodnutie vnútroštátneho súdu uvádza, že BUPA Medical bolo 19. augusta 1998 udelené povolenie na veľkoobchodný predaj medicínskych výrobkov a že všetky nemocnice prevádzkované BUPA Hospitals zaslali objednávku BUPA Medical na začiatku decembra 1998. Podľa toho istého rozhodnutia BUPA Hospitals používa tieto preddavky tak, že jej umožnia zachovávať nulovú sadzbu DPH počas šiestich až siedmich rokov, začínajúc od septembra 1998.

33 Pokiaľ ide o dohody o preddavkových platbách uzatvorené medzi Goldsborough Developments a BUPA Gatwick Park, dohody o dodávkach protéz nadobudli účinnosť v polovici roku 2001 a dohody o dodávkach liekov v novembri 2001. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že vážne problémy nastali po získaní skupiny Goldsborough a že tieto problémy mali byť vyriešené pred spustením systému realizácie objednávok. Z tohto dôvodu BUPA Gatwick Park dostal povolenie na predaj liekov až 8. júna 2001.

34 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu takisto stanovuje, že kvôli úasti na dohode o predčasnej kúpe Goldsborough Developments musel požiť 117,5 miliónov GBP spoločnosti BIL, teda približne 7-krát viac, ako je jeho obrat za rok 1997, čo spôsobilo zvýšenie jeho zadĺženia o približne 270 %. Commissioners uvádzajú, že Goldsborough Developments by potreboval 50 až 100 rokov na skutočné využitie uhradeného preddavku.

35 Rozhodnutím zo 14. septembra 2000 Commissioners odmietli povoliť BUPA Hospitals, ako aj Goldsborough Developments odpôčet dane zaplatenej na vstupe každým z nich na základe preddavkových platieb zo septembra 1997 za dodávky od BUPA Medical a BUPA Gatwick Park.

36 Dňa 25. februára 2002 VAT and Duties Tribunal, London, zamietol žalobu proti rozhodnutiu Commissioners z dôvodu, že BUPA Medical a BUPA Gatwick Park nevykonávali hospodársku činnosť a nerealizovali plnenia v zmysle spoločného systému DPH. Dospel k záveru, že všetky opatrenia prijaté v rámci dohôd o predčasnej kúpe zo septembra 1997 slúžili výlučne na vyhnutie sa plateniu DPH. Úlohou BUPA Medical a BUPA Gatwick Park v týchto dohodách bolo výlučne umožniť realizáciu tohto cieľa.

37 VAT and Duties Tribunal však odmietol tvrdenie Commissioners, podľa ktorého doktrína zneužitia práva zbavovala BUPA Hospitals a Goldsborough Developments práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

38 BUPA Hospitals a Goldsborough Developments sa obrátili na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a Commissioners podali vzájomné odvolanie.

39 Vzhľadom na to, že rozhodnutie VAT and Duties Tribunal, ako aj odvolanie pred High Court obsahujú určitý počet otázok práva Spoločenstva, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. So zreteľom na dané okolnosti, príslušné plnenia a situáciu predávajúcich spoločností, ako treba vykladať výraz ‚hospodárska činnosť‘ v zmysle článku 4 ods. 1 a 2 [šiestej smernice]?

2. So zreteľom na dané okolnosti, príslušné plnenia a situáciu predávajúcich spoločností, ako treba vykladať výraz ‚dodávka tovaru‘ v článku 5 ods. 1 [šiestej] smernice?

3. a) Existuje princíp zneužitia práv a/alebo zneužitia práva, ktorý (nezávisle od výkladu [šiestej] smernice) môže vylúčiť právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe?

b) Ak áno, za akých okolností by sa uplatnil?

c) Uplatnil by sa za okolností, ako sú okolnosti, ktoré zistil VAT and Duties Tribunal?

4. Budú odpovede na otázky 1 až 3 vyššie odlišné, ak je platba, pokiaľ ide o príslušné plnenia, uskutočnená v prípade, keď by bola akákoľvek budúca dodávka tovaru oslobodenou dodávkou s vrátením DPH zaplatenej v predchádzajúcej fáze, ako je to dovolené článkom 28 ods. 2 písm. a) [šiestej] smernice?

