

Vec C?277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

RBS Deutschland Holdings GmbH

[návrh na za?atie prejudiciálneho konania podaný Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)]

„Šiesta smernica o DPH – Právo na odpo?et – Kúpa motorových vozidiel a ich použitie na lízingové plnenia – Rozdiely medzi da?ovými systémami dvoch ?lenských štátov – Zákaz zneužívajúceho konania“

Abstrakt rozsudku

1. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe*

[Smernica Rady 77/388, ?lánok 17 ods. 3 písm. a)]

2. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Vylú?enia z práva na odpo?et*

[Smernica Rady 77/388, ?lánok 17 ods. 3 písm. a)]

1. ?lánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa musí vykladať v tom zmysle, že ?lenský štát zdanite?nej osobe nemôže odmietnuť odpo?et dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v súvislosti s kúpou tovaru v tomto ?lenskom štáte, ak bol tento tovar použitý na lízingové plnenia uskuto?nené v inom ?lenskom štáte, len z dôvodu, že plnenia uskuto?nené na výstupe neviedli v druhom ?lenskom štáte k platbe dane z pridanej hodnoty.

Podľa uvedeného ?lánku 17 ods. 3 písm. a) právo na odpo?et dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe z ur?itých plnení vo vz?ahu k iným plneniam uskuto?neným na výstupe v inom ?lenskom štáte totiž závisí od toho, či právo na odpo?et existuje, ak sú všetky tieto plnenia uskuto?nené v rámci toho istého ?lenského štátu. V dôsledku toho skuto?nosť, že ?lenský štát nevybral uvedenú da? na výstupe z dôvodu spôsobu, akým obchodnú transakciu kvalifikoval, nemôže pripraviť zdanite?nú osobu o právo na odpo?et dane zaplatenej na vstupe v inom ?lenskom štáte.

(pozri body 32, 42, 46, bod 1 výroku)

2. Zásada zákazu zneužívajúceho konania nebráni právu na odpo?et dane z pridanej hodnoty uznanému v ?lánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu za okolností, keď sa podnik so sídlom v jednom ?lenskom štáte rozhodne poskytnúť prostredníctvom svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom ?lenskom štáte lízing tovaru pre tretiu spoločnosť so sídlom v prvom ?lenskom štáte, aby sa tak vyhol dani z pridanej hodnoty z platby poskytnutej ako protihodnotu za tieto lízingové plnenia,

ktoré sú v prvom členskom štáte kvalifikované ako služby prenájmu poskytnuté v druhom členskom štáte a v tomto druhom členskom štáte ako dodávka tovaru uskutočnená v prvom členskom štáte.

Zdaniteľné osoby majú totiž v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov. Voľba podnikateľa medzi plneniami oslobodenými od dane a zdaniteľnými plneniami sa môže zakladať na množstve faktorov vrátane úvah daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho systému dane z pridanej hodnoty. Keď má zdaniteľná osoba možnosť výberu medzi viacerými plneniami, má právo zvoliť si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoju daňovú povinnosť.

(pozri body 53 – 55, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. decembra 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Právo na odpis – Kúpa motorových vozidiel a ich použitie na lízingové plnenia – Rozdiely medzi daňovými systémami dvoch členských štátov – Zákaz zneužívajúceho konania“

Vo veci C-277/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Spojené kráľovstvo) z 10. júla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 21. júla 2009, ktorý súvisí s konaním:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

RBS Deutschland Holdings GmbH,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász a J. Malenovský,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: N. Nánčev, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. júna 2010,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- RBS Deutschland Holdings GmbH, v zastúpení: C. Tyre, QC, a J. F. Ng, barrister,
 - vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
 - Spolková republika Nemecko, v zastúpení: B. Klein, splnomocnený zástupca,
 - dánska vláda, v zastúpení: V. Pasternak Jørgensen a R. Holdgaard, splnomocnení zástupcovia,
 - Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan a B. Doherty, splnomocnení zástupcovia,
 - talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
 - Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. septembra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa vzťahuje na výklad článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských 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, ďalej len „smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) a spoločnosťou RBS Deutschland Holdings GmbH (ďalej len „RBSD“) týkajúceho sa rozhodnutia Commissioners nepovolí odpôčet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z kúpy motorových vozidiel používaných na lízing.

