

Downloaded via the EU tax law app / web

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 7. apríla 2005 (1)

Vec C-255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

proti

Commissioners of Customs and Excise

(návrh na zažatie prejudiciálneho konania podaný Value Added Tax and Duties Tribunal, Londýn)

Vec C-419/02

1. BUPA Hospitals Ltd,

2. Goldsborough Developments Ltd

proti

Commissioners of Customs and Excise

[návrh na zažatie prejudiciálneho konania podaný High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)]

Vec C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

proti

Commissioners of Customs and Excise

(návrh na zažatie prejudiciálneho konania podaný Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester)

„Šiesta smernica o DPH – článok 2 ods. 1, článok 4 ods. 1 a 2, článok 5 ods. 1, článok 6 ods. 1, článok 10 ods. 2 a článok 17 – Dodávka tovaru alebo služieb – Hospodárska činnosť – Zneužitie práv – Plnenia, ktorých jediným cieľom je získať daňovú výhodu“

1. VAT and Duties Tribunal (Londýn) (?alej len „VAT and Duties Tribunal, Londýn“), High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (?alej len „High Court“) a VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (?alej len „VAT and Duties Tribunal, Manchester“) položili tromi rozlišnými uzneseniami Súdnemu dvoru niekoľko prejudiciálnych otázok týkajúcich sa výkladu 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 (?alej len „šiesta smernica“), v znení zmien a doplnení.(2)

2. Tri veci zahŕňajú plnenia uzatvorené s cieľom získať daňovú výhodu v zmysle práva odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. V podstate sa od Súdneho dvora požaduje, aby po prvé určil, či môžu plnenia uskutočnené s jediným cieľom, a to umožniť vrátenie dane zaplatenej na vstupe, predstavovať „hospodársku činnosť“ v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice. Po druhé sa od Súdneho dvora požaduje, aby zvážil možné uplatnenie doktríny „zneužitia práv“ v oblasti dane z pridanej hodnoty, v dôsledku ktorej by mohli byť zamietnuté nároky na odpočet DPH, ktorú osoba zaplatila za okolností, ako sú okolnosti týchto vecí.

I – Právna úprava Spoločenstva vzťahujúca sa na tri veci

3. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice sa DPH vzťahuje na „dodávku tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]... osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*]“.

4. Článok 4 ods. 1 stanovuje, že „osoba podliehajúca dani [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ňubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“ a článok 4 ods. 2 stanovuje, že také hospodárske činnosti „predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby...“.

5. Podľa článku 5 ods. 1 „dodávka tovaru“ znamená prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [ako vlastník – *neoficiálny preklad*] a článok 6 ods. 1 definuje „poskytovanie služieb“ ako „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5“.

6. Článok 13 ods. 1 oslobodzuje od DPH množstvo činností vrátane nemocničných a lekárskeho služieb tým, že stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia nasledujúce [činnosti], a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu [verejnoprávnymi inštitúciami – *neoficiálny preklad*] alebo, za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podlieajúce verejnému právu [verejnoprávne inštitúcie – *neoficiálny preklad*], aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy“.

7. Článok 13 ods. B písm. b) stanovuje v pojmoch identických s pojmami článku 13 ods. 1, že „prenajímanie nehnuteľného majetku“ je oslobodené od DPH. Článok 13 ods. B písm. d) uvádza, tiež v pojmoch identických s pojmami článku 13 ods. 1, množstvo činností v

odvetví finančných služieb, ktoré majú členské štáty takisto oslobodiť od DPH.

8. Čo sa týka odpodátov, článok 17 ods. 1 stanovuje, že „právo na odpodátanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpodátanej dane [vtedy, keď vznikla daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*]“. Článok 17 ods. 2 stanovuje, že „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaničných plnení, daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpodáť nasledujúce položky z dane, ktorú má zaplatiť..., daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú [zaplatenú v rámci územia štátu – *neoficiálny preklad*] za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“(3).

9. Čo sa týka tovarov a služieb, ktoré majú byť použité platiťom dane tak pre plnenia, vo vzťahu ku ktorým je DPH odpodátaná, ako aj pre plnenia, vo vzťahu ku ktorým nie je DPH odpodátaná, prvý pododsek článku 17 ods. 5 uvádza, že „je povolené odrátať [odpodáť – *neoficiálny preklad*] iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení [prvých z uvedených dvoch plnení – *neoficiálny preklad*]“. Druhý pododsek článku 17 ods. 5 uvádza, že „táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za [pre – *neoficiálny preklad*] všetky plnenia realizované daňovníkom [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]“.

10. Článok 27 ods. 1 týkajúci sa zjednodušených postupov(4) stanovuje, že „Rada konajúca jednomyseľne na základe návrhu Komisie môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti ustanovení [odchýlenie sa od ustanovení – *neoficiálny preklad*] tejto smernice v záujme zjednodušenia postupu pri útovaní dane alebo zabránení daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností. Opatrenia zamerané na zjednodušenie postupu pri útovaní dane, s výnimkou zanedbateľnej sumy, nesmú mať vplyv na sumu splatnej dane v konečnej spotrebnej etape“.

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej, prejudiciálne otázky položené Súdnemu dvoru a právne predpisy Spoločenstva a vnútroštátne právne predpisy relevantné pre každú z vecí

A – Vec C-255/02

11. Halifax je bankovou spoločnosťou. Podľa článku 13 časti B písm. d) šiestej smernice je prevažná väšina jej dodávok oslobodenými finančnými službami. Halifax chcel vybudovať „call centrá“ na účely svojho podnikania v štyroch rozličných lokalitách nachádzajúcich sa v Spojenom kráľovstve na pozemkoch prenajatých alebo vlastnených spoločnosťou Halifax. Na základe pravidla pomeru v článku 17 ods. 5 by mohla spoločnosť Halifax dostať späť okolo 5 % z DPH zaplatenej za stavebné práce. Daňoví poradcovia Halifaxu však vytvorili schému, ktorou mohol Halifax dostať späť v skutočnosti celú DPH zaplatenú na vstupe za stavebné práce prostredníctvom série plnení zahŕňajúcich rozličné spoločnosti v skupine Halifax.

12. Všetky spoločnosti zapojené do operácie boli 100 % dcérskymi spoločnosťami Halifaxu: Leeds Permanent Development Services (ďalej len „LPDS“), „spoločnosť založená na osobitný účel“, ktorá sa v minulosti zaoberala správou projektov rozvoja a nepatrila do skupiny DPH Halifaxu; County Wide Property Investments (ďalej len „CWPI“), rozvojová a investičná spoločnosť, a napokon Halifax Property Investment Ltd (ďalej len „HPIL“), ktorá na rozdiel od ostatných vyššie uvedených spoločností nebola registrovaná na DPH.

13. Schéma sa týka štyroch rozličných lokalít, ale plnenia prebiehali podľa rovnakého modelu vo vzťahu ku každej lokalite. Po prvé, Halifax sa zmluvne zaviazal požiť ať v prospech LPDS peniaze potrebné na kúpu požadovaného práva k lokalite a na stavebné práce, ktoré sa mali vykonať. Súčasne s tým sa LPDS v inej zmluve zaviazala uskutočniť v lokalite stavebné práce malej hodnoty. Halifax zaplatil LPDS okolo 164 000 GBP za uvedené práce v štyroch lokalitách vrátane takmer 25 000 GBP na DPH vyúčtovanej zo strany LPDS, na ktorú Halifax dostal úľavu na dani

zaplatenej na vstupe iba v malom odpô?ítate?nom podiele na pomernom základe.

14. LPDS na svojej strane uzatvorila zmluvu o rozvoji a financovaní s CWPI, pod?a ktorej CWPI mala uskuto?ni? alebo obstará? uskuto?nenie stavebných prác na každej lokalite. Uvedené práce zah?ali práce malej hodnoty, ktoré sa LPDS zaviazala uskuto?ni? pre Halifax. Použijúc ?erpania úveru poskytnuté Halifaxom pod?a podmienok zmluvy o úvere s LPDS, zaplatila LPDS v prospech CWPI za práce zna?nú sumu vopred (celkovo okolo 48 miliónov GBP v štyroch lokalitách vrátane viac ako 7 miliónov GBP na DPH).

15. Všetky uvedené plnenia sa uskuto?nili v rovnaký de?, po?as hospodárskeho roka LPDS, ktorý skon?il 31. marca 2000(5). Po?as uvedeného roka uskuto?nila LPDS dodávku stavebných prác malej hodnoty podliehajúcich štandardnej da?ovej sadzbe a neuskuto?nila žiadne dodávky oslobodené od dane. Následne si LPDS uplatnila vrátenie DPH vo výške viac ako 7 miliónov GBP na jej vstupoch uskuto?nených po?as uvedeného roka, ?o zodpovedalo sumám ú?tovaným zo strany CWPI za uskuto?nenie stavebných prác na lokalitách. Zo svojej strany by CWPI ú?tovala DPH na uvedené dodávky pre LPDS, ale bola by nakoniec oprávnená odpô?íta? DPH, ktorú by ú?tovali zhotovitelia a odborníci zapojení do stavebných prác.

16. D?a 6. apríla 2000 prenajal Halifax všetky lokality za úhradu v prospech LPDS a LPDS uzatvorila ?alšiu zmluvu, ktorou postúpila všetky nájom v prospech HPIL, prí?om všetky postúpenia mali nadobudnú? ú?innos? v prvý pracovný de? nasledujúci po ukon?ení stavebných prác v danej konkrétnej lokalite. Tiež v ten istý de? sa HPIL zmluvne zaviazala da? do podnájmu za odplatu priestory vo všetkých lokalitách v prospech Halifaxu. Uvedené plnenia sa uskuto?nili po?as nasledujúceho roku ?iasto?ného oslobodenia LPDS a v súlade s ?lánkom 13 ?as?ou B písm. b) boli pokladané za dodávky oslobodené od DPH.

17. Na svojej strane CWPI najal rôznych nezávislých zhotovite?ov a odborníkov, aby uskuto?nili vo všetkých lokalitách stavebné práce. Ke?že mu LPDS zaplatila vopred, CWPI platil nezávislým zhotovite?om po uskuto?není prác.

18. Commissioners zamietli nároky LPDS na vrátenie DPH na vstupe a nároky CWPI vo vz?ahu k DPH, ktorú jej ú?tovali nezávislí zhotovitelia. Pod?a Commissioners transakcia bez oh?adu na jej skuto?nú povahu, ktorá je uzatvorená iba s cie?om obís? povinnos? plati? DPH, samotná nie je ani „dodávkou“, ani krokom podniknutým v priebehu „hospodárskej ?innosti“ na ú?ely DPH. Záväzky LPDS vo?i Halifaxu a stavebné práce CWPI v prospech LPDS preto neboli „dodávkami“ v zmysle šiestej smernice. Commissioners dodato?ne tvrdia, že transakcie uzatvorené iba s cie?om obís? povinnos? plati? DPH predstavujú „zneužitie práv“, a preto by sa nemalo na ne na ú?ely DPH prihliada?. Pod?a bu? prvého, alebo druhého prístupu je jasné, že jediné skuto?né dodávky stavebných služieb boli poskytnuté nezávislými zhotovite?mi a boli poskytnuté priamo Halifaxu.

19. Halifax, LPDS a CWPI (?alej len „žalobcovia Halifax“) napadli zamietnutia zo strany Commissioners na VAT and Duties Tribunal, Londýn, ktorý odvolania zamietol. Žalobcovia Halifax sa potom odvolali na High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), ktorý rozsudok zrušil a vrátil ho spä? na VAT and Duties Tribunal s pokynom ur?i?, okrem iných otázok, ?i bolo jediným cie?om uzatvorenia predmetných transakcií zo strany LPDS a CWPI obchádzanie povinnosti plati? DPH. Na uvedenú otázku Tribunal odpovedal kladne a navyše položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. „a) Považujú sa za daných okolností plnenia:

i) uskuto?nené každým ú?astníkom iba s úmyslom získa? da?ovú výhodu, a

ii) ktoré nemajú žiaden nezávislý podnikateľský údel,

na účely DPH za dodávky uskutočnené účastníkmi alebo pre účastníkov v rámci ich hospodárskych činností?

b) Aké faktory treba za daných okolností zvažovať pri určení totožnosti príjemcov dodávok alebo poskytnutia služieb uskutočnených nezávislými stavebníkmi?

2. Viede doktrína zneužitia práv vypracovaná Súdnym dvorom k tomu, že nároky žalobcov na vrátenie dane zaplatenej na vstupe alebo na účavu na dani zaplatenej na vstupe, vyplývajúce z realizácie príslušných plnení, budú zamietnuté?

B – Vec C-419/02

20. BUPA Hospitals Ltd (ďalej len „BHL“) je časťou skupiny spoločností BUPA (ďalej len „skupina BUPA“) a podniká v prevádzkovaní súkromných nemocníc. Uvedené dodávky boli považované za dodávky s nulovou sadzbou. To umožnilo BHL dostať späť daň zaplatenú na vstupe pri nákupoch liekov a protéz získaných od svojich dodávateľov bez toho, aby musela účtovať daň na výstupe pri svojich dodávkach takýchto liekov a protéz svojim zákazníkom.

21. Vláda Spojeného kráľovstva oznámila svoj zámer oskoro prijať právnu úpravu vylučujúcu takéto dodávky z nulovej sadzby; právna úprava nakoniec nadobudla účinnosť 1. januára 1998. Dôsledkom uvedenej zmeny malo byť vyňatie predmetných dodávok uskutočnených súkromnými dodávateľmi z režimu nulovej sadzby, ktorý mohlo Spojené kráľovstvo uplatňovať na základe článku 28 ods. 2 písm. a) (6) šiestej smernice, a uplatnenie normálneho režimu na základe článku 13 časti A na predmetné dodávky, podľa ktorého by boli vyaté, bez vrátenia dane zaplatenej na vstupe.

22. V období medzi oznámením vlády a začiatkom účinnosti novej právnej úpravy skupina BUPA zosnovala a uviedla do praxe sériu transakcií, spočívajúcich v dohodách o preddavkových platbách, ktoré eliminovali dopad novej právnej úpravy na finančnú situáciu BHL. Myšlienkou bolo vopred, pred nadobudnutím účinnosti novej právnej úpravy, zaplatiť za veľké množstvá nešpecifikovaných liekov a protéz.

23. Dohody o preddavkových platbách, ktoré umožňujú BHL dostať späť daň zaplatenú na vstupe za jej nákupy, sa opierajú o články 10 a 17 šiestej smernice. Článok 17 ods. 1 stanovuje, že „právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane [vtedy, keď vznikla daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*]“. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a), „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť..., daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú [zaplatenú v rámci územia štátu – *neoficiálny preklad*] za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“.

24. Článok 10 stanovuje:

„1. a) Pojem ‚zdaniteľný prípad‘ [‚zdaniteľné plnenie‘ – *neoficiálny preklad*] predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky 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, odhládnuť od toho, že čas platby 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 článku 5 ods. 4 písm. b) a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné úctovné výkazy alebo platby [ktoré dávajú vzniknúť po sebe nasledujúcim oznámeniam o dlžných sumách alebo po sebe nasledujúcim platbám – *neoficiálny preklad*], sa budú považovať za ukončené [uskutočnené – *neoficiálny preklad*] v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto úctovný 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 a z prijatej sumy – *neoficiálny preklad*]“(7).

25. Vo svetle uvedených ustanovení by dosiahli dohody o preddavkových platbách ten výsledok, že ak by sa aj špecifikácia a dodávka tovaru uskutočnili po zrušení režimu nulovej sadzby, nebola by účtovaná žiadna DPH, pretože za tovary sa zaplatilo včas, keď bolo stále účinné právo dostať späť daň zaplatenú na vstupe.

26. Aby sa vylúčili riziká spojené s uskutočňovaním veľkých preddavkových platieb dodávateľom – tretím stranám, rozhodla sa skupina BUPA použiť jednu zo svojich dcérskych spoločností mimo DPH skupiny BUPA ako dodávateľa na základe dohody o preddavkových platbách. Vybratá spoločnosť bola členom skupiny Goldsborough. Uvedená skupina spoločností bola nedávno kúpená skupinou BUPA a tiež prevádzkovala malé množstvo súkromných nemocníc. Vybratá dcérska spoločnosť bola premenovaná na BUPA Medical Supplies Ltd (ďalej len „BMSL“). Bol zmenený jej predmet činnosti a dostala licenciu na distribúciu farmaceutických výrobkov.

