

62016CC0251

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MICHAL BOBEK

prednesené 7. septembra 2017 (1)

Vec C-251/16

Edward Cussens

John Jennings

Vincent Kingston

proti

T. G. Brosnanovi

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supreme Court (Najvyšší súd, Írsko)]

„DPH – Daňové úniky – Priama uplatniteľnosť zásady zákazu zneužitia práva uznannej v rozsudku Halifax a i. (C-255/02)“

I. Úvod

1.

Daňové orgány sa nezamieľajú s tým, že existuje (pravdepodobne prinajmenšom) jedna pozoruhodná výnimka z tohto pravidla: rozsudok Halifax (2) z roku 2006, v ktorom Súdny dvor potvrdil existenciu zásady zákazu zneužívania v oblasti právnych predpisov týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty. Zdá sa, že daňové orgány členských štátov sa tohto rozsudku zanedbávajú.

2.

Ako to však často býva, skutočná povaha predmetu náhleho citového vzplanutia pravdepodobne zostane nejasná a neobjasnená. (3) To isté platí pre zákaz zneužívania nazývaný aj zákaz zneužívania práva v oblasti DPH. Bol síce výslovne potvrdený pred viac než desaťročím a odvtedy je predmetom rozsiahlych vedeckých diskusií a analýz, dá sa však povedať, že podrobné uplatňovanie tejto zásady vrátane presného kritéria, ktoré treba použiť na zistenie zneužitia, je stále do istej miery nerozvinuté.

3.

V rámci tohto prejudiciálneho konania má Súdny dvor podrobne preskúmať podmienky uplatňovania a praktické účinky uvedenej zásady v kontexte návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supreme Court (Najvyšší súd, Írsko).

4.

Páni Edward Cussens, John Jennings a Vincent Kingston (ďalej len „odvolatelia“) postavili 15 rekreačných domov na pozemku v írskom meste Cork. Majetok prenajali na 20 rokov a 1 mesiac

pridruženému podniku. Podľa írskeho práva sa 20-ročný prenájom považoval za prvé poskytnutie nehnuteľného majetku. DPH bola vyrubená z kapitalizovanej hodnoty prenájmu. O mesiac neskôr bola zmluva zrušená a odvolatelia predali majetok tretím osobám. Z tohto predaja podľa írskeho práva nebolo potrebné zaplatiť DPH, lebo DPH bola splatná len z pôvodného prvého poskytnutia majetku, t. j. z dlhodobého prenájmu. Následne írsky daňový orgán konštatoval, že prvé poskytnutie majetku, dlhodobý prenájom, bolo umelo vytvorené a predstavovalo zneužitie práva. Prenájom preto na účely DPH nemal byť zohľadnený a DPH mala byť vyrubená z následného predaja tretím osobám tak, ako keby išlo o prvé poskytnutie majetku. V dôsledku toho by odvolatelia zaplatili omnoho vyššiu DPH.

5.

Proti rozhodnutiu daňového orgánu bolo podané odvolanie a vec sa nakoniec dostala pred írsky Supreme Court (Najvyšší súd). Supreme Court (Najvyšší súd) kladie Súdnemu dvoru osem otázok. Otázkami 1 a 2 sa pýta, či je zásada zákazu zneužitia práva zakotvená v práve EÚ priamo uplatniteľná a má prednosť pred zásadami právnej istoty a legitímnej dôvery. Za predpokladu, že zásada zákazu zneužitia práva je priamo uplatniteľná, sa otázkami 4 a 7 pýta na objasnenie podmienok jej uplatnenia. Pokiaľ sú uvedené podmienky v tejto veci splnené, otázkou 3 sa vnútroštátny súd pýta, ako má znovu interpretovať a znovu posúdiť plnenia na účely DPH. Otázkami 5, 6 a 8 sa pýta na dôsledky nezlučiteľnosti konkrétneho ustanovenia vnútroštátneho práva so šiestou smernicou o DPH (77/388/EHS) (4).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 77/388 (ďalej len „šiesta smernica o DPH“)

6.

Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice o DPH (5) „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“ podlieha DPH.

7.

Článok 4 ods. 3 stanovuje:

„Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2 a predovšetkým ktorékoľvek z nasledujúcich plnení:

a)

poskytovanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením; členské štáty môžu určiť podmienky aplikácie tohto kritéria na prevody budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja.

Členské štáty môžu aplikovať aj iné kritérium ako kritérium prvého obsadenia, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej poskytnutia alebo obdobie od dátumu prvého obsadenia do dátumu nasledujúceho poskytnutia, a to za predpokladu, že tieto obdobia nebudú dlhšie ako päť rokov, resp. dva roky.