Právo Únie

3 Článok 2 smernice stanovuje, že DPH podlieha:

„1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*];

2. dovoz tovaru.“

4 Podľa článku 4 ods. 1 a 2 smernice:

„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ňubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.“

5 ?lánok 5 ods. 1 a ods. 4 písm. b) smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].

...

4. Za dodávku tovarov podľa ?lánku 1 [podľa odseku 1 – *neoficiálny preklad*] sa považuje aj:

...

b) skutočné odovzdávanie tovaru na základe zmluvy o prenájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru na splátky, ktorá stanovuje, že za normálnych podmienok sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky“.

6 ?lánok 6 ods. 1 prvý pododsek smernice stanovuje:

„Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle ?lánku 5.“

7 Podľa ?lánku 8 ods. 1 písm. a) a b) smernice:

„1. Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať. ...

b) v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru: miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky.“

8 ?lánok 9 ods. 1 smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

9 ?lánok 17 ods. 2 a 3 smernice je formulovaný takto:

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

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...

3. ?lenské štáty taktiež poskytnú každému daňovníkovi [každý zdaniteľnej osobe – *neoficiálny preklad*] právo na odpočítanie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa ?lánku 4 [ods. 2] realizovaných v inej

krajine, ktoré spôžajú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu [v inej krajine, na ktoré by sa vzťahovalo právo na odpust, ak by sa boli vykonali v tuzemsku – *neoficiálny preklad*];

...“

Vnútroštátna právna úprava

10 Príloha 4 bod 1 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994, ďalej len „zákon o DPH“), ktorá obsahuje definíciu pojmu „dodávka tovaru“, stanovuje:

„Ak dochádza k zmene vlastníckeho práva k tovaru:

a) na základe kúpnej zmluvy

alebo

b) na základe zmlúv, ktoré výslovne stanovujú, že k zmene vlastníckeho práva dochádza aj v určitom okamihu v budúcnosti (určenom v zmluvách alebo určiteňom na ich základe, nie však neskôr ako v čase úplného zaplatenia ceny tovaru),

v oboch prípadoch ide o dodávku tovaru.“

11 Podľa tohto pravidla sa v zmysle vnútroštátneho práva považuje lízing za dodávku tovaru len vtedy, ak je poskytnutý za podmienok, keď po skončení zmluvy prechádza právny titul k tovaru, ktorý je predmetom lízingu, na používateľa alebo tretie osoby. V ostatných prípadoch sa lízing považuje za poskytnutie služieb v zmysle článku 5 ods. 2 písm. b) zákona o DPH, ktorá stanovuje, že každé plnenie, ktoré sa nepovažuje za dodávku tovaru, ale uskutoční sa „za protihodnotu“, je poskytnutím služieb.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 RBSD je spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá podniká v oblasti poskytovania bankových a lízingových služieb. Od 31. marca 2000 je členkou Royal Bank of Scotland Group. V Spojenom kráľovstve nemá nijakú prevádzkareň, ale je tam zaregistrovaná na účely DPH ako zahraničná zdaniteľná osoba.

13 V januári 2000 bola RBSD predstavená spoločnosť Vinci plc (ďalej len „Vinci“) so sídlom v Spojenom kráľovstve so zámerom, aby RBSD poskytla Vinci finančný lízing. S týmto cieľom uvedené spoločnosti uzavreli 28. marca 2001 niekoľko zmlúv.

14 Po prvé RBSD kúpila v Spojenom kráľovstve od Vinci Fleet Services (ďalej len „VFS“, dcérskej spoločnosti Vinci, motorové vozidlá. VFS, ktorá má tiež sídlo v Spojenom kráľovstve, tieto autá nadobudla od obchodníka s autami so sídlom v Spojenom kráľovstve.

15 Po druhé RBSD a VFS uzavreli v súvislosti s týmito autami opätovnú zmluvu („put“). V zmysle tejto zmluvy VFS poskytla RBSD právo žiadať od nej, aby spätne odkúpila autá po uplynutí určitého obdobia.