27. Aby sa BMSL vyhla problému s tokmi hotovosti (cash flow) vyplývajúcemu z toho, že musela zaplatiť v prospech Commissioners sumu zodpovedajúcu dani na výstupe, ktorú by musela BMSL účtovať, iná dcérska spoločnosť skupiny BUPA, Goldsborough Developments Ltd (ďalej len „GDL“), uzatvorila zrkadlové dohody o preddavkových platbách opačným smerom, na rovnakú sumu a v rámci rovnakého úctovného obdobia, s dodávateľom patriacim do DPH skupiny BUPA. Uvedený dodávateľ bol tiež ďalšou spoločnosťou v skupine BUPA, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (ďalej len „Gatwick Park“), ktorý obdobne zmenil svoj predmet podnikania a dostal licenciu na distribúciu farmaceutických výrobkov.

28. Dňa 5. septembra 1997 boli podpísané dohody o preddavkových platbách medzi BHL a BMSL a medzi GDL a Gatwick Park. BHL sa zaviazal zaplatiť BMSL sumu 100 miliónov GBP za dodávku neurčených liekov (60 miliónov GBP plus 10,5 miliónov GBP DPH) a protéz (40 miliónov GBP plus 7 miliónov GBP DPH). V rovnaký deň vystavila BMSL zodpovedajúce faktúry v prospech BHL. Zdá sa, že uvedené sumy stačili na uspokojenie potrieb BHL, čo sa týka liekov a protéz na obdobie piatich až ôsmich rokov. Obdobne sa 5. septembra 1997 GDL zaviazala zaplatiť spoločnosti Gatwick Park sumu 100 miliónov GBP za dodávku neurčených liekov (50 miliónov GBP plus 8,75 miliónov GBP DPH) a protéz (50 miliónov GBP plus 8,75 miliónov GBP DPH). V rovnaký deň vystavila Gatwick Park zodpovedajúce faktúry v prospech GDL. Vzhľadom na tieto posledné dohody o preddavkových platbách sa zdá, že sumy, o ktorých sa dohodlo, že budú vopred zaplatené za lieky a protézy, ktoré mali byť dodané, boli dostatočné na to, aby pokryli potreby GDL, čo sa týka takýchto tovarov, na obdobie 50 až 100 rokov.

29. Výsledok dvoch skupín zrkadlových dohôd o preddavkových platbách opísaných vyššie bol ten, že na konci príslušného úctovného obdobia nebolo treba zaplatiť žiadnu daň v prospech Commissioners. V skutočnosti DPH skupina BUPA dlhovala 17,5 miliónov GBP dane na výstupe

za dodávku pre Gatwick Park, ale započítala uvedenú sumu proti nároku na vrátenie dane zaplatenej na vstupe vo výške 17,5 miliónov GBP za dodávku od BMSL. V rovnaký okamih dlhovala DPH skupina Goldsborough 17,5 miliónov GBP dane na výstupe za dodávku pre BMSL, ktorá bola tiež započítaná proti nároku na vrátenie 17,5 miliónov GBP za dodávku od Gatwick Park. Každá z dvoch skupín DPH preto mohla započítať povinnosť zaplatiť DPH vo výške 17,5 miliónov GBP proti pohľadávke na vrátenie rovnakej sumy dane zaplatenej na vstupe. Finančné prostriedky potrebné na uskutočnenie operácie poskytla BUPA Investments Ltd, ďalšia spoločnosť v skupine BUPA, a boli prevedené stranám zapojeným do dohôd o preddavkových platbách. To sa týka BHL, nové kúpne zmluvy nadobudli účinnosť od septembra 1998. To sa týka dohôd o preddavkových platbách medzi GDL a Gatwick Park, tieto boli uplatnené roku 2001.

30. Commissioners odmietli povoliť odpočítanie dane zaplatenej na vstupe tak pre BHL, ako aj GDL. Žalobcovia BUPA sa odvolali na VAT and Duties Tribunal, Londýn, proti rozhodnutiu Commissioners. Tribunal, Londýn, ich odvolania zamietol na tom základe, že BMSL a Gatwick Park neuskutočňovali hospodársku činnosť ani neuskutočňovali dodávky na účely DPH. Zamietol však tvrdenie Commissioners, že by sa mohla uplatniť všeobecná doktrína o zneužití práv. Žalobcovia sa následne odvolali na Chancery Division of the High Court a Commissioners podali vzájomné odvolanie.

31. High Court rozhodol položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. So zreteľom na dané okolnosti, relevantné plnenia a situáciu predávajúcich spoločností, ako treba vykladať výraz ‚hospodárska činnosť‘ v zmysle článku 4 ods. 1 a 2 smernice 77/388/EHS o DPH (ďalej len ‚smernica‘)?

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

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

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

c) Uplatnil by sa za okolností, ako sú tie, ktoré zistil Tribunal?

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

5. Ako treba vykladať smernicu najmä s odkazom na nasledujúce otázky? Za takých okolností, ako sú dané okolnosti, a s odkazom na plnenia, ktoré sú také ako dané plnenia:

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

alebo

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

6. 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 účtovaná na platbu vopred v súlade s druhým pododsekom článku 10 ods. 2 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;

ako treba vykladať článok 17 smernice a pravidiel o odpúťaní? [S odkazom na písmeno e), ak sa zákon nezmení opísaným spôsobom, kupujúce spoločnosti sú oprávnené ukončiť zmluvy s predávajúcimi spoločnosťami a nárokovat si vrátenie zaplatených cien. V relevantných transakciách obsahujú zmluvy medzi kupujúcimi spoločnosťami a predávajúcimi spoločnosťami ustanovenia umožňujúce také ukončenie.]

7. Tribunal zistil (v bode 89 rozhodnutia), že „žiadna z osôb, ktorá mohla za [BMSL a Gatwick Park] prijímať rozhodnutia..., nemala žiaden iný motív alebo skutočný účel ako uskutočnenie schémy na obchádzanie 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?“

C – Vec C-223/03

32. University of Huddersfield (ďalej len „University“) je Higher Education Corporation, ktorá uskutočňuje oslobodené dodávky vzdelávacích služieb. Chcela zrekonštruovať dve budovy (West Mill a East Mill), v ktorých kúpila „leasehold estate“ (typ oprávnenia na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti podľa anglického práva). DPH na vstupe za náklady rekonštrukcie bola obmedzená na pomer vrátenia, ktorý sa rovnal 14,56 % roku 1996 a ktorý od tej doby poklesol na 6,04 %. Jej daňoví poradcovia však navrhli množstvo možných schém, ktoré umožnili University dostať späť celú DPH na vstupe na rekonštrukčné práce prostredníctvom série plnení zahŕňajúcich rozličné právnické osoby.

33. Na tento účel bol založený „discretionary trust“ (typ poručníckeho fondu podľa anglického práva) (ďalej len „trust“), v ktorom mala University oprávnenie menovať a odvolávať „trustees“ (správcov). Ťo sa týka East Mill, Ťo je budova priamo dotknutá konaním vo veci samej, University si zvolila, že bude zdať nájom East Mill a prejala budovu trustu 22. novembra 1996.(8) Počiatkové ročné vyčlenené nájomné bolo v symbolickej výške 12,50 GBP. Trust, ktorý si sám zvolil, že bude zdať svoje dodávky, dal v ten istý deň budovu do podnájmu späť University za počiatkové ročné symbolické nájomné vo výške 13 GBP. Zároveň s tým The University of Huddersfield Properties Ltd (ďalej len „Huddersfield Properties“), 100 % dcérska spoločnosť University, ktorá nebola časťou rovnakej skupiny DPH, fakturovala University 3,5 miliónov GBP plus DPH vo výške 612 500 GBP za budúce stavebné práce na East Mill. Krátko potom Huddersfield Properties uzatvorila s University zmluvu na rekonštrukciu East Mill a University zaplatila sumu uvedenú na faktúre predloženej zo strany Huddersfield Properties. Uvedená

spoločnosť nakoniec najala nezávislých zhotoviteľov za bežných obchodných podmienok, aby poskytli potrebné stavebné služby na East Mill. Práce na East Mill boli ukončené v septembri 1998. Následne bolo nájomné zvýšené na 400 000 GBP ročne a odplata za podnájom bola zvýšená na 415 000 GBP ročne.

34. Uvedená schéma umožnila University v jej daňových priznaniach na DPH za obdobie 01/97 dovoliť sa práva na odpočet DPH na vstupe, ktorú zaplatila za získané stavebné práce, pretože boli použité na účely budúcej zdaniteľnej dodávky East Mill Trustu.(9) Dňa 26. januára 2000 však Commissioners vyrubili University DPH vo výške 612 500 GBP za obdobie 01/97, čo sa týka DPH na stavebné služby dodané zo strany Huddersfield Properties vo vzťahu k East Mill, a 2,28 GBP, čo sa týka DPH na nájomnom za East Mill, ktoré účtoval trust. University podala na VAT and Duties Tribunal, Manchester, odvolanie proti uvedenému vyrubeniu DPH.

35. Commissioners v zásade tvrdia, že transakcia uzatvorená výlučne alebo prevažne s cieľom obchádzať DPH nie je „dodávkou“. Podobne nie je krokom podniknutým v priebehu alebo na podporu „hospodárskej činnosti“. Subsidiárne, Commissioners tvrdia, že na také plnenie by sa v súlade so všeobecnou právnou zásadou zabráňujúcou „zneužitiu práv“ nemalo prihliadať a namiesto toho by mali byť na skutočnú povahu predmetného plnenia uplatnené ustanovenia šiestej smernice. čo sa týka University, tá argumentovala okrem iného, že predmetné plnenia neboli „výlučne alebo prevažne s cieľom obchádzať daňovú povinnosť“. Zatiaľ čo je pravdou, že dôsledkom výkladu skutkového stavu zo strany University je veľké „preddavkové“ vrátenie DPH na vstupe, ten istý skutkový stav tiež spôsobil veľké platby DPH na nájomnom počas časového obdobia.

36. Tribunal kladúci prejudiciálne otázky zistil, že jediným účelom využitia trustu vo vzťahu k East Mill, na prenájom zo strany University pre trust a na podnájom East Mill Trustom pre University, bolo získanie daňovej výhody. Navyše sa domnieval, že úmyslom University bolo získať absolútnu úsporu na DPH ukončením dohôd týkajúcich sa DPH vo vzťahu k East Mill niekedy po začiatku doby nájmu (taktiež ukončením platenia DPH na platbách nájomného). Tribunal kladúci prejudiciálne otázky však tiež zistil, že všetky tieto plnenia boli skutočné a nie simulované v tom zmysle, že vyústili do skutočného uskutočnenia dodávky.

37. Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Keď:

1. sa univerzita vzdá svojho práva na oslobodenie od DPH vo vzťahu k akýmkoľvek dodávkam určitého nehnuteľného majetku čou vlastneného a prenajme majetok trustu založenému a ovládanému univerzitou;
 2. trust sa vzdá práva na oslobodenie od DPH vo vzťahu k akýmkoľvek dodávkam predmetného nehnuteľného majetku a dá majetok do podnájmu univerzite;
 3. nájom a podnájom boli uzatvorené a plnené zo strany University s jediným úmyslom získať daňovú výhodu a nemali žiaden nezávislý podnikateľský účel;
 4. nájom a spätný nájom predstavoval a zo strany University a trustu bol zamýšľaný ako schéma na odloženie platenia (teda, schéma na odloženie platenia DPH) so zabudovanou črtou, ktorá umožnila úplnú daňovú úsporu neskôr;
- a) sú nájom a podnájom zdaniteľnými plneniami na účely šiestej smernice o DPH?

b) sú hospodárskymi ?innos?ami v zmysle druhej vety ?lánku 4 ods. 2 šiestej smernice o DPH?“

III – Posúdenie

38. Napriek rozdielom v prijatých schémach da?ového plánovania nasto?ujú tieto prípady rovnaké právne problémy. Súdny dvor kladúce prejudiciálne otázky v zásade požadujú vodidlo pri dvoch otázkach. Po prvé je Súdny dvor dopytovaný, ?i sú predmetné plnenia hospodárskymi ?innos?ami v zmysle ?lánku 4 ods. 2 šiestej smernice a zodpovedajú dodávkam „tovaru alebo služieb za úhradu“ „platite?om dane“ v zmysle ?lánku 2 smernice.(10)

39. Druhou otázkou je, ?i možno zamietnu? nároky na vrátenie dane na vstupe alebo na ú?avy na dani na vstupe na základe doktríny práva Spolo?enstva, doktríny zneužitia práv.(11)

A – *Pojem dodávky uskuto?nenej v priebehu hospodárskej ?innosti*

40. Cie?om systému odpo?tov v spo?nom systéme DPH Spolo?enstva je celkom zbavi? podnikate?a bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v priebehu všetkých jeho hospodárskych ?inností.(12) Je nesporné, že pojem „hospodárska ?innos?“ v ?lánku 4 ods. 2 šiestej smernice má široký rozsah a že je svojou povahou objektívny.(13) Ako uviedol Súdny dvor vo veci Rompelman, „spo?ný systém dane z pridanej hodnoty... zabezpe?uje to, že všetky hospodárske ?innosti, odhliadnuc od ich ú?elu alebo výsledkov..., sú zda?ované celkom neutrálnym spôsobom“.(14) Preto ?lánok 4 ods. 1 smernice výslovne odkazuje na akúko?vek ?innos? „odhliadajúc od ú?elu a výsledkov tejto ?innosti“. Vo svojom rozsudku z 26. marca 1987 vo veci Komisia/Holandsko bol Súdny dvor toho názoru, že na ur?enie, ?i je ?innos? hospodárskou ?innos?ou v zmysle spo?ného systému DPH, „je ?innos? posudzovaná sama osebe a bez oh?adu na jej ú?el alebo výsledky“.(15) Skôr ako zoh?ad?ova? kone?ný ú?el plnenia alebo motívy strán je preto nevyhnutné ?innos? posudzova? objektívne a samú osebe, aby sa identifikovali jej charakteristické ?rty tak, aby sa rozhodlo, ?i je ?innos? svojou povahou hospodárskou ?innos?ou alebo nie.(16)

41. Uvedené pravidlo je založené na požiadavke, že spo?ný systém DPH by mal by? neutrálny a na zásade právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby bolo aplikovanie právnych predpisov Spolo?enstva predvídate?né tými, ktorí im podliehajú.(17) Uvedená požiadavka právnej istoty musí by? dodržiavaná ešte prísnejšie v prípade pravidiel nevyhnutne zah?ajúcich finan?né dôsledky tak, aby tí, ktorí sú dotknutí, mohli presne pozna? rozsah svojich práv a povinností.(18)

42. Vláda Spojeného krá?ovstva do zna?nej miery podporovaná vládami Írska, Holandska a Talianska však tvrdí, že také plnenia, ako sú plnenia, o ktoré ide v týchto veciach, uskuto?nené výlu?ne s cie?om vráti? dane na vstupe, a preto obchádza? alebo odloži? povinnos? plati? DPH, ktorá by normálne musela by? zaplatená, nie sú hospodárskymi ?innos?ami v zmysle spo?ného systému DPH a nemožno ich posudzova? ako dodávky v zmysle právnych predpisov týkajúcich sa DPH. Argumentuje, že v rozsahu, v akom bolo jediným skuto?ným úmyslom ú?astníkov predmetných transakcií uvies? do ú?innosti schému na obídenie dane, sú také ?innosti úplne cudzie cie?om šiestej smernice, a nemali by by? preto klasifikované ako hospodárske ?innosti.