5. Ako treba vykladať [šiestu] smernicu najmä s odkazom na nasledujúce otázky? Za okolností, ako sú v danom prípade, a pokiaľ ide o plnenia, ktoré sú rovnaké ako príslušné plnenia, majú sa dodávky pokladať:

a) za dodávky uskutočnené nezávislými externými dodávateľmi nakupujúcim spoločnostiam s tým, že žiadne dodávky nie sú poskytované predávajúcim spoločnostiam ani takýmito spoločnosťami

alebo

b) za dodávky uskutočnené externými dodávateľmi predávajúcim spoločnostiam s tým, že neboli uskutočnené žiadne dodávky predávajúcimi spoločnosťami kupujúcim spoločnostiam?

6. Ako treba vykladať článok 17 [šiestej] smernice a pravidiel o odpôčítaní za okolností, keď každá predávajúca spoločnosť v priebehu hospodárskej činnosti uskutočňuje dodávky kupujúcej spoločnosti a:

- a) kupujúce spoločnosti uzatvorili zmluvy s predávajúcimi spoločnosťami, ktorým má byť dodaný tovar;
- b) cena tovaru je fakturovaná a zaplatená pred dodávkou;
- c) DPH je útočovaná na preddavkovú platbu v súlade s druhým pododsekom článku 10 ods. 2 [šiestej] smernice;
- d) tovar má byť použitý kupujúcimi spoločnosťami pri uskutočňovaní dodávok, ktoré ak by boli uskutočnené v fáze platby, by boli oslobodenými dodávkami s právom na vrátenie v predchádzajúcej fáze, ale
- e) každá kupujúca spoločnosť má v úmysle prevziať dodávku tovaru uvedeného v zmluvách, iba ak dôjde k takej zmene zákona, že využitie tovaru kupujúcou spoločnosťou bude využitím pri uskutočňovaní oslobodených dodávok bez práva na vrátenie dane?

[S odkazom na písmeno e), ak sa zákon nezmení opísaným spôsobom, kupujúce spoločnosti sú oprávnené ukončiť zmluvy s predávajúcimi spoločnosťami a nárokováť si vrátenie zaplatených cien. Zmluvy medzi kupujúcimi spoločnosťami a predávajúcimi spoločnosťami uzavreté v rámci príslušných obchodných transakcií obsahujú ustanovenia umožňujúce také ukončenie.]

7. VAT and Duties Tribunal zistil (v bode 89 rozhodnutia), že „žiadna z osôb, ktorá mohla za [BUPA Medical a BUPA Gatwick Park] prijímať rozhodnutia..., nemala žiaden iný dôvod alebo skutočný účel ako uskutočnenie schémy na vyhnutie sa DPH“. Žalobcovia v odvolaní na High Court uvedené zistenie skutkového stavu napadli. Ak by uvedené zistenie skutkového stavu bolo po odvolaní zrušené, znamenalo by to nejakú zmenu odpovedí na otázky 1 až 6 vyššie, a ak áno, akú?“

Úvodné pripomienky

40 Vnútroštátny súd sa svojimi prejudiciálnymi otázkami v podstate pýta, či na jednej strane také plnenia, ako sú plnenia vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 ods. 1 a 2 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, keď sa vykonávajú iba s cieľom získať daňovú výhodu, a či na druhej strane sa má táto smernica vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiť a dane odpôčítať DPH zaplatenú na vstupe, keď plnenia zakladajúce toto právo predstavujú zneužitie.

41 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a najmä z opisu skutkových okolností vo štvrtej a šiestej prejudiciálnej otázke však vyplýva, že základným kameňom dohôd uzatvorených skupinou BUPA je fakturácia DPH na preddavkovú platbu v súlade s článkom 10 ods. 2 druhým pododsekom šiestej smernice.

42 Súdny dvor môže s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď súdu, ktorý mu podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, prihliadnuť na normy práva Spoločenstva, na ktoré vnútroštátny sudca vo svojich prejudiciálnych otázkach neodkázal (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 12. októbra 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Zb. s. I-9553, bod 24, a zo 7. júla 2005, Weide, C-153/03, Zb. s. I-6017, 2005, bod 25).