16 Po tretie RBSD uzavrela s Vinci lízingovú zmluvu na dva roky s možnosťou predženia, nazývanú „master lease agreement“ (rámcová lízingová zmluva), v zmysle ktorej bola RBSD poskytovateľom lízingu a Vinci lízingovým nájomcom v súvislosti s vybavením, ktoré bolo v dodatkoch uvedenej zmluvy definované ako motorové vozidlá. Po uplynutí lízingu mala Vinci RBSD v plnom rozsahu zaplatiť zostatkovú hodnotu motorových vozidiel. Ak by však – tak ako

zmluvné strany o?akávali – RBSD predala autá tretej osobe, Vinci by podľa okolností vznikla poh?adávkou alebo záväzok, ktoré by zodpovedali rozdielu medzi predajnou cenou áut a ich zostatkovou hodnotou.

17 V období od 28. marca 2001 do 29. augusta 2002 RBSD ú?tovala spoločnosti Vinci lízingové splátky vo výške 335 977,49 GBP, pričom z týchto splátok neuplat?ovala žiadnu DPH.

18 Dňa 29. augusta 2002 RBSD previedla lízingové zmluvy na nemeckú dcérsku spoločnosť Royal Bank of Scotland Group, Lombard Leasing GmbH (ďalej len „LL“). LL v období od 29. augusta 2002 do 27. júna 2004 ú?tovala spoločnosti Vinci lízingové splátky vo výške 1 682 876,04 GBP, pričom z nich neuplat?ovala DPH.

19 Následne v období do 15. decembra 2004 LL využila opciu („put“) dohodnutú s VFS vo vz?ahu k autám, ktoré boli predmetom lízingových zmlúv. VFS tieto autá odkúpila spä? za sumu 663 158,20 GBP, pričom LL jej vyú?tovala da? na výstupe v celkovej sume 116 052,75 GBP a túto da? následne odviedla Commissioners.

20 Lízingové splátky uskuto?nené najprv v prospech RBSD a neskôr v prospech LL neboli v Spojenom krá?ovstve predmetom DPH, keďže podľa právnej úpravy Spojeného krá?ovstva sa plnenia uskuto?nené v rámci lízingových zmlúv považovali za poskytnutie služieb, a preto k nim da?ové orgány Spojeného krá?ovstva pristupovali tak, že sa uskuto?nili v Nemecku, teda na mieste, kde má poskytovateľ sídlo. Uvedené splátky neboli zdanené DPH ani v Nemecku, keďže podľa nemeckého práva sa dotknuté plnenia považovali za dodávky tovaru, a preto sa k nim pristupovalo tak, že sa uskuto?nili v Spojenom krá?ovstve, teda na mieste dodávky.

21 Z toho vyplýva, že z dotknutých lízingových splátok nebola DPH zaplatená ani v Spojenom krá?ovstve, ani v Nemecku. Ako však bolo uvedené vyššie, v Spojenom krá?ovstve bola odvedená DPH z vý?ažku z predaja áut, ktorý sa uskuto?nil na základe uplatnenia opcie („put“) zo strany LL.

22 RBSD si na da?ových orgánoch Spojeného krá?ovstva uplat?ovala nárok na úplný odpo?et DPH na vstupe vo výške 314 056,24 GBP, ktorú jej ú?tovala VFS, keď RBSD kúpila od tejto spoločnosti autá. RBSD okrem iného tvrdila, že z ?lánku 17 ods. 3 písm. a) smernice jej pri kúpe uvedeného tovaru vyplýval nárok na odpo?et dane zaplatenej na vstupe. Navyše v tomto prípade podľa RBSD neboli splnené podmienky uplatnenia doktríny zneužitia práva, keďže išlo o lízingové plnenia uskuto?nené medzi tromi nezávislými podnikateľmi za bežných trhových podmienok.

23 Commissioners zamietli žiadosť RBSD o odpo?et DPH a žiadali opätovné zaplatenie dane na vstupe, ktorá bola RBSD vrátená. Tvrdili, že ?lánok 17 ods. 3 písm. a) smernice neumožňuje odpo?et DPH na vstupe, ktorá bola zaplatená v súvislosti s kúpou tovaru následne použitého na plnenia, ktoré nepodliehajú DPH. Commissioners najmä zdôraznili, že nie je možné odpo?ítať alebo vrátiť DPH zaplatenú na vstupe, ak nebola ú?tovaná nijaká da? na výstupe. Okrem toho sa RBSD podie?ala na zneužívajúcom konaní, pretože hlavným cie?om právnych postupov, ktoré zvolila, bolo získanie da?ovej výhody, ktorá je v rozpore s cie?mi smernice. Podmienky lízingu boli nastavené tak, aby táto spoločnosť mohla využiť rozdiely v prebratí smernice v Spojenom krá?ovstve a v Nemecku.