43. V tejto súvislosti si pri analýze argumentov prednesených vládou Spojeného krá?ovstva zaslúžia pozornos? tri problémy. Po prvé budem posudzova?, ?i, ako argumentuje vláda Spojeného krá?ovstva, je pre tieto prípady relevantné rozlíšenie medzi zákonnými a nezákonnými ?innos?ami, ku ktorému dospel Súdny dvor pri ur?ovaní rozsahu pojmu hospodárskych ?inností. Po druhé budem rozobera? dôležitos? pripisovanú vládou Spojeného krá?ovstva ú?elu, za akým boli transakcie uzatvorené, a to s cie?om vylú?i? ich z kategórie hospodárskych ?inností. Po tretie

budem rozobera? širšie dôsledky prijatia výkladu predneseného vládou Spojeného krá?ovstva, ktorého cie?om je zabráni? schémam na obchádzanie DPH obmedzením rozsahu pôsobnosti samotných pravidiel týkajúcich sa DPH.

1. Pojem hospodárskej ?innosti a rozlíšenie medzi zákonnými a nezákonnými ?innos?ami

44. Odôvodnenie vlády Spojeného krá?ovstva, s ktorým žalobcovia v troch veciach a Komisia nesúhlasí, je v zásade založené na analógii so súborom rozhodnutí Súdneho dvora, pod?a ktorých ur?ité nezákonné ?innosti nespádajú do rozsahu pôsobnosti pravidiel týkajúcich sa DPH.(19) Pod?a môjho názoru uvedená judikatúra nepodporuje tézu prednesenú vládou Spojeného krá?ovstva.

45. Pod?a dlhodobu ustálenú judikatúru zásada da?ovej neutrality bráni zovšeobecnenému rozlišovaniu medzi zákonnými a nezákonnými ?innos?ami.(20) V princípe aj nezákonné plnenia spadajú do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice a podliehajú DPH.(21) Jediná výnimka je tá, keď je ?innos? úplne mimo zákonného hospodárskeho odvetvia.(22) Uvedená výnimka sa však vz?ahuje iba na obchodovanie s výrobkami alebo službami, ktoré podliehajú úplnému zákazu v Spolo?enstve a s ktorými ich samotnou podstatou a z dôvodu ich osobitných charakteristík nemožno plne obchodova? alebo ich uvies? do hospodárskeho obehu.(23) Napríklad dodávka narkotík alebo falšovaných pe?aží spadá mimo rozsahu pôsobnosti šiestej smernice.(24) Uvedené sa nevz?ahuje na predmetné ?innosti v týchto veciach, ktoré sa týkajú služieb rozvoja a investícií, dodávky protéz a liekov a nájmu nehnuteľného majetku. Zvažované plnenia sú preto svojou podstatou zákonné bez oh?adu na to, či boli uskuto?nené na obchádzanie alebo odloženie platenia dane. V týchto veciach preto nemá judikatúra týkajúca sa nezákonných ?inností a rozsahu pôsobnosti šiestej smernice relevanciu pripisovanú jej vládou Spojeného krá?ovstva(25).

2. Dôležitos? ú?elu pre klasifikáciu hospodárskej ?innosti

46. Spojené krá?ovstvo tvrdí, že na identifikáciu vnútornej povahy ?innosti treba ma? na zreteľ všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie uskuto?uje(26), a že také okolnosti by mali zah?aa? ú?el, s ktorým bola transakcia uzatvorená(27).

47. V tomto oh?ade sa opiera o veci ako Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting a Sinclair Collis. V uvedených veciach však bolo nepochybné, že posudzované ?innosti sú svojou povahou hospodárske ?innosti. Vo veci Faaborg-Gelting Linien bolo otázkou, či sú plnenia uskuto?ované v reštaurácii dodávkami tovarov alebo dodávkami služieb pod?a šiestej smernice.(28) Vec Stockholm Lindöpark sa týkala otázky, či by mala byť ?innos? prevádzkovania golfového ihriska klasifikovaná ako prenájom nehnuteľného majetku alebo ako dodávka služieb spojených so športovaním alebo telesnou výchovou, a to na ú?ely ur?enia, či ju možno považova? za oslobodenú od DPH.(29) Vec Sinclair Collis sa týkala otázky, či udelenie práva nainštalova?, prevádzkova? a udržiava? automat na predaj cigariet v priestoroch vlastníkom priestorov vlastníkovi automatu predstavovalo prenájom nehnuteľného majetku.(30) Súdny dvor v každej veci vzal do úvahy okolnosti, za ktorých sa hospodárske ?innosti uskuto?nili, aby ur?il ich správnu klasifikáciu pod?a šiestej smernice, a nie, či spadali do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, alebo mimo neho. Zo žiadnej z uvedených vecí nemožno odvodi?, že ?innos? prestáva byť „hospodárskou ?innos?ou“, keď je uskuto?ovaná s cie?om obchádza? alebo odloži? platenie DPH.

48. Je pravdou, že plnenia, o ktoré ide v aktuálnych veciach, sa zdajú byť iba nástrojmi alebo nepriamymi obchodmi pre implementáciu zložitej schémy na obchádzanie da?ovej povinnosti. Obchádzanie da?ovej povinnosti však v každom prípade zostáva ?innos?ou, ktorá nie je svojou podstatou prepojená s rôznymi podnikateľskými ?innos?ami skuto?ne uskuto?ovanými za úhradu v každej z jednotlivých predmetných transakcií. Cie? obchádza? da?ovú povinnos? je

preto vonkajšou okolnosťou, ktorá nemení vnútornú a skutočnú povahu každého z uvedených plnení.(31) Také plnenia treba analyzovať jednotlivo vo svetle relevantných objektívnych okolností, aby sa preskúmalo, či ide o prevod tovaru alebo služieb výmenou za hospodársku protihodnotu, a následne, aby sa identifikovala ich vnútorná a skutočná povaha.

49. Podobne okolnosť, že súkromné činnosti platíte a dane zostávajú mimo rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, takisto nepodporujú argument vlády Spojeného kráľovstva. Vo veci Wellcome Trust Súdny dvor analyzoval, či Wellcome konal ako súkromný investor alebo či uskutočňoval podnikateľské činnosti pri správe svojho investičného portfólia. Súdny dvor zvažoval okolnosti veci a nakoniec uviedol, že k Wellcome treba pristupovať ako ku konečnému spotrebiteľovi, a nie ako ku „platiteľovi dane“ v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice. Vo veci Enkler(32) bolo otázkou, či prenájom obytného vozidla predstavovalo využívanie hnuteľného majetku „na účely nadobúdania zisku z nich“ v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice. Súdny dvor bol toho názoru, že obytné vozidlo „z dôvodu svojej povahy... môže byť používané tak na hospodárske, ako aj súkromné účely“(33). Aby určil, či využívanie takého majetku slúži ekonomickému účelu, Súdny dvor vyslovil, že treba rátať s okolnosťami, ako je povaha tovaru, dĺžka obdobia, počas ktorého bol majetok prenášaný, množstvo zákazníkov a suma tržieb.(34) V aktuálnych veciach sa však netvrdí, že by boli predmetné plnenia uskutočnené ako plnenia súkromných osôb. Plnenia sú podnikateľskými činnosťami, bez ohľadu na skutočnosť, že sú uskutočňované ako nástroje schém na obchádzanie DPH.

50. Tiež, na rozdiel od toho, čo naznačuje vláda Spojeného kráľovstva, zo stanoviska, ktoré Súdny dvor zaujal vo veciach Breitsohl(35) a INZO(36), nevyplýva, že činnosť je pozbavená svojej hospodárskej povahy, keď je uskutočňovaná iba s úmyslom dať vzniknúť daňovej výhode. Problémom riešeným v uvedených veciach bolo postavenie osoby žiadajúcej o odpočet DPH, ktorá urobí nepravdivé vyhlásenia, pokiaľ ide o jej postavenie ako platiteľa dane. Súdny dvor vyslovil, že „v prípadoch podvodu alebo zneužitia, v ktorých sa napríklad dotknutá osoba pod zámienkou úmyslu vykonáva určitú hospodársku činnosť v skutočnosti snažila získať ako svoj súkromný majetok tovar, vo vzťahu ku ktorému sa mohol uskutočniť odpočet, môže daňový orgán so spätnou účinnosťou požadovať vrátenie finančných prostriedkov na tom základe, že uvedené odpočty boli uskutočnené na základe nepravdivých vyhlásení“(37).

51. V aktuálnych veciach sa netvrdí, že cieľom žalobcov je vrátenie DPH zaplatenej na vstupe na základe nepravdivých vyhlásení. Navyše treba rozlišovať medzi úmyslom zapojiť sa do hospodárskych činností, ktoré sú požiadavkou na získanie postavenia platiteľa dane, a účelom uvedených činností, ktorý podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice, nie je rozhodujúci. Aktuálne veci sa na rozdiel od vecí Breitsohl a INZO, týkajú skôr účelu hospodárskych činností uskutočňovaných žalobcami ako otázky, či mali vskutku v úmysle uskutočňovať uvedené činnosti ako platitelia dane. V skutočnosti boli služby a tovar účinne prevedené výmenou za úhradu, hoci ako súčasť operácie, ktorá bola starostlivo zinscenovaná, aby vytvorila právo na vrátenie dane zaplatenej na vstupe.

52. Podľa výkladu príslušných ustanovení smernice obhajovaného vládou Spojeného kráľovstva má posúdenie úmyslu účastníkov transakcie kúčový význam pre charakterizáciu z nej vyplývajúcich dodávok ako dodávok uskutočnených v priebehu hospodárskej činnosti platiteľom dane v zmysle šiestej smernice. Taký výkladový prístup je v rozpore s objektívnym charakterom pojmu „hospodárska činnosť“, ktorý tvorí podstatnú súčasť systému DPH, je vyžadovaný zásadou právnej istoty a ktorý by nemal závisieť od úmyslov zainteresovaných podnikateľov.(38)

3. Zamedzenie obchádzania DPH obmedzením rozsahu pôsobnosti pravidiel v prípade DPH

53. Cieľom, ktorý, zdá sa, sleduje vláda Spojeného kráľovstva, keď prednáša uvedený výkladový prístup, je bojovať proti schémam obchádzania DPH obmedzením rozsahu pôsobnosti

samotného systému DPH. Inými slovami, kedykoľvek by boli identifikované plnenia, ktorých cieľom je obchádzanie alebo odloženie platenia DPH, boli by jednoducho ponechané mimo rozsahu pôsobnosti systému DPH. Podľa mojej mienky by Súdny dvor tento prístup nemal podporiť, pretože nie je v súlade s jeho judikatúrou. Navyše, ak Súdny dvor uvažuje o opustení svojho súasného prístupu a o voľbe tézy predloženej vládou Spojeného kráľovstva, musí plne zvážiť problémy nastoňované uvedeným výkladovým prístupom, ktoré v krátkosti opíšem v nasledujúcich bodoch. Napokon treba upriamiť pozornosť na existenciu menej drastických možností, viac v zhode s duchom a povahou spoločného systému DPH, na účinné naloženie so schémami obchádzania daní. Vec bude rozobratá nižšie, pod nadpisom „Zneužitie práv“.

54. Názor Spojeného kráľovstva, že treba prikladať význam posudzovaniu účelu plnenia, v skutočnosti vedie k paradoxu, že také plnenia by spadali mimo rozsah pôsobnosti šiestej smernice z dôvodu skutočnosti, že účastníci sa predovšetkým snažili obchádzať platenie DPH alebo ho odložiť. Ako poznamenala Komisia na pojednávaní, mohlo by to skončiť tak, že by uvedený výkladový prístup bol použitý nielen daňovými orgánmi v ich prospech, ako je to v týchto veciach, ale tiež platiteľmi dane. Platitelia dane by v princípe tiež mohli tvrdiť, že k určitému výstupu, vo svetle účelu príslušného plnenia, nedošlo v priebehu hospodárskej činnosti a následne by mal spadať mimo rozsah pôsobnosti systému DPH. To je mysliteľné napríklad vo veci Halifax, kde bola uzatvorená určitá transakcia medzi Halifax a LPDS na dodávku stavebných služieb a skutočne zahŕala platbu sumy okolo 164 000 GBP vrátane okolo 25 000 GBP DPH Halifaxom. Uvedená transakcia, podobne ako ostatné, bola tiež uskutočnená s jediným cieľom vyhnúť sa DPH.(39) Preto, podľa prístupu navrhovaného vládou Spojeného kráľovstva by uvedené plnenie zjavne malo byť ponechané mimo rozsah pôsobnosti systému DPH, hoci v skutočnosti zahŕala platbu DPH. Podľa môjho názoru nie je celkom jasné, ako by malo byť uvedené konkrétne plnenie posudzované podľa účelového prístupu obhajovaného vládou Spojeného kráľovstva tak, aby bolo ponechané v rozsahu pôsobnosti šiestej smernice. Toto je úzko spojené s iným problémom, ktorý vyplýva z výkladu obhajovaného vládou Spojeného kráľovstva.

55. V skutočnosti, ako ukazuje uznesenie vnútroštátneho súdu vo veci Halifax, keď sa neberie ohľad na plnenia obchádzajúce dane tým, že sa plnenia ponechajú mimo rozsahu pôsobnosti systému DPH, bude nevyhnutné rekonštruovať reazec dodávok, aby sa opätovne definovala totožnosť príjemcov uvedených dodávok, ktoré naďalej podliehajú DPH. Najpravdepodobnejšie je, že príjemcovia takých dodávok nebudú tí, ktorí sú označení zmluvami alebo faktúrami vzťahujúcimi sa na plnenia, na ktoré sa nebral ohľad. Táto rekonštrukcia spôsobuje vážne problémy.

56. Po prvé predpokladá existenciu jedného normálneho spôsobu uskutočňovania, napríklad stavebných prác vo veciach Halifax a Huddersfield a nadobúdania liekov a protéz vo veci BUPA. Normálna transakcia uvedeného druhu by bola jedinou, ktorá by spadala do systému DPH, ale existuje riziko, že by mohla byť iba hypotetickou, keďže v zásade neexistuje žiaden jediný normálny spôsob prevádzkovania hospodárskej činnosti. Nie je samé osebe nič nenormálne na tom, keď napríklad banková spoločnosť využije sprostredkovacie investičné a rozvojové spoločnosti na uskutočnenie stavebných služieb namiesto uzatvorenia zmlúv priamo so stavebnými spoločnosťami. Žiaden z uvedených spôsobov prevádzkovania podnikania nemôže byť považovaný za normálnejší ako druhý. Voľba v prospech jedného, nahradiaceho plnenia skutočne uskutočnené účastníkmi, ktoré ale ignorovali DPH, bude isto svojvoľná.

57. Po druhé neberie na vedomie skutočné prevody majetku alebo dodávky služieb vykonané výmenou za hospodársku protihodnotu a namiesto toho sa zameriava na celkový výsledok operácie, ktorá je považovaná za operáciu podliehajúcu DPH. To je nezlučiteľné s typickou formou spoločného systému DPH stanovenou v článku 2 prvej a šiestej smernice, podľa ktorých sa DPH uplatňuje od plnenia k plneniu odkazom na každú dodávku v reazci plnení.(40)

58. Ďalším, podľa môjho názoru nevyriešeným, problémom, ktorý spôsobuje výklad navrhovaný vládou Spojeného kráľovstva, je otázka, či na to, aby boli také činnosti vyňaté z rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, musia mať úmysel získať daňovú výhodu spoločne všetci účastníci zapojení v schéme. V skutočnosti, ako sa Komisia zmienila na pojednávaní, existuje reálne nebezpečenstvo toho, že by mohli byť postihnutí nevinní nezainteresovaní, keď poskytujú dodávky alebo dostávajú dodávky od účastníkov v transakciách, ktorých jediným cieľom je získať daňové výhody. Tento problém možno uspokojujúco vyriešiť podľa môjho názoru len tak, že sa úplne odmietne prijatie výkladu navrhovaného vládou Spojeného kráľovstva o pojme dodávky urobenej v priebehu hospodárskych činností platiteľom dane.

59. Vo svetle predchádzajúcich úvah som toho názoru, že odpoveď Súdneho dvora vnútroštátnym súdom by mala byť taká, že pojmy „hospodárska činnosť“ a „dodávka“ urobená „platiteľom dane“ na účely článku 2 a článku 4 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, sa majú vykladať v tom zmysle, že každé z predmetných plnení musí byť posudzované objektívne a samo osebe. V tomto ohľade, skutočnosť, že dodávka je uskutočnená s jediným účelom získať daňovú výhodu nie je rozhodujúca.