43 Z týchto dôvodov je potrebné v rámci štvrtej a šiestej otázky, ktoré je vhodné posúdiť spolu a

v prvom rade, skúmať otázku, či sa na také preddavkové platby, o aké ide vo veci samej, vzťahuje článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice.

O štvrtej a šiestej prejudiciálnej otázke

44 Najprv treba pripomenúť, že článok 10 ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľné plnenie vznikne a DPH sa stane splatnou v okamihu, keď sa uskutoční dodávka tovaru alebo poskytne služba.

45 Článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice, podľa ktorého sa v prípade preddavkových platieb pred tým, ako sa zrealizuje dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb, DPH stáva splatnou prijatím platby, predstavuje výnimku z pravidla uvedeného v prvom pododseku toho istého ustanovenia a ako taká musí byť vykladaná striktnie.

46 Ďalej je potrebné pripomenúť, že článok 10 ods. 1 písm. a) šiestej smernice definuje „zdaniteľné plnenie“ na účely DPH, ako udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik povinnosti zaplatiť daň. Z toho vyplýva, že daň sa môže stať splatnou v rovnakom čase alebo po tom, ako vznikne zdaniteľné plnenie, ale nie predtým, ak nie je ustanovené inak.

47 Článok 10 ods. 2 tretí pododsek šiestej smernice teda povoľuje členským štátom stanoviť, aby sa DPH stala splatnou neskôr, ako vznikne zdaniteľné plnenie, v týchto troch prípadoch: buď najneskôr pri vydaní faktúry, alebo najneskôr pri zaplatení ceny, alebo, v prípade nevydania alebo oneskoreného vydania faktúry, v určenej lehote plynúcej od dátumu, keď vzniklo zdaniteľné plnenie.

48 Druhý pododsek uvedeného odseku 2 sa vzťahuje od tohto chronologického postupu tým, že stanovuje, že v prípade vyplatenia preddavku sa DPH stane splatnou bez toho, aby sa už uskutočnila dodávka alebo poskytnutie služieb. Na to, aby sa daň stala splatnou v takejto situácii, je potrebné, aby všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúca dodávka alebo budúce poskytnutie služieb, boli už známe, a teda najmä, ako už skonštatoval aj generálny advokát v bode 100 svojich návrhov, že v momente vyplatenia preddavku už musia byť tovary a služby presne určené.

49 Tento záver potvrdzuje ďalej aj znenie odôvodnenia návrhu šiestej smernice (*Bulletin Európskych spoločenských*, dodatok 11/73, s. 13), v ktorom Komisia uvádza, že „keď sa preddavky uhradia pred tým, ako nastane zdaniteľné plnenie, úhrada týchto preddavkov spôsobuje, že sa daň stáva splatnou, pretože zmluvné strany tak vyjadrujú svoj zámer vopred vyvodíť všetky finančné dôsledky spojené s uskutočnením zdaniteľného plnenia“ [*neoficiálny preklad*].

50 V tejto súvislosti je takisto potrebné pripomenúť, že sú to práve dodávka tovarov a poskytnutie služieb, ktoré podliehajú DPH, a nie platby vykonané ako protihodnota za ne (pozri rozsudok z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 17). Nemôžu teda a *fortiori* podliehať DPH preddavky uhradené za dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré zatiaľ neboli presne určené.

51 Je preto potrebné odpovedať na štvrtú a šiestu otázku tak, že článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice sa nevzťahuje na také paušálne preddavkové platby, o ktoré ide vo veci samej, uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vyberať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá suma preddavkových platieb.

O prvej až tretej, piatej a siedmej otázke

52 Vzhľadom na odpoveď na štvrtú a šiestu otázku nie je potrebné odpovedať na prvú až tretiu, piatu a siedmu otázku.

O trovách

53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa nevzťahuje na také paušálne preddavkové platby, o ktoré ide vo veci samej, uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vybrať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá suma preddavkových platieb.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.