24 RBSD podala proti rozhodnutiu Commissioners žalobu na VAT and Duties Tribunal v Edinburghu. V rozhodnutí z 24. júla 2007 tento súd rozhodol, že zásada da?ovej neutrality nevyžaduje, aby bol odpo?et DPH zamietnutý len z dôvodu, že nevzniká zodpovedajúca povinnosť zaplatiť DPH na výstupe. VAT and Duties Tribunal v Edinburghu tiež rozhodol, že právne postupy vo veci samej nepredstavujú zneužívajúce konanie.

25 Commissioners podali proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Court of Session (Scotland).

26 Uvedený súd konštatuje, že článok 5 ods. 4 písm. b) smernice bol v Spojenom kráľovstve a v Nemecku prebratý odlišne. Court of Session (Scotland) poukazuje na to, že podľa relevantnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva sa plnenia uskutočnené na základe lízingových zmlúv, ktorých sa týka vec sama, považovali za poskytnutie služieb. Z toho vyplýva, že za miesto uskutočnenia týchto plnení bolo považované miesto, kde má poskytovateľ sídlo, to znamená Nemecko. Podľa nemeckého práva sa tieto zmluvy považovali za dodávky tovaru, z čoho vyplýva, že nemecký štát, v ktorom sa má DPH zaplatiť, treba určiť podľa miesta dodávky, ktorým je vo veci samej Spojené kráľovstvo. Z lízingu preto v Nemecku nebola odvedená DPH. Z nákladov na lízing teda nebola v žiadnom z uvedených nemeckých štátov útvorená daň na výstupe.

27 Za týchto okolností Court of Session (Scotland) konštatoval, že vec, v ktorej rozhoduje, je charakteristická týmito okolnosťami:

- nemecká dcérska spoločnosť banky so sídlom v Spojenom kráľovstve nakúpila autá v Spojenom kráľovstve s cieľom poskytnúť ich s možnosťou („put“) opcie na lízing spoločnosti v Spojenom kráľovstve, ktorá s ňou nie je prepojená, a zaplatila pri tejto kúpe DPH,
- podľa relevantnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva sa plnenia spočívajúce v prenájme áut považovali za poskytnutie služieb uskutočnené v Nemecku, a preto v Spojenom kráľovstve nepodliehali DPH. Podľa nemeckého práva sa tieto plnenia považovali za dodávku tovaru uskutočnenú v Spojenom kráľovstve a z tohto dôvodu nepodliehali DPH v Nemecku. Dôsledkom týchto skutočností bolo, že v žiadnom z týchto nemeckých štátov nebola z uvedených plnení odvedená daň na výstupe,
- banka so sídlom v Spojenom kráľovstve si zvolila svoju nemeckú dcérsku spoločnosť ako poskytovateľa lízingu a stanovila dĺžku trvania lízingových zmlúv tak, aby získala daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že lízingové splátky nebudú podliehať DPH,

a rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 17 ods. 3 písm. a) [smernice]... vykladať tak, že daňovým orgánom Spojeného kráľovstva umožní zamietnuť žiadosť nemeckej dcérskej spoločnosti o odpoveť DPH, ktorú zaplatila v Spojenom kráľovstve pri kúpe áut?

2. Má vnútroštátny súd pri hľadanií odpovede na prvú otázku rozšíriť analýzu aj o posúdenie prípadného uplatnenia zásady zákazu zneužívajúceho konania?

3. Ak je odpoveď na druhú otázku kladná, bol by odpoveť dane na vstupe zaplatenej pri kúpe áut v rozpore s účelom relevantných ustanovení [smernice], a teda spôfal by prvý predpoklad konštatovania zneužívajúceho konania, ako je opísaný v bode 74 rozsudku Súdného dvora z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, Zb. s. I-1609), majú na zreteli okrem iného zásadu daňovej neutrality?