B – Zneužitie práv

60. Vnútroštátne súdy kladú otázku, či pojem zneužitia práv, predtým uznaný Súdnym dvorom v iných oblastiach práva Spoločenstva, je tiež uplatniteľný na poli DPH. Uvedená doktrína by platiteľom dane zabránila v získaní daňovej výhody vyplývajúcej z transakcií uzatvorených a splnených, sledujúc jediný účel zabezpečenia uvedenej daňovej výhody.

61. Súdny dvor mal v poľetných veciach príležitosť uviesť svoje názory na problém tak zvaného „zneužitia práv“ alebo, širšie, jednoducho „zneužitia“. Vláda Spojeného kráľovstva podporovaná vládami Írska, Holandska, Francúzska a Komisiou sa o uvedenú judikatúru opiera, aby podporila názor, že uvedená doktrína je tiež použiteľná vo sfére DPH.

1. Pojem zneužitia v judikatúre Súdneho dvora

62. Analýza judikatúry Súdneho dvora dôsledne ukazuje množstvo zbiehajúcich sa prvkov týkajúcich sa pojmu zneužitie v práve Spoločenstva. Začínajúc v kontexte základných slobôd, Súdny dvor uviedol, že nenáležité obídenie pravidiel členského štátu využitím takých slobôd nie je prípustné.(41) Uvedená myšlienka bola tiež uznaná Súdnym dvorom v iných osobitných oblastiach, ako je sociálne zabezpečenie, kde tiež vyslovil, že výhody nemožno získať prostredníctvom zneužitia alebo podvodného konania.(42) V iných veciach, vo sfére spoločnej poľnohospodárskej politiky, Súdny dvor obdobne vyslovil, že uplatnenie príslušnej právnej úpravy na náhrady za vývoz „nesmie byť v žiadnom prípade rozšírené tak, aby pokrývalo zneužívajúce postupy vývozcu“.(43) V inej veci, vo sfére spoločnej poľnohospodárskej politiky, zahŕňajúcej platbu vyrovnávacích súm na syr dovážaný do Nemecka z tretieho štátu Súdny dvor uviedol, že „ak by mohlo byť preukázané, že dovoz a opätovný vývoz syra neboli uskutočnené ako obchodné transakcie v dobrej viere, ale iba aby protiprávne ťažili z poskytnutia peňažných vyrovnávacích čiastok“, platba by nebola splatná.(44) V odlišnom súbore vecí, v oblasti práva obchodných

spoločností, Súdny dvor tiež uznal, že akcionárovi by nemalo byť umožnené spoliehať sa na ustanovenie práva Spoločenstva, aby získal nenáležité výhody zjavne v rozpore s cieľmi sledovanými predmetným ustanovením.(45) Nedávno vo veci Centros, v ktorej sa rozoberalo údajné zneužitie práva usadiť sa, Súdny dvor znova uviedol svoje stanovisko, vysloviac, že „poľský štát je oprávnený prijať opatrenia určené na zabránenie tomu, aby sa úžití jeho občanovia a právnické osoby nepokúsili pod pláštikom práv vytvorených Zmluvou nenáležite obísť ich vnútroštátny právny poriadok, alebo na zabránenie tomu, aby fyzické osoby nenáležite alebo podvodne využili ustanovenia práva Spoločenstva“.(46)

63. Posledné uvedené stanovisko odráža dva hlavné kontexty, v ktorých bol pojem zneužitia analyzovaný Súdny dvorom. Po prvé, keď sa niekto zneužívajúcim spôsobom odvoláva na ustanovenia práva Spoločenstva, aby sa vyhol vnútroštátnemu právu. Po druhé, keď sa niekto zneužívajúcim spôsobom opiera o ustanovenia práva Spoločenstva, aby získal výhody spôsobom, ktorý je v rozpore s účelmi a cieľmi tých istých ustanovení.(47)

64. Podľa môjho názoru možno určiť predpoklad, že z tejto judikatúry vyplýva všeobecná zásada práva Spoločenstva.(48) Súdny dvor ju vytvoril tým, že uviedol, že „o právo Spoločenstva sa nemožno opierať na zneužívajúce alebo podvodné účely“.(49) Uvedená zásada formulovaná tak široko a tautologickým spôsobom však nie je sama osebe užitočným nástrojom na posúdenie toho, či právo vyplývajúce zo špecifického ustanovenia práva Spoločenstva sa využíva zneužívajúcim spôsobom. Na to, aby mohla byť uvedená do života, je potrebná podrobnejšia doktrína alebo test na určenie toho, kedy dochádza k zneužitiu.(50)

65. V tomto ohľade z predchádzajúcej judikatúry vyplýva, že Súdny dvor sa snaží dosiahnuť opatrnú rovnováhu medzi ponechaním posúdenia zneužitia na vnútroštátne súdy v súlade s ich vlastnými príslušnými vnútroštátnymi pravidlami(51) a zabezpečením toho, aby uvedené posúdenie nebolo na ujmu plnej účinnosti a jednotnému uplatňovaniu ustanovení práva Spoločenstva, o ktoré sa údajne osoba opiera zneužívajúcim spôsobom.(52) V dôsledku toho vyvinul Súdny dvor parameter, podľa ktorého sa má uvedené posúdenie urobiť na vnútroštátnej úrovni. Po prvé posúdenie zneužitia musí byť založené na objektívnych dôkazoch. Po druhé, a najdôležitejšie, musí sa urobiť v zhode s účelom a cieľmi ustanovenia práva Spoločenstva, o ktoré sa údajne osoba opiera zneužívajúcim spôsobom.(53) V tomto ohľade v rozsahu, v akom je určenie takého účelu vecou výkladu, Súdny dvor v niektorých prípadoch výslovne vylúčil existenciu zneužitia.(54)

66. Vo veci Emsland Stärke(55) však išiel Súdny dvor o krok ďalej, keď formuloval rozvinutejšiu doktrínu práva Spoločenstva, doktrínu zneužitia. Súdny dvor bol dopytovaný, či by mohol byť vývozca zbavený svojho práva na náhradu za vývoz napriek skutočnosti, že formálne podmienky na udelenie náhrady boli splnené v súlade s príslušnými ustanoveniami nariadenia Komisie (EHS) č. 2730/79 z 29. novembra 1979 stanovujúceho spoločné podrobné pravidlá na uplatňovanie systémov náhrad za vývoz na poľnohospodárske výrobky.(56) V zásade, predmetné tovary podliehali schéme spätného obratu, podľa ktorej boli vyvážené a uvoľnené na tuzemské použitie v treťom štáte, ale boli ihneď opätovne, nepozmenené a rovnakou dopravnou cestou, dovezené do Spoločenstva.

67. Následne Súdny dvor vyslovil, že predmetné ustanovenia práva Spoločenstva treba vykladať tak, že znamenajú, že právo na vrátenie by v prípade zneužitia malo prepadnúť. Preto bol Súdny dvorom zavedený test na určenie toho, či také zneužitie existovalo, pozostávajúci po prvé z „kombinácie objektívnych okolností, za ktorých napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených pravidlami Spoločenstva účel uvedených pravidiel nebol dosiahnutý“, (57) a po druhé „subjektívneho prvku spočívajúceho v úmysle získať z pravidiel Spoločenstva výhodu umelým vytvorením podmienok stanovených na jej získanie“.(58) Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že je

to v zásade tento test, ktorý by mal byť tiež uplatnený v rámci spoločného systému DPH, bez ohľadu na absenciu ustanovení výslovne ho upravujúcich, či už v šiestej smernici alebo vo vnútroštátnom práve.

68. V zásade existuje, čo sa týka pojmu zneužitia (ktorý je nie vždy uvádzaný ako zneužitie práv), vo vyššie uvedenej judikatúre stály vzorec, ktorým je posúdenie zneužitia založené na tom, či nárokované právo zodpovedá účelom pravidiel, ktoré ho formálne zakladajú.(59) Osobe, ktorá tvrdí, že má právo, je zabránené sa ho dovoliť iba v rozsahu, v akom sa osoba opiera o ustanovenie práva Spoločenstva, ktoré uvedené právo formálne priznáva, na dosiahnutie „nenáležitej výhody, zjavne rozpornej s cieľom uvedeného ustanovenia“.(60) Naopak, keď k výkonu práva dochádza v hraniciach stanovených cieľmi a výsledkami sledovanými predmetným ustanovením práva Spoločenstva, neexistuje žiadne zneužitie, ale iba oprávnený výkon práva.(61)

69. Som preto toho názoru, že tento pojem zneužitia funguje ako *zásada spravujúca výklad práva Spoločenstva*, ako je uvedené Komisiou v jej písomných pripomienkach.(62) To, čo sa zdá byť rozhodujúcim faktorom pri potvrdení existencie zneužitia, je teleologický rozsah používaných pravidiel Spoločenstva,(63) ktorý treba definovať na to, aby sa stanovilo, či je nárokované právo v skutočnosti priznané takými ustanoveniami v rozsahu, v akom zjavne nespadá mimo ich rozsah. To vysvetľuje, prečo Súdny dvor často odkazuje nie na zneužitie práv, ale jednoducho na zneužitie.

70. V tomto ohľade to, čo je vo veci Emsland uvádzané ako subjektívny prvok zneužitia neovplyvňuje výkladovú povahu pojmu práva Spoločenstva, pojmu zneužitia.(64) Vo veci Emsland Súdny dvor prepojil uvedený subjektívny prvok so zistením, že situácia umožňujúca vzniknúť uplatneniu určitého pravidla Spoločenstva bola čisto umelá. Podľa môjho názoru uvedené zistenie umelosti by nemalo byť založené na posúdení subjektívnych úmyslov tých, ktorí si nárokovávajú právo Spoločenstva. Umelá povaha určitých udalostí alebo plnení určite musí byť určená na základe súboru objektívnych okolností preskúmaných v každej jednotlivéj veci. Toto má však v súlade s odkazom Súdného dvora, opäť vo veci Emsland, len „jediný účel“, a to účel činnosti alebo správania ako ústredného prvku podporujúceho záver, že došlo k zneužitiu práva Spoločenstva.(65) Keď Súdny dvor zastáva názor, že k zneužitiu dochádza kedykoľvek, keď predmetná činnosť nemôže mať vôbec žiaden iný účel alebo opodstatnenie, ako je spustiť uplatňovanie ustanovení práva Spoločenstva spôsobom, ktorý je v rozpore s ich účelom, rovná sa to, podľa môjho názoru, prijatiu objektívneho kritéria posudzovania zneužitia. Je pravdou, že uvedené objektívne prvky ukážu, že osoba alebo osoby zapojené do uvedenej činnosti mali, najpravdepodobnejšie, v úmysle zneužiť právo Spoločenstva. Ale nie je to uvedený úmysel, čo je rozhodujúce pre posúdenie zneužitia. Je to miesto neho činnosť samotná, objektívne posudzovaná. V tomto ohľade postačí, ak si predstavíme ako príklad prípad, keď sa A obmedzí, bez ďalšieho uvažovania, na uposlúchnutie rady B a na uskutočnenie činnosti, pre ktorú neexistuje žiadne iné vysvetlenie ako zabezpečenie daňovej výhody pre A. Skutočnosť, že A nemal žiaden subjektívny úmysel zneužiť právo Spoločenstva, by určite nebola rozhodná pre posúdenie zneužitia. To, na čom záleží, nie je skutočný stav mysli A, ale skutočnosť, že činnosť, objektívne povedané, nemá žiadne iné vysvetlenie ako zabezpečiť daňovú výhodu.

71. Podľa môjho názoru by preto existenciu subjektívneho prvku spomínaného vo veci Emsland nemalo určovať hľadanie prchavých subjektívnych úmyslov účastníkov konania. Namiesto toho úmysly účastníkov konania nenáležite získať výhodu z práva Spoločenstva sú iba vyvoditeľné z umelej povahy situácie, ktorá sa má posúdiť vo svetle súboru objektívnych okolností. Za predpokladu, že sa zistilo, že uvedené objektívne okolnosti existujú, treba skonštatovať, že osoba, ktorá sa opiera o doslovný zmysel ustanovenia práva Spoločenstva, aby si nárokovala právo, ktoré je v rozpore s jeho účelmi, si nezaslúži, aby bolo uvedené právo uznané. Za takých okolností sa musí predmetné zákonné ustanovenie vykladať, opačne od jeho doslovného zmyslu, tak, že v

skutočnosti právo nepriznáva. Kľúčovým bodom doktríny práva Spoločenstva, doktríny zneužitia, je teda podľa môjho názoru posudzovanie objektívneho účelu pravidiel Spoločenstva a uskutočňovaných činností, a nie subjektívnych úmyslov osôb. Som preto toho názoru, že použitie pojmu „zneužitie práv“ na opísanie toho, čo je podľa judikatúry Súdneho dvora v podstate zásadou výkladu práva Spoločenstva, môže byť v skutočnosti zavádzajúce.(66) Preto uprednostím použitie pojmu „zákaz zneužitia práva Spoločenstva“ a budem hovoriť o „zneužití práv“ iba keď to bude vyžadovať jednoduchosť.

72. Teraz sa obrátim k otázke v aktuálnych veciach, ktorá sa týka uplatniteľnosti tejto zásady výkladu práva Spoločenstva v špecifickej sfére harmonizovaného spoločného systému DPH a, pokiaľ je to použiteľné, k formulácii kritéria na jeho uplatnenie v týchto veciach.

2. Uplatniteľnosť zásady zakazujúcej zneužitie práva Spoločenstva v spoločnom systéme DPH

73. Ako uviedol generálny advokát Tesauro, „každý právny poriadok, ktorý chce dosiahnuť minimálnu úroveň úplnosti, musí samo obsahovať ochranné opatrenia, teda musí zabezpečiť, že práva, ktoré priznáva, nie sú vykonávané spôsobom, ktorý je zneužívajúci, neprimeraný alebo prekrútený. Táto požiadavka nie je vôbec cudzia právu Spoločenstva“(67). Som toho názoru, že spoločný systém DPH obdobne nie je imúnny voči riziku vnútorne prítomnému v každom právnom systéme, že môže dôjsť k podniknutiu krokov, ktoré sa napriek tomu, že sú formálne v súlade so zákonným ustanovením, rovnajú využívaniu možností poskytovaných uvedeným ustanovením zneužívajúcim spôsobom, v rozpore s jeho účelmi a cieľmi.

74. Je preto ťažké predstaviť si spoločný systém DPH ako určitú sféru bez zneužívania v rámci právneho systému Spoločenstva, kde by uvedená zásada nemusela byť rešpektovaná. Neexistuje žiaden dôvod, prečo by taká všeobecná zásada práva Spoločenstva mala závisieť v tejto oblasti od výslovného vyjadrenia zákonodarcu, že ustanovenia smerníc týkajúcich sa DPH tiež neunikajú uvedenému pravidlu, sústavne potvrdzovanému Súdnym dvorom, že sa nemožno formálne opierať o žiadne ustanovenie práva Spoločenstva na zaistenie výhod, ktoré sú zjavne v rozpore s jeho účelmi a cieľmi. Také pravidlo vnímané ako zásada výkladu predstavuje nenahradiťelnú poistku na ochranu cieľov všetkých ustanovení práva Spoločenstva proti ich formalistickému uplatňovaniu založenému výlučne na ich prostom význame.(68) Myšlienka, že tento pojem je rovnako použiteľný vo sfére DPH, je úplne zhodná so stanoviskom nedávno prijatým Súdnym dvorom vo veci Gemeente Leusden, podľa ktorého „zabránenie možnému daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu sú ciele, ktoré sú uznávané a podporované šiestou smernicou“. (69)

75. V rozsahu, v akom je uvedená zásada chápaná ako všeobecná zásada výkladu, sa nevyžaduje výslovné uznanie v právnom poriadku zo strany zákonodarcu Spoločenstva na to, aby bola uplatniteľná na ustanovenia šiestej smernice. Zo samotnej absencie ustanovenia výslovne stanovujúceho zásadu výkladu, ktorou sú zneužitia zakázané v šiestej smernici – a to isté by sa mohlo napríklad uplatniť na zásady právnej istoty alebo ochrany legitímnej dôvery, ako poznamenala írská vláda na pojednávaní – nemôžeme preto vyvodiť záver, že právny poriadok Spoločenstva mal v úmysle vylúčiť uvedenú zásadu zo šiestej smernice. Naopak, ak by aj v šiestej smernici bolo ustanovenie výslovne uvádzajúce uvedenú zásadu, mohlo by sa na neho nazerať, ako poznamenala Komisia, ako na číre vyhlásenie alebo kodifikáciu existujúcej všeobecnej zásady.(70)

76. Presne z rovnakých dôvodov nemôžem súhlasiť s tvrdením žalobcov v týchto veciach, že uplatnenie všeobecnej zásady zakazujúcej zneužitie v kontexte šiestej smernice musí závisieť od prijatia vhodných vnútroštátnych ustanovení brániacich zneužitiu zo strany každého členského štátu v súlade s postupom podľa článku 27 šiestej smernice.(71) Ak by bol uvedený názor prijatý, stal by sa spoločný systém DPH zvláštnou právnou sférou, kde vlastne akékoľvek oportunistické správanie platiteľov dane opierajúce sa o doslovný význam jeho ustanovení na nenáležité

získanie daňových výhod proti daňovým orgánom by muselo byť tolerované, ibaže by členské štáty predtým prijali zákonné opatrenia zakazujúce také správanie.