Pojem ‚budova‘ predstavuje akúkoľvek pozemnú stavbu.

b)

poskytovanie stavebných pozemkov.

Pojem „stavebný pozemok“ predstavuje akýkoľvek nevyužívaný alebo využívaný pozemok podľa definície členských štátov.“

8.

Článok 5 nazvaný „Dodávka tovarov“ stanovuje:

„1. Pojem „dodávka tovarov“ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.

...

3. Členské štáty môžu považovať za hmotný majetok:

a)

určité záujmy na nehnuteľnom majetku,

b)

práva na tieto záujmy poskytujúce ich vlastníkovi právo na používanie nehnuteľného majetku,

c)

podieľ alebo účasť rovnocenné podielom dávajúce ich držiteľovi de iure alebo de facto práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti.“

9.

Článok 13 šiestej smernice o DPH nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“ stanovuje:

„B. Iné oslobodenia od dane

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

g)

budovy a ich súčasti, aj pozemky, na ktorých stoja s výnimkou definovanou v článku 4 (3) a).“

B. Írske právo

10.

§ 4 Value Added Tax Act 1972 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1972; ďalej len „zákon o DPH“) v takej skutkových okolnostiach stanovoval:

„1.

a)

Tento paragraf sa uplatní na nehnuteľný majetok:

i)

ktorý bol vybudovaný osobou alebo v mene osoby, ktorá ho dodala, alebo

b)

V tomto paragrafe ‚právo‘ v súvislosti s nehnuteľným majetkom znamená majetok alebo právo k nemu, ktoré bolo v čase svojho vzniku zriadené najmenej na desať rokov... pričom odkaz na prevod práva zahŕňa odkaz na zriadenie práva...

2.

...dodávka nehnuteľného majetku na účely tohto zákona sa považuje za uskutočnenú, iba ak osoba majúca právo k nehnuteľnému majetku, na ktorý sa tento paragraf vzťahuje, môže nakladať (vrátane odstúpenia alebo postúpenia) s týmto právom alebo s právom, ktoré je od neho odvodené, pokiaľ ide o celý tento majetok alebo jeho časť.

...

4.

Ak osoba majúca právo k nehnuteľnému majetku, na ktorý sa vzťahuje tento paragraf, prevedie právo, ktoré je od uvedeného práva odvodené, pokiaľ ide o celý tento majetok alebo jeho časť, za takých okolností, že si ponechá nárok na vrátenie prevedeného práva, v súvislosti s takto ponechaným nárokom na vrátenie práva sa na účely § 3 ods. 1 písm. f) vychádza z toho, že uvedená osoba si majetok, prípadne jeho časť, privlastnila na iný účel než na účely svojho podnikania.

...

6.

Bez ohľadu na ustanovenia tohto paragrafu alebo § 2 sa nevyrubí daň z dodania nehnuteľného majetku:

a)

v súvislosti s ktorým osobe uskutočňujúcej dodávku nevznikol a s výnimkou § 3 ods. 5 písm. b) bodu iii) by nevznikol nárok na odpoveď podľa § 12 v prípade každej dane, ktorú znášala alebo zaplatila z dodávky alebo vybudovania nehnuteľnosti, alebo

b)

ktorý bol obsadený pred určitým dátumom a nebol stavebne upravený od tohto dátumu do dátumu dodania, pričom išlo o inú dodávku, než je dodávka nehnuteľného majetku, na ktorú sa vzťahujú ustanovenia odseku 5.

...

9.

Ak prevod práva k nehnuteľnému majetku podlieha dani a ak tento majetok po prevode tohto práva (aj v tomto odseku len ,zdaniteľné právo') nebol stavebne upravený, následný prevod práva k takémuto majetku inou osobou, než je osoba, ktorá zdaniteľné právo nadobudla, sa na účely tohto zákona pokladá za dodanie nehnuteľného majetku, na ktoré sa vzťahuje odsek 6"

11.

§ 10 ods. 9 zákona (v znení platnom v roku 2002) stanovoval:

„a)

Pri dodávke nehnuteľného majetku a dodávke služieb spočívajúcich vo vybudovaní nehnuteľného majetku je hodnota práva k majetku prevádzaného v súvislosti s dodávkou zahrnutá v protihodnote.

b)

Hodnotou práva k nehnuteľnému majetku je cena takého práva na otvorenom trhu. Pokiaľ odstúpenie alebo postúpenie práva k nehnuteľnému majetku predstavuje dodávku nehnuteľného majetku, ktorá podlieha dani, cena takého práva na otvorenom trhu sa určí tak, ako keby osoba, ktorá uvedené právo odstúpila alebo postúpila, nakladala s právom k tomuto majetku, ktorý táto osoba vytvorila, odo dňa odstúpenia alebo postúpenia do dňa, keď by uplynula platnosť odstúpeného alebo postúpeného práva, keby nedošlo k jeho odstúpeniu alebo postúpeniu.“

12.