4. Opäť v prípade, že odpoveď na druhú otázku je kladná, mal by sa súd domnievať, že hlavným cieľom plnení je získať daňovú výhodu, takže druhý predpoklad na konštatovanie zneužívajúceho konania, ako je opísaný v bode 75 uvedeného rozsudku Súdného dvora, je splnený v situácii, keď sa v rámci obchodnej transakcie uskutočnenej medzi stranami za bežných trhových podmienok voľba nemeckej dcérskej spoločnosti ako poskytovateľa lízingu áut zákazníčkovi v Spojenom kráľovstve a voľba podmienok lízingovej zmluvy uskutočnená s cieľom získať daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že z lízingových splátok nebude odvedená žiadna daň?

na výstupe?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 3 písm. a) smernice vykladať v tom zmysle, že nemecký štát môže zdať nej osobe odmietnuť odpôčet DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s kúpou tovaru v tomto nemeckom štáte, ak bol tento tovar použitý na lízingové plnenia uskutočnené v inom nemeckom štáte, pričom išlo o plnenia na výstupe, ktoré v druhom nemeckom štáte neboli zdanené DPH.

29 Ako vo svojom rozhodnutí uviedol vnútroštátny súd, položenú otázku možno vysvetliť tým, že vo veci samej daňové orgány Spojeného kráľovstva kvalifikovali lízingové plnenia, ktoré boli uskutočnené po kúpe motorových vozidiel, ako poskytovanie služieb, takže za miesto ich uskutočnenia sa považovalo miesto, kde má poskytovateľ sídlo, to znamená Nemecko. Nemecké daňové orgány však nepristúpili k výberu DPH z týchto plnení, keďže dospeli k záveru, že sa majú považovať za dodávku tovaru.

30 Je nepochybné, že ak by lízingové plnenia, ktorých sa týka vec sama, uskutočnila v Spojenom kráľovstve spoločnosť, ktorá má v tomto nemeckom štáte buď prevádzkareň, alebo sídlo, vyplývalo by z nich v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) smernice právo na odpôčet DPH v súvislosti s daňou zaplatenou na vstupe z kúpy motorových vozidiel, ktoré boli predmetom lízingu.

31 Podľa článku 17 ods. 3 písm. a) smernice musia nemecké štáty poskytnúť zdať nej osobe právo na odpôčet DPH, ak sa tovary nadobudnuté na vstupe používajú na účely následných plnení vykonaných v inej krajine, na ktoré by sa právo na odpôčet vzťahovalo, ak by sa boli vykonali v rámci územia dotknutého nemeckého štátu.

32 Právo na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe z určitých plnení vo vzťahu k iným plneniam uskutočneným na výstupe v inom nemeckom štáte preto v zmysle uvedeného ustanovenia závisí od toho, či právo na odpôčet existuje, ak sú všetky tieto plnenia uskutočnené v rámci toho istého nemeckého štátu.

33 Ako vyplýva z bodov 29 a 30 tohto rozsudku, je potrebné konštatovať, že o takýto prípad ide v rámci okolností vo veci samej. RBSD sa preto môže v zmysle článku 17 ods. 3 písm. a) smernice dovoliť práva na odpôčet DPH zaplatenej v súvislosti s kúpou tovaru, ktorý bol následne použitý na lízing.

34 Vlády, ktoré predložili Súdnemu dvoru svoje pripomienky, však v podstate tvrdia, že právo na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe je podmienené výberom DPH na výstupe. Keďže vo veci samej nemecké daňové orgány nepristúpili k výberu DPH pri lízingových plneniach, RBSD sa v Spojenom kráľovstve nemôže dovoliť práva na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s kúpou motorových vozidiel.

35 Je pravda, že Súdny dvor už rozhodol, že odpôčet DPH na vstupe je spojený s výberom DPH na výstupe (pozri rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24, a zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 20).

36 V uvedených bodoch už citovaných rozsudkov Uudenkaupungin kaupunki a Wollny Súdny dvor spresnil, že keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemôže dôjsť ani k výberu DPH na výstupe, ani k jej odpôtu na vstupe.

37 V prejednávanej veci lízingové plnenia, ktoré uskutočnila RBSD na výstupe, od DPH neboli oslobodené a podliehali jej. Z týchto plnení preto môže vzniknúť právo na odpôet.

38 Pokiaľ ide o právo na odpôet uvedené v článku 17 ods. 2 smernice, týkajúce sa DPH, ktorá zaťažovala na vstupe tovary alebo služby použité zdaniteľnou osobou na účely svojich plnení zdaniteľných na výstupe, Súdny dvor zdôraznil, že mechanizmus odpôtu má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho podnikateľských činností. Spoločný systém DPH teda zaručuje úplnú neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých podnikateľských činností, pod podmienkou, že tieto činnosti samotné v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24; z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 22, a z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 27).