77. V krátkosti, nevidím žiaden dôvod, prečo by pravidlá DPH nemali byť vykladané v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužitia práva Spoločenstva. Je pravdou, že daňovému právu často dominuje oprávnený záujem na právnej istote vyplývajúci najmä z potreby zaručiť predvídateľnosť finančného bremena uvaleného na daňovníkov a zo zásady, podľa ktorej akékoľvek zdanenie môže zaviesť iba zastupiteľský orgán. Postačuje však porovnávacia analýza zákonných pravidiel členských štátov, aby bolo jasné, že také obavy nevyplývajú z využitia určitých všeobecných ustanovení a nekonkrétnych konceptov vo sfére daňového práva na zabránenie nezákonnému vyhnutiu sa dane.⁽⁷²⁾ Právna istota musí byť vyvážená inými hodnotami právneho systému. Daňové právo by sa nemalo stať určitým druhom právneho „divokého západu“, v ktorom treba vlastne tolerovať každý druh oportunistického správania potiaľ, pokiaľ vyhovuje prísne formalistickému výkladu príslušných daňových ustanovení a zákonodarca výslovne neprijal opatrenia na zabránenie takému správaniu.

78. Článok 27 šiestej smernice nebráni prijatiu doktríny zneužitia pre spoločné pravidlá DPH. Je pravdou, že Súdny dvor sústavne vyslovuje, že členské štáty sú zaviazané dodržiavať všetky ustanovenia šiestej smernice a nemôžu sa opierať voči platiteľovi dane o ustanovenie upravujúce odchýlku od schémy smernice v rozsahu, v akom nebola odchýlka stanovená v súlade s článkom 27.⁽⁷³⁾ Potreba zabrániť daňovému úniku alebo obchádzaniu dane preto nemôže opodstatňovať prijatie *vnútroštátnych opatrení* upravujúcich odchýlku od smernice inak ako podľa postupu stanoveného v článku 27 smernice.⁽⁷⁴⁾ Navyše sú povolené iba odchýlky, ktoré sú proporcionálne a nevyhnutné na dosiahnutie cieľov výslovne zmienených v článku 27.⁽⁷⁵⁾

79. Zákaz zneužitia práva Spoločenstva, ktorý sa chápe ako zásada výkladu, však nezakladá odchýlky od ustanovení šiestej smernice. Výsledok jeho uplatnenia je ten, že na vykladané zákonné ustanovenie nemožno nazerať tak, že priznáva predmetné právo, pretože uplatnené právo je zjavne mimo cieľov sledovaných ustanovením, o ktoré sa dotýkajú zneužívajúcim spôsobom opiera. V tomto ohľade, a najdôležitejšie, fungovanie tejto zásady výkladu nevyhnutne nezahŕňa výsledok, že na uskutočňované hospodárske činnosti by na účely DPH nemalo byť prihlíadané alebo by mali byť ponechané mimo rozsahu pôsobnosti šiestej smernice. Výklad šiestej smernice v súlade s touto zásadou môže mať len ten najzjavnejší dôsledok, ktorý možno označiť v kontexte právneho výkladu: že právo nie je v skutočnosti priznané, opäť od doslovného zmyslu zákonného ustanovenia. Ak tento výklad zahŕňa akýkoľvek druh odchýlky, bude to odchýlka iba od textu pravidla, nie od pravidla samotného, ktoré obsahuje viac ako jeho doslovný prvok. Navyše uplatnenie tejto zásady výkladu *Spoločenstva* plne rešpektuje cieľ jednotného uplatňovania pravidiel DPH vo všetkých členských štátoch, ktorý je podkladom procesných podmienok a obmedzení na prijatie vnútroštátnych opatrení určených na zabránenie určitým typom daňového úniku alebo obchádzania dani uložených článkom 27.

80. V dôsledku toho neexistuje žiaden konflikt medzi uplatňovaním zásady práva Spoločenstva, zásady výkladu zakazujúcej zneužitie v spoločnom systéme DPH a postupom stanoveným v článku 27 na zavedenie osobitných opatrení členskými štátmi *upravujúcich odchýlku* od šiestej smernice na zabránenie určitým typom úniku alebo obchádzania.

81. Tiež nesúhlasím s námietkou vznesenou niektorými žalobcami, podľa ktorej taká zásada práva Spoločenstva, zásada výkladu zakazujúca zneužitie, nemôže fungovať, pokiaľ ide o právo na odpočet dane na vstupe, pretože uvedené právo je priznané domácimi ustanoveniami preberajúcimi šiestu smernicu. Právo na odpočet je priznané šiestou smernicou. Je to právo Spoločenstva, ktorého právnym základom je článok 17 šiestej smernice a ktorého obsah navyše nenecháva členským štátom žiadne oprávnenie voľnej úvahy, pokiaľ ide o jeho výklad.⁽⁷⁶⁾ Za

predpokladu, že uvedené ustanovenia práva Spoločenstva sa usilujú dosiahnuť určité ciele a výsledky, domáce pravidlá, ktoré ich preberajú, musia byť vykladané a uplatňované vnútroštátnymi orgánmi v súlade s uvedenými úelmi.(77) Preto v rozsahu, v akom je cieľom zásady práva Spoločenstva, a to zásady výkladu, zabezpečenie toho, že účely a ciele práva Spoločenstva, najmä účely a ciele tých ustanovení šiestej smernice, ktoré zakladajú právo na odpočet dane na vstupe, nebudú prekrútené, musia uvedený výkladový prístup tiež sledovať vnútroštátne orgány pri uplatňovaní svojich domácich pravidiel týkajúcich sa odpočtu dane na vstupe.(78) Navyše súhlasím s Komisiou, ktorá poznamenáva, že nie je rozhodná okolnosť, že koncept zneužitia bol vyvinutý Súdny dvorom napríklad vo veci Emsland, v kontexte nariadenia a v situácii, v ktorej išlo o finančné prostriedky Spoločenstva, a nie v kontexte šiestej smernice. Relevantné je to, že DPH je spravovaná jednotným systémom a že jeho ustanovenia majú byť jednotne vykladané. Mal by som poukázať na to, že vo veci Gemeente Leusden už Súdny dvor urobil výslovný odkaz na pojem zneužitia formulovaný vo veci Emsland, keď posudzoval pojem zneužitia v kontexte šiestej smernice.(79)

82. Najvýznamnejšie ťažkosti a námietky voči uplatneniu takejto zásady výkladu šiestej smernice sa týkajú formulácie kritéria, podľa ktorého by mala fungovať v uvedenej špecifickej sfére. V tomto ohľade treba vziať do úvahy zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.

3. Zmysel pojmu práva Spoločenstva, pojmu zneužitia, použitého na systém DPH, v súlade so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery daťovníkov

83. Kritériá na použitie zásady výkladu zakazujúcej zneužitie práva Spoločenstva v oblasti DPH musia byť stanovené vo svetle osobitných charakteristík a zásad tohto harmonizovaného systému. Test na posúdenie zneužitia formulovaný vo veci Emsland Stárke poskytuje v tomto ohľade dôležité vodidlo, ale osobitosť DPH ako dane objektívnej povahy znamená, že nemožno odporučiť automatický prenos. Navyše na absenciu jednotného testu pre fungovanie zásady zákazu zneužitia vo všetkých oblastiach práva Spoločenstva treba nazerať ako na dokonale prirodzenú v práve Spoločenstva, ako je to v akomkoľvek vnútroštátnom právnom systéme.(80)

84. Definícia rozsahu pôsobnosti tejto zásady práva Spoločenstva, ako je uplatniteľná na spoločný systém DPH, je v konečnom dôsledku problémom určenia hraníc uplatniteľných na výklad ustanovení smerníc týkajúcich sa DPH, ktoré priznávajú platiteľom dane určité práva. V tomto ohľade musí byť objektívna analýza zákazu zneužitia vyvážená zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, ktoré tiež „tvoria súčasť právneho systému Spoločenstva“(81), a v ktorých svetle musia byť vykladané ustanovenia šiestej smernice(82). Z uvedených zásad vyplýva, že daťovníci musia mať právo vopred vedieť, aká bude ich situácia, čo sa týka daní, a v tom zmysle mať právo spoľahnúť sa na prostý význam slov právnych predpisov týkajúcich sa DPH.(83)

85. Navyše Súdny dvor sústavne tvrdí, že v zhode so stanoviskom všeobecne uznávaným členskými štátmi vo sfére daní si daňovníci môžu zvoliť štruktúru ich podnikateľských aktivít tak, aby obmedzili svoju daňovú povinnosť. Vo veci BLP Group Súdny dvor rozhodol, že „voľba medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani podnikateľov môže byť založená na množstve faktorov vrátane úvahy týkajúcej sa daní vzťahujúcich sa k systému DPH“. (84) Neexistuje žiadna právna povinnosť podnikať takým spôsobom, ktorý bude maximalizovať daňové príjmy štátu. Základnou zásadou je zásada slobody zvoliť si najmenej zdaňovanú cestu podnikania s cieľom minimalizovať náklady. (85) Na druhej strane taká sloboda voľby existuje iba v rámci zákonných možností poskytnutých režimom DPH. Normatívnym cieľom zásady zákazu zneužitia v systéme DPH je práve cieľ definovať sféru volieb, ktoré spoločné pravidlá DPH nechali platiť om dane otvorené. Taká definícia musí vziať do úvahy zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery daňovníkov.

86. Z dôvodu uvedených zásad musí byť rozsah pôsobnosti výkladovej zásady práva Spoločenstva zakazujúcej zneužitie pravidiel DPH definovaný spôsobom, ktorý neovplyvní legitímne podnikanie. Takému potenciálne negatívnemu dopadu je však zabránené, ak sa zákaz zneužitia chápe vo význame, že právo nárokovanie platiť om dane je vylúčené, iba ak príslušná prevádzkovaná hospodárska činnosť nemá žiadne iné objektívne vysvetlenie ako vytvoriť uvedený nárok voči daňovým úradom a uznanie práva by bolo v rozpore s účelmi a výsledkami, s ktorými požívajú príslušné ustanovenia spoločného systému DPH. Hospodárska činnosť uvedeného druhu, ak aj nie je nezákonná, si nezaslúži žiadnu ochranu zásadami práva Spoločenstva, zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, pretože jej jediným pravdepodobným účelom je podvrátiť ciele samotného právneho systému.

87. Som preto názoru, že pojem práva Spoločenstva, pojem zneužitia, uplatniteľný na systém DPH funguje na základe testu pozostávajúceho z dvoch prvkov. Oba prvky musia byť prítomné na to, aby bola určená existencia zneužitia práva Spoločenstva v tejto oblasti. Prvý zodpovedá subjektívnemu prvku spomenutému Súdnym dvorom vo veci Emsland, ale je subjektívny iba v rozsahu, v akom je jeho cieľom vymedzenie účelu predmetných činností. Uvedený účel – ktorý nesmie byť zamiešaný so subjektívnym zámerom účastníkov uvedených činností – treba objektívne určiť na základe absencie akéhokoľvek iného hospodárskeho opodstatnenia činnosti, ako je vytvorenie daňovej výhody. Preto možno na tento prvok nahliadať ako na *prvok autonómie*. V skutočnosti musia pri jeho uplatňovaní vnútroštátne orgány určiť, či má predmetná činnosť nejaký autonómny základ, ktorý, ponechajúc bokom úvahy týkajúce sa daní, je spôsobilý prepoziť jej za okolností danej veci nejaké hospodárske opodstatnenie.

88. Druhý prvok navrhovaného testu zodpovedá takzvanému objektívnemu prvku zmiešanému vo veci Emsland. Je v skutočnosti teleologickým prvkom, ktorým sú údajne zneužívaný účel a zneužívané ciele pravidiel Spoločenstva porovnávané s cieľmi a výsledkami dosiahnutými predmetnou činnosťou. Tento druhý prvok je dôležitý nielen preto, že určuje štandard, na základe ktorého treba posudzovať ciele a výsledky predmetnej činnosti. Poskytuje tiež záruku pre tie prípady, keď by mohlo byť jediným cieľom činnosti zníženie daňovej povinnosti, ale keď je uvedený účel v skutočnosti výsledkom voľby medzi rozdielnymi daňovými režimami, ktorú mal právny poriadok Spoločenstva v úmysle nechať otvorenú. Preto keď neexistuje žiaden rozpor medzi uznaním nároku vzneseného platiť om dane a cieľmi a výsledkami sledovanými použitým zákonným ustanovením, nemožno tvrdiť, že existuje zneužitie.

89. Zákaz zneužitia ako zásada výkladu už nie je viac relevantný, keď môže mať uskutočňovaná hospodárska činnosť nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod voči daňovým orgánom. Za takých okolností by tento výklad zákonného ustanovenia, podľa ktorého zákonné ustanovenie nepriznáva takú výhodu na základe nepísanej všeobecnej zásady, dal neprimerane

široké oprávnenie voľnej úvahy daňovým orgánom pri ich rozhodovaní, ktorý z účelov daného plnenia by mal byť považovaný za prevažujúci. Zaviedol by vysokú mieru neistoty, čo sa týka legitímnych volieb uskutočňovaných hospodárskymi subjektmi, a ovplyvnil by hospodárske činnosti, ktoré si jasne ochranu zaslúžia, za predpokladu, že sú aspoň do určitej miery doložené zvyčajnými podnikateľskými cieľmi.

90. Možno mať len málo pochybností o tom, že treba uznať možnosť, že tiež v takých veciach, v ktorých sú činnosti doložené zmesou úvah týkajúcich aj netýkajúcich sa daní, by mohli byť zavedené ďalšie obmedzenia na nároky vyplývajúce z činností, ktoré sa v meniacich sa rozsahoch predovšetkým snažia získať daňové výhody. Toto však bude vyžadovať prijatie vhodných vnútroštátnych zákonných opatrení. Jednoduchý výklad nebude stačiť. Také opatrenia by mohli zahŕňať všeobecnejšie ustanovenia proti zneužívaniu toho druhu, aké boli prijaté v niektorých členských štátoch, uplatniteľné okrem iného na DPH, ktoré sa môžu odlišovať, buď ich rozsahom pôsobnosti, *modus operandi*, alebo účinkami, od fungovania výkladovej zásady práva Spoločenstva zákazu zneužitia v oblasti DPH.(86) V každom prípade musí taký právny predpis zodpovedať postupu podľa článku 27 šiestej smernice obmedzeniam stanoveným v tomto smere Súdnym dvorom.(87)

91. Na základe predchádzajúcej analýzy som preto toho názoru, že existuje zásada práva Spoločenstva, zásada výkladu zakazujúca zneužitie ustanovení Spoločenstva, ktorá je tiež uplatniteľná na šiestu smernicu. Podľa uvedenej zásady musia byť ustanovenia šiestej smernice vykladané tak, že keď je zistená prítomnosť dvoch objektívnych prvkov, nepriznávajú práva, ktoré by sa mohli javiť dostupnými z dôvodu doslovného zmyslu ustanovení. Po prvé, že ciele a výsledky sledované zákonnými ustanoveniami, ktoré formálne zakladajú nárokovanú daňovú výhodu, by boli zmarené, keby bolo uvedené právo priznané. Po druhé, že nárokované právo sa odvodzuje z hospodárskych činností, pre ktoré objektívne neexistuje žiadne iné vysvetlenie ako vytvorenie nárokovaného práva.

4. Účel ustanovení šiestej smernice týkajúcich sa práva na odpodet a ich výklad v súlade so zásadou zákazu zneužitia práva Spoločenstva

92. Tieto tri veci zahŕňajú údajné zneužitie ustanovení Spoločenstva priznávajúcich právo na odpodetanie DPH na vstupe. Podľa testu zneužitia opísaného vyššie je potrebné predovšetkým určiť účely a ciele ustanovení šiestej smernice upravujúcich právo na odpodet. Vnútroštátne súdy potom budú môcť určiť, či v prípadoch, v ktorých konajú, by boli uvedené účely dosiahnuté alebo nie, ak by sa uznalo, že žalobcovia majú právo na odpodet alebo vrátenie DPH na vstupe za okolností, za akých sa ho domáhajú.

93. Z článku 17 ods. 2 šiestej smernice je jasné, a *contrario*, že keď platíte dane uskutočňuje dodávky oslobodené od DPH, nemá žiadne právo na odpodetanie DPH zaplatenej na vstupe za tovar alebo služby použité na uvedené oslobodené dodávky.(88) Súdny dvor okrem toho v tomto ohľade vyslovil, že „predmetný tovar alebo služby musia mať priamu a bezprostrednú spojitosť s plneniami podliehajúcimi dani“. (89) Nestačí, aby boli iba nepriamo spojené s plneniami podliehajúcimi dani platítev dane, pretože to by vyžadovalo posúdenie konečného cieľa sledovaného platiteľom dane, a to musí byť v tomto ohľade irelevantné.(90) Právo platítev dane na odpodetanie DPH na vstupe od DPH splatnej na výstupe, ktorá vznikla za uskutočnenie zdaniteľných dodávok, predstavuje prirodzený dôsledok zásady neutrality.(91) DPH je v skutočnosti nepriamou všeobecnou daňou zo spotreby, ktorú majú znášať jednotliví spotrebitelia.(92) V zhode s tým vyžaduje rovnaká zásada to, že platítev dane *nesmie* byť oprávnený odpodetať alebo dostať vrátenú DPH na vstupe zaplatenú na dodávky získané pre svoje oslobodené plnenia. Pokiaľ nie je žiadna DPH účtovaná na tovar alebo služby poskytnuté platiteľmi dane, šiesta smernica sa nevyhnutne snaží zabrániť im v spätnom získaní

zodpovedajúcej DPH na vstupe. Toto nevyhnutne zahŕňa následok zdôraznený Komisiou na pojednávaní, a to, že oslobodenie od DPH v zmysle šiestej smernice neznamena, že zámerom šiestej smernice bolo úplne oslobodiť konečného spotrebiteľa od každého daňového zaťaženia.(93)

94. V troch tu posudzovaných veciach sa však z uznesení vnútroštátnych súdov o návrhoch na začatie prejudiciálneho konania zdá, že v praxi platitelia dane, ktorí v súlade s účelmi práve opísaného systému odpod DPH by nemali byť oprávnení na odpod alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe s výnimkou obmedzeného podielu ich vstupov, uviedli do účinnosti schémy, ktoré im umožnili obísť uvedený výsledok a umožnili im dostať v celosti späť DPH zaplatenú na vstupe. Vo veci BUPA, ktorá je trochu odlišná, sa zdá, že prijatá schéma umožňuje BUPA v skutočnosti naaľaj ťažiť z režimu nulovej sadzby, ktorý prestal v Spojenom kráľovstve platiť od 1. januára 1998 a bol nahradený režimom oslobodenia bez akéhokoľvek práva na odpod.(94)

95. Musí byť však v každom prípade zodpovednosťou vnútroštátnych súdov určiť, či uznanie práva na odpod alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v prospech platiteľov dane, ktoré si ho v týchto prípadoch nárokujú, je zlučiteľné s účelmi a cieľmi sledovanými príslušnými ustanoveniami šiestej smernice, ako sú identifikované vyššie. Ak vnútroštátny súd zistí, že uvedené účely sú dosiahnuté iba čiastočne – v rozsahu, v akom sú oslobodení platitelia dane oprávnení dostať späť určitú časť DPH zaplatenej na vstupe – potom musia byť ustanovenia šiestej smernice upravujúce odpodítanie vykladané tak, že priznávajú dotknutým platiteľom dane právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v uvedenom podiele. Zdá sa, že takáto je situácia vo veciach Halifax a Huddersfield, kde by obidva uvedené čiastočne oslobodené subjekty zrejme mohli dostať späť DPH zaplatenú na vstupe, hoci iba v obmedzenej miere, na základe príslušného podielu.

96. Ťo sa ťka druhého výkladového prvku zásady zákazu zneužitia práva Spoločenstva, bude tiež na vnútroštátnych súdoch, aby určili, či v prípadoch, v ktorých konajú, sú hospodárske účinnosti prevádzkované dotknutými platiteľmi dane nasmerované k niečomu inému ako k vytvoreniu daňovej výhody. Inými slovami, vnútroštátne súdy budú musieť určiť, či možno na predmetné účinnosti nazerať ako na účinnosti, ktoré majú autonómne ekonomické opodstatnenie, ktoré nie je spojené s jednoduchým cieľom obchádzať alebo odložiť platenie DPH.

97. Ak v týchto prípadoch vnútroštátne súdy zistia, že sú prítomné uvedené dva prvky, potom treba skonštatovať, že príslušné ustanovenia šiestej smernice o práve na odpodítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, riadne vykladané v súlade so zásadou zakazujúcou zneužitie práva Spoločenstva, uvedené právo nepriznávajú alebo ho priznávajú len čiastočne.

5. Výklad ťlánku 10 ods. 2 šiestej smernice v rozsahu, v ktorom je relevantný pre vec BUPA

98. Na záver svojej analýzy sa budem zaoberať určitými osobitnými aspektmi veci BUPA, ktoré podľa môjho názoru opodstatňujú osobitné posúdenie vo svetle druhého pododseku ťlánku 10 ods. 2 šiestej smernice.

99. Vo veci BUPA predmetné dohody v praxi napomáhajú vráteniu DPH zaplatenej na vstupe ťkajúcej sa nadobúdania tovaru počas obdobia, keď už uvedené právo nebolo dostupné. Ústrednú úlohu pri zabezpečení úspechu prijatej schémy optimalizácie DPH majú dohody o preddavkových platbách. V tomto ohľade by som upriamil pozornosť na skutočnosť, že, ako je zrejmé z uznesenia vnútroštátneho súdu, dohody o preddavkových platbách výslovne odkazujú na akékoľvek „lieky [alebo protézy], ktoré si BHL [alebo GDL] môže želať kúpiť“ z tých, ktoré sú všeobecne opísané v zoznamoch pripojených k dohodám o preddavkových platbách. Nielenže majú byť také lieky a protézy špecifikované v budúcnosti zo strany BHL alebo GDL, ale ktorákoľvek strana môže tiež jednostranne zmluvu ukončiť a uvedené ukončenie spustí úplné

spätné zaplatenie všetkých súm zaplatených vopred, ktoré ešte neboli použité na nákup liekov alebo protéz.

100. Text druhého pododseku článku 10 ods. 2 šiestej smernice odkazuje na situácie, keď „sa má platba uskutočniť na účet [vopred – *neoficiálny preklad*] pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb“. Tento druhý pododsek článku 10 ods. 2 šiestej smernice správne chápaný, podľa môjho názoru, požaduje to, že keď dochádza k platbe vopred, musia byť v príkaze na platbu vopred za tovar alebo služby, ktoré majú byť pokryté týmto ustanovením, tento tovar a tieto služby špecificky identifikované. Jednoduchá platba vopred za tovar všeobecne označený v zozname, z ktorého si môže kupujúci v budúcnosti vybrať jednu alebo viacero položiek alebo vôbec žiadnu, za okolností, keď môže kupujúci kedykoľvek jednostranne ukončiť zmluvu a dostať späť nevyužitý zostatok zaplateného preddavku, nepostačuje na to, aby bol uvedený preddavok charakterizovaný ako platba „vopred“ v zmysle druhého pododseku článku 10 ods. 2 šiestej smernice. Za týchto okolností v rozsahu, v akom môžu byť také dohody o preddavkových platbách ako tie, o ktoré ide v prípade BUPA, charakterizované vnútroštátnym súdom v zásade ako dohody o kúpe v budúcnosti vo vyššie uvedenom zmysle, dohody o preddavkových platbách nie sú pokryté druhým pododsekom článku 10 ods. 2 šiestej smernice.

101. Ak je však vnútroštátny súd toho názoru, že skutkový stav vo veci BUPA je nezlučiteľný s tu navrhovaným výkladom druhého pododseku článku 10 ods. 2 šiestej smernice, stále bude možné určiť zneužitie ustanovení práva Spoločenstva týkajúcich sa práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Podľa môjho názoru také zneužitie existuje, ak neboli dohody o preddavkových platbách uvedené do účinnosti vo veci BUPA uzatvorené so žiadnym iným vysvetlením, za podmienok, ktoré musí objektívne zhodnotiť vnútroštátny súd, ako je dosiahnutie praktického výsledku, ktorý mári ciele sledované spoločným režimom odpočtu DPH uplatniteľným po 1. januári 1998, menovite oslobodenie bez práva na odpočet.

IV – Návrh

102. Vo svetle predchádzajúcich úvah som toho názoru, že Súdny dvor by mal na prejudiciálne otázky položené zo strany VAT and Duties Tribunal, Londýn, High Court a VAT and Duties Tribunal, Manchester, odpovedať takto:

– Vo veciach C-255/02 a C-223/03:

1. Pojmy „hospodárska činnosť“ a „dodávka“ uskutočnená „platením dane“ na účely článku 2 a článku 4 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, sa majú vykladať v tom zmysle, že každé z predmetných plnení musí byť posudzované objektívne a samo osebe. V tomto ohľade nie je rozhodná skutočnosť, že dodávka je uskutočňovaná s jediným úmyslom získania daňovej výhody.

2. Šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že v súlade so zásadou práva Spoločenstva, zásadou výkladu zakazujúcou zneužitie ustanovení práva Spoločenstva nepriznáva platiť ovi dane právo na odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, ak je zistená prítomnosť dvoch objektívnych prvkov v podmienkach, ktoré majú vnútroštátne súdy posudzovať. Po prvé, že ciele a výsledky sledované zákonnými ustanoveniami, ktoré formálne zakladajú právo, by boli zmarené, ak by bolo nárokovanie právo skutočne priznané. Po druhé, že nárokovanie právo sa odvodzuje od činností, pre ktoré neexistuje žiadne iné vysvetlenie ako vytvorenie nárokovateľného práva.

– Vo veci C-419/02:

1. Pojmy „hospodárska činnosť“ a „dodávka“ uskutočnená „platiťom dane“ na účely článku 2 a článku 4 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, sa majú vykladať v tom zmysle, že každé z predmetných plnení musí byť posudzované objektívne a samo osebe. V tomto ohľade nie je rozhodná skutočnosť, že dodávka je uskutočňovaná s jediným úmyslom získania daňovej výhody.

2. Článok 10 ods. 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že keď je uskutočňovaná platba vopred za nešpecifikovaný tovar všeobecne označený v zozname, z ktorého si kupujúci môže v budúcnosti vybrať jednu alebo viacero položiek, alebo vôbec žiadnu, za okolností, za ktorých kupujúci v každom prípade môže jednostranne kedykoľvek ukončiť zmluvu a dostať späť zostatok uskutočnenej platby, ktorá ešte nebola použitá na kúpu tovarov označených na zozname a nešpecifikovaných kupujúcim, taká platba by nemala byť v zmysle druhého pododseku článku 10 ods. 2 považovaná za uskutočnenú „na účel [vopred – *neoficiálny preklad*] pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb“, a preto nesmie pri DPH „daňový nárok [daňová povinnosť – *neoficiálny preklad*] vzniknúť po prevzatí platby [prijatím platby a z prijatej sumy – *neoficiálny preklad*]“.

1 – Jazyk prednesu: portugalský.

2 – Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – V znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, 1995, s. 18).

4 – Ako platil pred jeho zmenou a doplnením smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, 2004, s. 44).

5 – V súlade s druhým pododsekom článku 19 ods. 1 šiestej smernice je odpoveď tá, že dane zaplatenej na vstupe vyrátaná na ročnom základe.

6 – V súlade s uvedeným článkom „môžu byť zachované výnimky pri vrátení dane zaplatenej v predchádzajúcej fáze a za znížených sadzieb nižších, ako je minimálna sadzba stanovená v článku 12 ods. 3, pokiaľ ide o znížené sadzby, ktoré boli účinné 1. januára 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“ [*neoficiálny preklad*].

7 – Článok 6 ods. 4 VAT Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994) obdobne stanovuje, že: „ak pred časom použiteľným podľa pododseku 2 alebo 3 vyššie, osoba uskutočňujúca dodávku vydá faktúru s DPH, pokiaľ ide o dodávku pred časom použiteľným podľa pododseku 2 písm. a) alebo b) alebo pododseku 3 vyššie, dostane, pokiaľ ide o dodávku, platbu, na dodávku sa bude v rozsahu pokrytom faktúrou alebo platbou nahliadať ako na uskutočnenú v čase vydania faktúry alebo získania platby“. Navyše v súlade s článkom 10 ods. 2 VAT Act 1994 „zdaniteľné plnenie a daňová povinnosť vzniknú, keď je dodaný tovar alebo sú poskytnuté služby... Keď má však byť uskutočnená platba vopred pred dodávkou tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť nastane prijatím platby.“

8 – Článok 13 časť C písm. a) stanovuje, že „členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o prenájom a leasing nemovitostí [nehnuteľného majetku – *neoficiálny preklad*]“.

9 – Preto v súlade s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice.

10 – Je to tak napriek skutočnosti, že VAT and Duties Tribunal, Manchester, sa otázkami

nezaobrá v zmysle výkladu príslušných ustanovení šiestej smernice, ale viac v zmysle uplatňovania práva na skutkový stav veci, čo je jasne záležitosťou vyhradenou vnútroštátnym súdom.

11 – Túto otázku VAT and Duties Tribunal, Manchester, nepoložil vo veci C-223/03 (Huddersfield), pretože podľa uznesenia o podaní návrhu na začatie konania o prejudiciálnej otázke už bola položená Súdnemu dvoru vo veci C-255/02 (Halifax). VAT and Duties Tribunal, Manchester, preto ponechal na Súdnom dvore, aby sa so záležitosťou zaoberal, a nepovažoval za nevyhnutné klásť prejudiciálnu otázku týkajúcu sa osobitne tejto skutočnosti.

12 – Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; a z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 15.

13 – Pozri napríklad rozsudky *Rompelman*, už citovaný, bod 19, z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 8, zo 4. decembra 1990 Van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17, a z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 42.

14 – Už citované rozsudky v poznámke pod čiarou 12, Rompelman, bod 19, a Komisia/Francúzsko, bod 15.

15 – Už citovaný rozsudok v poznámke pod čiarou 13, bod 8.

16 – Tamže, bod 8. Pozri tiež rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Holandsko, C-408/97, Zb. s. I-6417, bod 25, Komisia/Grécko, C-260-98, Zb. s. I-6537, bod 26, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 41, Komisia/Írsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, bod 29, a Komisia/Francúzsko, C-276/97, Zb. s. I-6251, bod 31.

17 – Napríklad, rozsudky z 22. februára 1984, Kloppenburg, 70/83, Zb. s. 1075, bod 11, z 15. decembra 1987, Dánsko/Komisia, 348/85, Zb. s. 5225, bod 19, z 1. októbra 1998, Spojené kráľovstvo/Komisia, C-209/96, Zb. s. I-5655, bod 35, z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-301/97, Zb. s. I-8853, bod 43, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 34.

18 – Pozri rozsudky z 9. júla 1981, Gondrand Frères a Garancini, C-169/80, Zb. s. 1931, bod 17, z 15. decembra 1987, Írsko/Komisia, 325/85, Zb. s. 5041, bod 18, z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24 a rozsudok Sudholz, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 34.