39 Okrem toho právo na odpôet DPH ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, a spravidla ju nemožno obmedziť (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, ako aj z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, bod 15).

40 Z toho vyplýva, že zdaniteľná osoba sa môže dovoliť odpôtu DPH, ktorá zaťažila tovary a služby nadobudnuté na účely výkonu svojich zdaniteľných činností (pozri rozsudok NCC Construction Danmark, už citovaný, bod 39).

41 Za týchto okolností a s ohľadom na okolnosti veci samej nemôže právo na odpôet DPH závisieť od toho, či bola v súvislosti s plneniami uskutočnenými na výstupe skutočne zaplatená DPH v dotknutom členskom štáte.

42 Keďže napriek tomu, že ustanovenia smernice zaviedli spoločný systém DPH, medzi členskými štátmi v tejto oblasti naďalej existujú legislatívne rozdiely, nemôže skutočnosť, že členský štát nevybral DPH na výstupe z dôvodu spôsobu, akým obchodnú transakciu kvalifikoval, pripraviť zdaniteľnú osobu o právo na odpôet DPH zaplatenej na vstupe v inom členskom štáte.

43 Pokiaľ ide o rozsudok z 26. septembra 1996, Debouche (C-302/93, Zb. s. I-4495), o ktorý sa daňové orgány Spojeného kráľovstva opierali pri zamietnutí práva na odpôet, postačí poukázať na to, že Súdny dvor v bodoch 12 až 14 uvedeného rozsudku vychádzal len z okolnosti, že dotknutá osoba nemohla predložiť osvedčenie vystavené príslušným orgánom štátu, v ktorom mala sídlo, že je v tomto štáte platiteľom DPH, keďže takýto dokument jej nemohol byť vystavený, lebo dotknuté služby boli od DPH oslobodené. Je preto potrebné konštatovať, že okolnosti veci samej, v ktorej sa na RBSD vzťahuje právo na odpôet v zmysle článku 17 ods. 3 písm. a) smernice, sa odlišujú od okolností uvedeného rozsudku.

44 Záver, že zdaniteľná osoba sa môže dovoliť práva na odpôet DPH zaplatenej na vstupe bez toho, aby zaplatila DPH na výstupe, sa síce môže zdať z určitých hľadísk rozporuplný, to však nemôže odôvodniť neuplatnenie ustanovení smernice týkajúcich sa práva na odpôet, akým je článok 17 ods. 3 písm. a).

45 Vzhľadom na znenie tohto ustanovenia ho nemožno vykladať tak, že daňové orgány

íľenského štátu môžu za okolností ako vo veci samej odmietnuť odpoveť DPH.

46 Na prvú položenú otázku je preto potrebné odpovedať v tom zmysle, že za okolností ako vo veci samej sa íľánok 17 ods. 3 písm. a) smernice musí vykladať v tom zmysle, že íľenský štát zdaniteľnej osobe nemôže odmietnuť odpoveť DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s kúpou tovaru v tomto íľenskom štáte, ak bol tento tovar použitý na lízingové plnenia uskutočnené v inom íľenskom štáte, len z dôvodu, že plnenia uskutočnené na výstupe neviedli v druhom íľenskom štáte k platbe DPH.

O íľalších otázkach

47 Druhou až štvrtou otázkou, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd pýta, či za predpokladu, že íľánok 17 ods. 3 písm. a) smernice sa má vykladať tak, že nepripúšťa, aby daňové orgány íľenského štátu odmietli odpoveť DPH za okolností ako vo veci samej, keď sa podnik so sídlom v jednom íľenskom štáte rozhodne poskytnúť prostredníctvom svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom íľenskom štáte lízing tovaru pre tretiu spoločnosť so sídlom v prvom íľenskom štáte, aby sa tak vyhol DPH z platby poskytnutej ako protihodnotu za tieto lízingové plnenia, ktoré sú v prvom íľenskom štáte kvalifikované ako služby prenájmu poskytnuté v druhom íľenskom štáte a v tomto druhom íľenskom štáte ako dodávka tovaru uskutočnená v prvom íľenskom štáte, môže mať zásada zákazu zneužívajúceho konania vplyv na prijatý výklad.