19 – V tejto súvislosti sa vláda Spojeného kráľovstva opiera o rozsudky z 5. júla 1988, Mol, 269/86, Zb. s. 3627, z 5. júla 1988, Happy Family, 289/86, Zb. s. 3655 a z 11. júna 1998, Fischer, C-283/95, Zb. s. I-3369.

20 – Pozri napríklad rozsudky Rompelman, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 19, Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 28. Pozri bod 12 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Coffeshop Siberië (rozsudok z 29. júna 1999, C-158/98, Zb. s. I-3971).

21 – Rozsudok z 28. februára 1984, Senta Einberger, 294/82, Zb. s. 1177, už citované rozsudky v poznámke pod čiarou 19, Happy Family, bod 20 a Mol, bod 18, z 2. augusta 1993, Lange, C-111/92, Zb. s. I-4677, bod 16, z 28. mája 1998, Goodwin a Unstead, C-3/97, Zb. s. I-3257, bod 9, Coffeshop Siberië, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, body 14 a 21, a z 29. júna 2000, Salumets a i., C-455/98, Zb. s. I-4993, bod 19.

22 – Už citované rozsudky v poznámke pod ťiarou 19, Happy Family, bod 20 a Mol, bod 18.

23 – Už citované rozsudky v poznámke pod ťiarou 21, Lange, bod 12 a Salumets a i., body 19 a 20, Coffeshop Siberië, už citovaný v poznámke pod ťiarou 20, bod 21 a Fischer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 19, bod 20.

24 – Rozsudky Einberger, už citovaný v poznámke pod ťiarou 21, Happy Family, už citovaný v poznámke pod ťiarou 19, bod 23 a rozsudok zo 6. decembra 1990, Witzemann, C-343/89, Zb. s. I-4477, bod 20.

25 – V každom prípade vláda Spojeného kráľovstva vo svojich pripomienkach výslovne uznáva, že napriek ich úelu týkajúcemu sa obchádzania daní predmetné transakcie nie sú nezákonné.

26 – Rozsudky z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395 z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493 a z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965.

27 – V tejto súvislosti Spojené kráľovstvo odkazuje na rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments, C-60/90, Zb. s. 3111, bod 13, z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, body 31 až 36.

28 – Súdny dvor vyslovil, že transakcie uskutočňované v reštaurácii musia byť považované za dodávky služieb, pretože sú charakterizované skupinou ťt a úkonov, z ktorých je poskytovanie stravy len jednou zložkou a v ktorej značne prevažujú služby (už citovaný rozsudok v poznámke pod ťiarou 26, bod 14).

29 – Súdny dvor vyslovil, že „ťinnosť prevádzkovania golfového ihriska vo všeobecnosti zahŕňa nielen pasívnu ťinnosť toho, že sa ihrisko sprístupní, ale tiež veľké množstvo obchodných ťinností, ako je dozor, správa a dlhodobá údržba poskytovanéom služieb, poskytovanie iných zariadení a tak ďalej“. Preto pri neexistencii dosť výnimočných okolností nemôže prenájímanie golfového ihriska predstavovať hlavnú poskytovanú službu (už citovaný rozsudok v poznámke pod ťiarou 26, bod 26).

30 – Súdny dvor vyslovil, že udelenie uvedeného práva vo svetle všetkých okolností, za ktorých sa transakcia uskutočnila, sa nerovnało prenájmu nehnuteľného majetku. Využívanie priestorov bolo iba prostriedkom na uskutočnenie dodávky, ktorá bola predmetom zmluvy, „menovite záruka výkonu výlučného práva na predaj cigariet v priestoroch inštalovaním a prevádzkovaním predajných automatov, výmenou za percentuálny podiel na zisku“ (už citovaný rozsudok v poznámke pod ťiarou 26, body 30 a 31).

31 – Pozri, a *fortiori* odôvodnenie použité v *Coffeshop Siberië*, v bode 22. Tu bol Súdny dvor toho názoru, že ak by aj zločinné ťinnosti spôsobili, že by nájomná transakcia bola nezákonná, nezmenilo by to charakter prenájmu ako hospodárskej ťinnosti spadajúcej pod rozsah pôsobnosti šiestej smernice.

32 – Rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-04517.

33 – Tamže, bod 27.

34 – Tamže, bod 29.

35 – Rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321.

36 – Rozsudok z 29. februára 1996, INZO, C?110/94, Zb. 1996, s. I?857.

37 – Tamže, bod 24, rozsudky Breitsohl, už citovaný v poznámke pod ?iarou 35 a z 21. marca 2000, Gabalfrisa, C?110/98, Zb. s. I?1577.

38 – Pozri tiež v tejto súvislosti rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C?4/94, Zb. s. I?983, bod 24. Spojené krá?ovstvo správne tvrdí, že DPH musí byť uplat?ovaná v súlade so skuto?nou hospodárskou situáciou a že dojem nie je rozhodujúci. V uvedenom oh?ade sa opiera o rozsudok z 20. februára 1997, DFDS, C?260/95, Zb. s. I?1005), keď bola dcérska spoločnosť zo Spojeného krá?ovstva 100 % vlastnená dánskou materskou spoločnosťou, prostredníctvom ktorej materská spoločnosť poskytovala svoje služby v Spojenom krá?ovstve, považovaná za stálu prevádzkare? dánskej materskej spoločnosti v Spojenom krá?ovstve, v zmysle ?lánku 9 ods. 1 šiestej smernice. Navyše sa predpokladalo, že uvedený spojovací bod prevažoval na mieste, kde dodávateľ založil svoj podnik. Práve v tomto kontexte sa vo svetle skuto?nej hospodárskej situácie zistilo, že dcérska spoločnosť koná iba ako pomocný orgán dánskej materskej spoločnosti. DFDS sa však v žiadnom prípade nesnažil ponechať mimo rozsahu pôsobnosti šiestej smernice ?innosti, ktoré boli svojou povahou objektívne hospodárske, iba z toho dôvodu, že boli uzatvorené a plnené osobou podliehajúcou dani a inými právnickými osobami plne pod jej kontrolou s cie?om vyhnúť sa DPH. O uvedenú vec sa nemožno opierať pri vyvodzovaní toho, že transakcie, ktoré sú svojou povahou objektívne hospodárske, by mali byť ponechané mimo rozsahu pôsobnosti šiestej smernice.

39 – Bola navyše ústredným prvkom schémy na obchádzanie dane v rozsahu, v akom pokrývala všetky dodávky uskuto?nené zo strany LPDS počas daného roka, ktoré opráv?ovali LPDS nárokovať si vrátenie DPH zaplatenej na vstupe ú?tovanej zo strany CWPI počas toho istého obdobia za stavebné služby poskytnuté v prospech LPDS.

40 – Pozri rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, bod 16 až 18, z 8. júna 2000, Midland Bank, C?98/98, Zb. s. I?4177, bod 29 a z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C?16/00, Zb. s. I?6663, bod 30.

41 – Pozri napríklad rozsudky z 3. decembra 1974, Van Binsbergen, 33/74, Zb. s. 1299, bod 13, z 3. februára 1993, Veronica, C?148/91, Zb. s. I?487, bod 12, z 5. októbra 1994, TV10, C?23/93 Zb. s. I?4795, bod 21, týkajúci sa slobody poskytovania služieb, z 21. júna 1988, Lair, 39/86, Zb. s. 3161, bod 43, týkajúci sa slobodného pohybu pracovníkov, a z 10. januára 1985, Leclerc, 229/83, Zb. s. 1, bod 27 o slobodnom pohybe tovaru. Tiež v rozsudku zo 7. februára 1979, Knoors, 115/78, Zb. s. 399, bod 25, v kontexte slobody pohybu osôb a slobody usadiť sa Súdny dvor výslovne uznal „oprávnený záujem, ktorý môže mať ?lenský štát na tom, aby zabránil určitým svojim ob?anom a právnickým osobám, prostredníctvom prostriedkov vytvorených podľa Zmluvy, snahe uniknúť uplatneniu jeho vnútroštátneho právneho poriadku“. Pozri tiež následné zrekapitulovanie v rozsudku zo 6. októbra 1990, Bouchoucha, C?61/89, Zb. s. I?3551, bod 14, a rozsudok zo 7. júla 1992, Singh, C?370/90, Zb. s. I?4265, bod 24.

42 – Rozsudok z 2. mája 1996, Palletta, C?206/94, Zb. s. I?2357, bod 24.

43 – Rozsudok z 11. októbra 1977, Cremer, 125/76, Zb. s. 1593, bod 21.

44 – Rozsudok z 3. marca 1993, General Milk Products, C?8/92, Zb. s. I?779, bod 21. Pozri vo vz?ahu k spoločnej po?nohospodárskej politike tiež rozsudok z 27. októbra 1981, Schumacher, 250/80, Zb. s. 2465, body 16 a 18, kde Súdny dvor prijal typický teleologický prístup bez akejkoľvek potreby vziať do úvahy doktrínu zneužitia práva.

45 – Pozri rozsudok z 12. mája 1998, Kefalas, C?367/96, Zb. s. I?2843, body 20 a 28, a rozsudok

z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, Zb. s. I-1705, bod 33.

46 – Rozsudok z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, Zb. s. I-2357, bod 24. Pozri následne, v kontexte údajného zneužitia práva usadiť sa, rozsudok z 30. septembra 2003, Inspire Art, C-167/01, Zb. s. I-10155, bod 136), a tiež rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 41 a 45.

47 – Súdny dvor tiež musel analyzovať, napríklad vo veciach Kefalas a Diamantis, problém uplatňovania vnútroštátnych pravidiel týkajúcich sa zneužívania práva vnútroštátnymi súdmi, aby obmedzil výkon práv priznaných právom Spoločenstva.

48 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veci Centros, bod 20.

49 – Pozri okrem iného Diamantis, bod 33.

50 – Toto je zrejme napríklad v bode 21 Kefalas, kde Súdny dvor uznáva potrebu pravidiel „na účely posúdenia, či výkon práva vyplývajúceho z ustanovenia práva Spoločenstva je zneužívajúci“.

51 – Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tesauro vo veci Kefalas, bod 27, kde uviedol, že „Súdny dvor v zásade umožnil každému vnútroštátnemu právnomu systému uplatňovať jeho vlastné pravidlá bežného práva (či už sankcionujúce ‚podvodné obchádzanie zákonov‘, ‚nepravdivé vyhlásenie‘, alebo, prečo nie, dokonca ‚zneužitie práva‘) na odňatie práva opierať sa o pravidlá práva Spoločenstva v riadne definovaných prípadoch“.

52 – Uvedený prístup je zrejmy napríklad v rozsudkoch Palletta, bod 25, Kefalas, body 21 a 22, Diamantis, body 34 a 35, a Centros, body 24 a 25.

53 – V rozsudku Centros, už citovanom v poznámke pod čiarou 46, bod 25, Súdny dvor uviedol, že „vnútroštátne súdy môžu od prípadu k prípadu, vziať do úvahy – na základe objektívneho dôkazu – zneužívajúce alebo podvodné konanie na strane dotknutých osôb, aby im, kde je to primerané, odopreli výhodu ustanovení práva Spoločenstva, o ktoré sa snažia oprieť. Napriek tomu [avšak] musia posudzovať také správanie vo svetle cieľov sledovaných uvedenými ustanoveniami.“

54 – Pozri napríklad rozsudky Kefalas, bod 24, 25 a 29, a Centros, body 26, 27 a 30.

55 – Rozsudok zo 14. decembra 2000, C-110/99, Zb. s. I-11569.

56 – Ú. v. ES L 317, 1979, s. 1.

57 – Emsland, bod 52.

58 – Emsland, bod 53.

59 – Pozri v tomto zmysle bod 69 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Alber vo veci Emsland Stärke: „meradlom na posudzovanie zákonnosti konkrétnych dovozných a vývozných transakcií je preto účel predmetných pravidiel“. Pozri tiež bod 52 rozsudku. Nedávno generálny advokát Tizzano vo svojich návrhoch vo veci Zhu a Chen (C?200/02, Zb. s. I?9925) v bode 114 tiež uviedol, že aby sa skonštatovalo, že došlo k zneužitiu určitého práva, „treba určiť, či dotknutá osoba dovoľávaním sa ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré jej priznáva predmetné právo, zrádza jeho ducha a zámer“. V bode 115 svojich návrhov zdôraznil, že testom na zneužitie „je preto v zásade to, či došlo k prekrúteniu účelov a cieľov ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré priznáva predmetné právo, alebo nie“.

60 – Už citované rozsudky v poznámke pod čiarou 45, Diamantis, bod 33 a Kefalas a i., bod 22, ako aj z 12. marca 1996, Pafitis a i. (C?441/93, Zb. s. I?1347, bod 68).

61 – Pozri v tejto súvislosti Centros, bod 27, kde Súdny dvor vyslovil, že vo svetle účelu, na ktorý je priznané právo usadiť sa, skutočnosť, že osoba založí v členskom štáte spoločnosť, aby si otvorila pobočku v inom členskom štáte, a mohla sa tak vyhnúť prísnejším pravidlám práva obchodných spoločností neskôr uvedeného členského štátu, „nemôže sama osebe predstavovať zneužitie práva usadiť sa“. Vyčlenenie rozsahu práva usadiť sa tiež vzalo do úvahy predchádzajúci výklad daný Súdnym dvorom v uvedenom ohľade v rozsudku z 10. júla 1986 vo veci Segers (C?79/85, Zb. s. 2375, bod 16).

62 – Pozri v tomto zmysle, Kjellgren A.: „On the Border of Abuse“ v European Business Law Review, 2000, s. 192. Dokonca vo veci Emsland, kde bol pojem zneužitia plnšie rozvinutý, sledoval Súdny dvor prístup výkladu príslušných zákonných ustanovení. V tejto súvislosti je príznačné, že vo výroku rozsudku Súdny dvor uvádza, že: „nariadenie (EHS) ?. 2730/79... sa má vykladať v tom zmysle, že...“. Pre analýzu predmetných prípadov je podľa môjho názoru irelevantné, či zásada postupne získava postavenie skutočne samostatne fungujúcej všeobecnej zásady práva Spoločenstva alebo nie, ako to obhajuje Simon, D., a Rigaux, A.: „La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit“, v Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire, zväzok 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, s. 579.

63 – Ako poznamenal jeden komentátor (Kjellgren, „On the border of abuse“, už citované, s. 193), „doktrína Súdneho dvora, doktrína o zneužití, sa do značnej miery uchyľuje k výkladu samotných predmetných ustanovení Spoločenstva: otázka zneužitia sa preto stáva záležitosťou toho, či je zneužívajúce správanie vnútri alebo mimo rozsahu pôsobnosti ustanovenia“. Pozri tiež v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veci Centros, bod 20.

64 – Odkaz na subjektívny prvok vo veci Emsland je okrem toho úplne pochopiteľný vo svetle okolností uvedeného konkrétného prípadu, kde mali účastníci transakcie od samého začiatku v úmysle to, aby tovar opätovne vstúpil na územie Spoločenstva, a nemali žiaden úmysel natrvalo tovar vyviezť do Švajčiarska. Prijatý postup spätného obratu bol iba fasádou (hoci skutočnou fasádou), ktorá skrývala odlišnú realitu, menovite, že strany nemali nikdy v úmysle to, aby tovar natrvalo opustil územie Spoločenstva. Na operáciu vo veci Emsland preto možno nahliadať ako na simuláciu, pretože všetky zainteresované strany mali spoločný úmysel v tom, že použité dokumenty a uskutočnené úkony v skutočnosti nemali spôsobiť právne následky (práva a povinnosti), vzhľadom na dokumenty a uskutočnené úkony sa usilovali voči tretím stranám vyvolať dojem, že takéto právne následky vyvolávajú.