48 Pri odpovedi na tieto otázky je dôležité predovšetkým pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj Halifax a i., už citovaný, bod 71).

49 Súdny dvor v bodoch 74 a 75 už citovaného rozsudku Halifax a i. najmä konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania predpokladá na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným príslušnými ustanoveniami tejto smernice, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

50 Pokiaľ ide o skutkové okolnosti veci samej, je dôležité konštatovať, že jednotlivé plnenia sa uskutočnili medzi dvoma subjektmi, ktoré nespája nijaký právny vzťah. Okrem toho je nepochybné, že tieto plnenia nemali umelú povahu a boli vykonané v kontexte bežných obchodných transakcií.

51 Ako uviedol vnútroštátny súd, vlastnosti plnení, ktorých sa týka vec sama, a povaha vzťahov medzi spoločnosťami, ktoré tieto plnenia uskutočnili, nepoukazujú na nijakú okolnosť, ktorá by dokazovala existenciu umelej konštrukcie zbavenej hospodárskej reality a vytvorenej iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Zb. s. I-4019, bod 28), keďže RBSD je spoločnosť so sídlom v Nemecku poskytujúca bankové a lízingové služby.

52 Skutočnosť, že služby boli poskytnuté spoločnosti so sídlom v jednom íľenskom štáte spoločnosťou so sídlom v inom íľenskom štáte a že podmienky uskutočnených plnení boli zvolené podľa vlastného uváženia dotknutých hospodárskych subjektov, nemožno za týchto okolností považovať za zneužívanie práva. RBSD totiž reálne poskytla dotknuté služby v rámci skutočnej hospodárskej činnosti.

53 Je potrebné dodať, že zdaniteľné osoby majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov.

54 Súdny dvor totiž rozhodol, že voľba podnikateľa medzi plneniami oslobodenými od dane a zdaniteľnými plneniami sa môže zakladať na množstve faktorov vrátane úvah daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho systému DPH (pozri rozsudok z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33). Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že keď má zdaniteľná osoba možnosť výberu medzi viacerými plneniami, má právo zvoliť si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoju daňovú povinnosť (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 73).

55 Z toho vyplýva, že na druhú až štvrtú otázku je potrebné odpovedať v tom zmysle, že zásada zákazu zneužívajúceho konania nebráni právu na odpoveď DPH uznanému v článku 17 ods. 3 písm. a) smernice za okolností ako vo veci samej, keď sa podnik so sídlom v jednom členskom štáte rozhodne poskytnúť prostredníctvom svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte lízing tovaru pre tretiu spoločnosť so sídlom v prvom členskom štáte, aby sa tak vyhol DPH z platby poskytnutej ako protihodnotu za tieto lízingové plnenia, ktoré sú v prvom členskom štáte kvalifikované ako služby prenájmu poskytnuté v druhom členskom štáte a v tomto druhom členskom štáte ako dodávka tovaru uskutočnená v prvom členskom štáte.

O trovách

56 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 Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Za okolností ako vo veci samej sa článok 17 ods. 3 písm. a) 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 musí vykladať v tom zmysle, že členský štát zdaniteľnej osobe nemôže odmietnuť odpoveď dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v súvislosti s kúpou tovaru v tomto členskom štáte, ak bol tento tovar použitý na lízingové plnenia uskutočnené v inom členskom štáte, len z dôvodu, že plnenia uskutočnené na výstupe neviedli v druhom členskom štáte k platbe DPH.

2. Zásada zákazu zneužívajúceho konania nebráni právu na odpoveď dane z pridanej hodnoty uznanému v článku 17 ods. 3 písm. a) smernice 77/388 za okolností ako v prejednávanej veci, keď sa podnik so sídlom v jednom členskom štáte rozhodne poskytnúť prostredníctvom svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte lízing tovaru pre tretiu spoločnosť so sídlom v prvom členskom štáte, aby sa tak vyhol dani z pridanej hodnoty z platby poskytnutej ako protihodnotu za tieto lízingové plnenia, ktoré sú v prvom členskom štáte kvalifikované ako služby prenájmu poskytnuté v druhom členskom štáte a v tomto druhom členskom štáte ako dodávka tovaru uskutočnená v prvom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.