65 – Pozri rozsudok Emsland, bod 50, opisujúci zneužitie, o ktoré ide v uvedenom prípade ako „isto formálne odoslanie z územia Spoločenstva s jediným cieľom ťažiť z náhrad za vývoz“. Súdny dvor pri iných príležitostiach považoval „jediný cieľ“ určitej činnosti alebo správania

objektívne za kritérium posudzovania existencie zneužitia. Pozri napríklad rozsudok z 10. januára 1985 Leclerc/Au blé vert (229/83, Zb. s. 1, bod 27), ktorý uvádza, že o právo Spoločenstva sa nemožno opierať, keď je tovar „vyvážený s jediným cieľom“ opätovného dovozu, aby sa obišli právne predpisy toho typu, o ktorý ide“, a *Lair*, bod 43, podľa ktorého „kde možno na základe objektívneho dôkazu stanoviť, že pracovník vstúpil do členského štátu s jediným cieľom využívať po veľmi krátkom období zárobkovej činnosti výhody systému študentskej pomoci v uvedenom štáte, treba poznamenať, že také zneužitia nie sú pokryté predmetnými ustanoveniami Spoločenstva“.

66 – V tejto súvislosti poznamenávam, že v zisteniach Súdneho dvora vo veci Emsland napríklad nie je použitý výraz „zneužitie práv“... Súdny dvor miesto toho použil výraz „zneužitie. Obdobne, a opäť odkazujúc jednoducho na zneužitie, Súdny dvor nedávno vyslovil v rozsudku z 23. septembra 2003, Hacene Akrich (C-109/01, Zb. s. I-9607, bod 57), že k „zneužitiu“ dôjde, a preto „článok 10 nariadenia č. 1612/68 nie je uplatniteľný, keď občan členského štátu a občan tretieho štátu vstúpili do úcelového manželstva s cieľom obísť ustanovenia vzťahujúce sa na vstup a pobyt občanov tretích štátov“ (bod 2 výroku rozsudku). V uvedenej veci je jasne zahrnutý výkladový princíp zneužitia. Uplatnenie doktríny zneužitia vedie k tomu, že ustanovenie práva Spoločenstva nie je uplatnené, a následne k záveru, že právo nie je priznané – obmedzenie výkonu práva skutočne priznaného ustanovením práva Spoločenstva neprichádzalo do úvahy.

67 – Návrhy vo veci Kefalas, bod 24. Pozri v rovnakom zmysle Simon, D., a Rigaux, A.: „La technique de consécration d'un nouveau principe“, citované vyššie, s. 568, kde autori uvádzajú, že „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.“

68 – Je nesporné, že každé zákonné ustanovenie a každé právo so sebou prinášajú možnosť zneužitia a že právny systém toto nesmie z princípu tolerovať. Pozri Cadet, L., a Tourneau, P.: „*Abus de Droit*“, v Recueil Dalloz (Droit Civil), 2002, s. 3 a 4, a Ghestin a Goubeaux, *Traité de Droit civil*, Introduction Générale, tretie vydanie, LGDJ, Paríž, 1990, s. 673 až 676 a s. 704, ktoré odkazujú na pôvody doktrín v judikatúre, ako je doktrína „zneužitia práva“ (a to isté možno povedať o „úniku z práva“), pôvodne vyvinutých súdmi na zabránenie tomu, aby formálne a mechanické uplatnenie zákonných pravidiel viedlo k neprijateľným výsledkom vzhľadom na ciele právneho systému.

69 – Rozsudok z 29. apríla 2004 (C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76). Pozri tiež, v rovnakom zmysle, návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano v rovnakých veciach, v bodoch 98 a 99 a tam citovanú judikatúru.

70 – Pozri v tejto súvislosti názor vyjadrený v bode 80 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Alber vo veci Emsland, že článok 4 ods. 3 nariadenia č. 2988/95 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev, „nevytvára novú právnu zásadu, ale iba kodifikuje všeobecnú právnu zásadu už existujúcu v práve Spoločenstva“. Preto uplatnenie takejto zásady zákazu zneužitia v predmetnej veci nezáležalo od následného vstupu nariadenia č. 2988/95 do účinnosti.

71 – Tamže, bod 10.

72 – Pozri napríklad v Nemecku článok 42 Abgabenordnung (pozri Kruse a Düren, v Tipke a Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Kolín, 2003, § 42), ktorý stelesňuje koncept zneužitia právnych inštitútov („Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“), v Rakúsku, článok 22 Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961), v znení zmien a doplnkov, ktorý tiež zakotvuje podobný koncept zneužitia foriem občianskeho práva a jeho právnych štruktúr („Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des

bürgerlichen Rechts“), vo Fínsku, ?lánok 28 Laki verotusmenettelystä 1558/1995, ktorý obdobne uplatňuje v da?ovom práve pojem zneužitia štruktúr ob?ianskeho práva, v Luxembursku, ?lánok 6 ods. 1 Loi d'adaptation fiscale, 1934, ktorý opäť uplatňuje podobný koncept zneužitia. V Portugalsku, ?lánok 38 ods. 2 Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 z 17. decembra), v znení Lei No 100/99 z 27. júna a nasledujúcich právnych predpisov, obsahuje všeobecné ustanovenie proti vyhýbaniu sa daniam, podľa ktorého „právne úkony v zásade alebo hlavne osnované, využitím umelých prostriedkov... alebo zneužitím právnych foriem“, na zníženie da?ovej povinnosti nemôžu mať dôsledky v da?ovej sfére. V Španielsku sa ?lánok 15 Ley General Tributaria (Ley 58/2003, zo 17. decembra 2003) týkajúci sa konfliktov pri uplatnení ustanovení da?ového práva („Conflicto en la aplicación de la norma tributaria“) opiera o koncepty, ako je koncept zjavne umelých úkonov alebo transakcií, vo Francúzsku ?lánok L. 64 Livre des procédures fiscales uplatňuje pojem zneužitia práva v da?ovom práve pozostávajúci zo zneužitia práva simulovanými operáciami a zneužitia práva únikom z práva, v Írsku § 811 ods. 2 Tax Consolidation Act 1997 obsahuje všeobecné ustanovenie proti obchádzaniu pod hlavičkou transakcií na vyhnutie sa da?ovej povinnosti, používajúc pojmy ako transakcie „nepodniknuté alebo nedohodnuté predovšetkým s iným cieľom, ako je dať vzniknúť da?ovej výhode“ [pozri § 811 ods. 2 písm. c) bod ii)], v Taliansku ?lánok 37bis Decreto Legge 600/1973, zavedený Decreto Legislativo No 358 z 8. októbra 1997 (Gazzetta Ufficiale n. 249 z 24. októbra 1997) obsahuje všeobecné ustanovenie proti obchádzaniu založené na pojme právnych úkonov bez legitímneho ekonomického opodstatnenia („atti privi di valide ragioni economiche“), vo Švédsku ?lánok 2 Lag om skatteflykt (1995:575) (Zákon o obchádzaní daní) obsahuje všeobecné ustanovenie proti obchádzaniu odkazujúce na pojem da?ovej výhody ako *hlavného dôvodu* právneho úkonu. V Holandsku súdy ?asto odkazujú na koncept judikatúry, koncept *fraus legis* v da?ovom práve, tak, že treba zvažovať otázku, či jediným alebo rozhodujúcim cieľom, ktorý je v pozadí transakcie, je získanie da?ovej výhody.

73 – Rozsudok z 13. februára 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Zb. s. 617, bod 37.

74 – Rozsudok z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, C?50/87, bod 22, rozsudok z 11. júla 1991, Lennertz, C?97/90, Zb. s. I?3795, bod 35, a rozsudok z 20. januára 2005, Hotel Skandic Gåsabäck, C?412/03, Zb. s. I?743, bod 26).

75 – Rozsudok z 10. apríla 1984, Komisia/Belgicko, 324/82, Zb. s. 1861, body 31 a 32. S ohľadom najmä na zabránenie obchádzania dane Súdny dvor v rozsudku z 12. júla 1988, Direct Cosmetics, 138/86 a 139/86, Zb. s. 3937, body 21 až 24, dodal, že ?lenský štát môže prijať opatrenia odchyľujúce sa od ustanovení šiestej smernice, aby zabránil obchádzaniu dane, aj keď je hospodárska ?innosť osoby podliehajúcej dani objektívne prevádzkovaná bez úmyslu získať da?ovú výhodu. Treba však poznamenať, že pojmy da?ového úniku, obchádzania dane a zneužitia da?ového práva sa medzi ?lenskými štátmi líšia. ?o sa týka pojmu obchádzania dane v Spojenom krá?ovstve, to je v súlade s právom, na rozdiel od da?ového úniku, ktorý je nelegálny. Absencia všeobecného konceptu zneužitia da?ového práva v Spojenom krá?ovstve znemožňuje vyznačiť spoločné rozlíšenie v iných ?lenských štátoch medzi zneužívajúcim da?ovým plánovaním (vo Francúzsku zodpovedajúcim „*évasion fiscale*“), ktoré je nezákonné a jednoduchým da?ovým plánovaním („*habileté fiscale*“ vo Francúzsku), ktoré napriek tomu, že je ur?ite medzi da?ovými úradmi nepopulárne, je zákonné. Pozri v tejto súvislosti Frommel, S. N.: „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *Intertax* 1991/2, s. 54 až 81, na s. 57.

76 – Pozri *BP Supergaz*, bod 35: „?lánok 17 ods. 1 a 2 upravujú podmienky zakladajúce právo na odpočet a rozsah uvedeného práva. Nenechávajú ?lenským štátom žiadne oprávnenie vo?nej úvahy ohľadom ich výkonu.“

77 – Pozri rozsudok z 13. novembra 1990, Marleasing, C?106/89, Zb. s. I?4135, bod 8: „pri

uplatňovaní vnútroštátneho práva, či už boli predmetné ustanovenia prijaté pred alebo po smernici, vnútroštátny súd, po ktorom sa vyžaduje výklad vnútroštátneho práva, má tak urobiť v čo najväčšom rozsahu, vo svetle znenia a účelu smernice tak, aby dosiahol výsledok sledovaný smernicou“. Pozri v tomto zmysle Farmer, P.: „DPH Planning: Assessing the ‘Abuse of Rights’ Risk“, *The Tax Journal*, 27. mája 2002, s. 16.

78 – Pozri rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 27: „prijatie vnútroštátnych opatrení správne preberajúcich smernicu nevyberáva účinky smernice. členské štáty sú povinné skutočne zabezpečiť plné uplatnenie smernice aj po prijatí uvedených opatrení.“ Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed, bod 42, kde uvádza, že „tak orgány poverené výkonom, ako aj vnútroštátne súdy sú povinné zaistiť, aby bol zabezpečený výsledok, ktorý má smernica na mysli“.

79 – Už citovaný v poznámke pod čiarou 69, bod 78.

80 – Stačí spomenúť skutočnosť, že taká zásada môže predstavovať časť osobitných doktrín „zneužitia práva“ alebo „úniku z práva“ v systémoch súkromného práva a občianskeho práva, ale napríklad v daňovom práve, hoci môžu byť názvy podobné, kritériá, podľa ktorých fungujú, sa značne odlišujú. Napríklad vo Francúzsku je koncept zneužitia práva v daňovom práve zahrnutý v článku L.64 Livre des procédures fiscales, zmienenom vyššie v poznámke pod čiarou 72, dvojaký, pokrývajúci „simulované“ transakcie a operácie zahŕňajúce „únik z práva“. Zneužitie práva vo francúzskom daňovom práve preto nemá rovnaký význam ako vo francúzskom majetkovom práve alebo zmluvnom práve. Pozri Cozian, M.: „La notion d’abus de droit en matière fiscale“ in *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, s. 50 až 57 a pre porovnávací prehľad medzi Francúzskom a Spojeným kráľovstvom, S. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, cit., s. 57 a 58.

81 – Pozri Gemeente Leusden, bod 57, rozsudky z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 26, z 8. júna 2000, Schloßstraß, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 44 a Marks & Spencer, bod 44.

82 – Pozri Gemeente Leusden, body 58, 65 a 69.

83 – Pozri rozsudok z 2. februára 1989, Komisia/Francúzsko a Spojené kráľovstvo, 92/87 a 93/87, Zb. s. 405, bod 22 a Sudholz, bod 34. Pozri tiež v rovnakom zmysle poznámku pod čiarou 18 vyššie odkazujúcu na judikatúru analogicky použiteľnú na DPH.

84 – BLP Group, bod 26, rozsudok z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33 a tiež Gemeente Leusden, bod 79.

85 – Platba daní je určite nákladom, ktorý môže ekonomický subjekt za predpokladu, že dodržiava jemu uložené daňové povinnosti, legitímne vziať do úvahy pri voľbe medzi rôznymi možnosťami podnikania. Na strane niektorých ľudí môžu vzniknúť pochybnosti týkajúce sa morálnosti uvedenej slobody, ale určite nie týkajúce sa jej zákonnosti.

86 – Niektoré z vnútroštátnych ustanovení proti obchádzaniu všeobecnej povahy prijaté množstvom členských štátov (opísané v poznámke pod čiarou 72) sú tiež uplatniteľné, aspoň v princípe, na DPH v týchto členských štátoch. To je prípad Francúzska, Nemecka, Rakúska, Španielska, Fínska, Írska, Luxemburska a Portugalska.

87 – Pozri bod 78 vyššie. Súdny dvor v kontexte článku 27 navyše uznal, že „níč nebráni ustanoveniu formulovanému v dosť všeobecných alebo abstraktných pojmoch“. Pozri rozsudok z 29. mája 1997, Skripalle, C-63/96, Zb. s. I-2847, bod 29.

88 – Pozri BLP Group, bod 28, rozsudky z 26. septembra 1996, Debouche, C?302/93, Zb. s. I?4495, bod 16, zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C?291/92, Zb. s. I?2775, body 27 a 28. Pozri tiež B. Terra a J. Kajus, A Guide to DPH, s. 802 a P. Farmer a R. Lyal, EC Tax Law, s. 190 a 191.

89 – BLP Group, bod 19, Midland Bank, body 30 až 33, Cibo Participations, body 31 až 35. Pozri tiež Armbrecht, bod 29.

90 – BLP Group, body 19 a 24, Midland Bank, bod 20 a Cibo Participations, bod 29.

91 – Ako bolo vyslovené tak v rozsudku, Komisia/Francúzsko, C?50/87, bod 17, ako aj v Rompelman, bod 19: „systém odpô?tov má podnikate?a celkom zbavi? bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v priebehu všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spolo?ný systém DPH v dôsledku toho zabezpe?uje, že všetky hospodárske ?innosti... *za predpokladu, že samé podliehajú DPH*, sú zda?ované celkom neutrálnym spôsobom“. (Kurzívou zvýraznil generálny advokát).

92 – Pozri Terra, B., a Kajus, J., citované dielo, s. 361 až 365.

93 – Vskutku ur?itá ?as? neodpo?ítate?nej DPH na vstupe zaplatenej osobami podliehajúcimi dani bude zahrnutá do ceny platenej kone?ným spotrebite?om.

94 – Existuje ur?itá paralela medzi ?innos?ami v týchto prípadoch a operáciou analyzovanou v rozsudku z 2. apríla 1998, EMU Tabac (C?296/95, Zb. s. I?1605), ktorá v súlade s opisom vnútroštátneho súdu umožnila rezidentom Spojeného krá?ovstva bez toho, aby opustili pohodlie svojich kresiel, získa? v Spojenom krá?ovstve tabak kúpený v obchode v Luxembursku. Schéma bola v tomto prípade založená na použití sprostredkovate?ov a umož?ovala v praxi jednotlivým spotrebite?om vyhnú? sa zaplateniu spotrebnej dane uplat?ovanej v Spojenom krá?ovstve, ktorá je vyššia ako spotrebná da? splatná v Luxembursku. Ako potvrdil generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer v bode 89 svojich návrhov, „ak by to bolo potrebné urobi? ako posledné východisko, vnútroštátny súd mohol rozhodnú?, že neuplatní pravidlo presadzované žalobcami (zda?ovanie v mieste pôvodu) na tom základe, že jeho uplatnenie v tomto prípade by bolo jasne v rozpore s duchom a ú?elom smernice [92/12 EHS] a bolo by škodlivé pre ú?innos? ostatných jeho ustanovení. Takým konaním by vnútroštátny súd iba uplatnil všeobecnú právnu zásadu zakazujúcu úkony podvádzajúce zákon.“ Odpove? Súdneho dvora bola založená na výklade príslušných ustanovení smernice, menovite ?lánku 8, tvrdiacich, že majú by? vykladané tak, že sa neuplat?ujú, ke? je kúpa a/alebo preprava tovaru podliehajúceho dani uskuto??ovaná prostredníctvom sprostredkovate?a (pozri bod 37 rozsudku).