Ďalšie ustanovenia o oceňovaní transakcií s nehnuteľným majetkom na účely DPH obsahoval § 19 Value Added Tax Regulations 1979 (nariadenie o dani z pridanej hodnoty z roku 1979) (S.I. 63 z roku 1979) v znení neskorších predpisov, podľa ktorého:

„2.

Ak osoba majúca právo k nehnuteľnému majetku (v tomto odseku aj len ,prevodca') prevedie právo, ktoré je od uvedeného práva odvodené, pokiaľ ide o celý tento majetok alebo jeho časť, za takých okolností, že si ponechá nárok na vrátenie prevedeného práva (v tomto odseku aj len ,nárok na vrátenie práva'), uplatnia sa tieto ustanovenia:

a)

hodnota nároku na vrátenie práva sa určí odpočítaním hodnoty prevedeného práva od hodnoty celého práva, ktoré mal prevodca k majetku alebo jeho prevedenej časti v čase prevodu, a

b)

pokiaľ z podmienok prevodu vyplýva, že právo sa prevádza na dvadsať alebo viac rokov alebo sa považuje za právo trvajúce dvadsať alebo viac rokov, hodnota nároku na vrátenie práva sa neberie do úvahy.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

13.

Odvolatelia boli spoluvlastníkmi pozemku v meste Cork, na ktorom postavili 15 rekreačných domov (ale len „majetok“). Ako uvádza vnútroštátny súd, s cieľom znížiť DPH, ktorú by museli zaplatiť z predaja majetku, uskutočnili pred predajom niečo ako plnení s pridruženou spoločnosťou Shamrock Estates Limited (ale len „SEL“) (ale len „plnenia uskutočnené pred predajom“).

14.

Dňa 8. marca 2002 odvolatelia uzatvorili so spoločnosťou SEL zmluvu o dlhodobom prenájme majetku na 20 rokov a 1 mesiac (ale len „dlhodobý prenájom“). Majetok bol spätne prenajatý odvolateľom na dva roky (ale len „krátkodobý prenájom“).

15.

Dňa 3. apríla 2002 strany vzájomne odstúpili od oboch nájomných zmlúv a odvolatelia znovu nadobudli plné majetkové právo k nehnuteľnostiam. V máji 2002 odvolatelia predali majetok tretím osobám.

16.

Základným pravidlom v Írsku je, že prvé dodávky nehnuteľného majetku podliehajú DPH. Následné dodávky sú oslobodené od dane. V prípade dodávok v podobe predaja majetkového práva k nehnuteľnostiam („freehold interest“) sa DPH platí z predajnej ceny. Prenájmy trvajúce viac ako 20 rokov sa v Írsku pokladajú za dodávky nehnuteľného majetku. (6) V takých prípadoch sa platí DPH z ich kapitalizovanej hodnoty.

17.

Keby majetok predali priamo odvolatelia (t. j. bez plnení uskutočnených pred predajom), z tohto predaja by bolo potrebné zaplatiť DPH vo výške 125746 eur. Odvolatelia však priznali DPH vo výške 40000 eur z dlhodobého prenájmu, ktorý bol prvou dodávkou majetku, pričom krátkodobý prenájom, vrátenie práva po odstúpení od nájomných zmlúv a následný predaj majetku v máji 2002 boli oslobodené od DPH.

18.

Írsky daňový orgán usúdil, že plnenia uskutočnené pred predajom boli umelo vytvorené a na účely daňového výmeru DPH ich netreba brať do úvahy. Výška splatnej DPH bola teda 125746 eur z predaja majetku (mínus už zaplatených 40000 eur).

19.

Odvolatelia tento daňový výmer napadli a vec sa nakoniec dostala pred írsky Supreme Court (Najvyšší súd), ktorý sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

Je zásada zneužitia práva, ktorú uznal Súdny dvor v rozsudku Halifax za uplatniteľnú v oblasti DPH, priamo uplatniteľná na jednotlivca, pokiaľ neexistuje nijaké vnútroštátne opatrenie, či už legislatívne alebo súdne, ktoré by vykonávalo túto zásadu za takých okolností ako v tomto

případe, ke? by opätovné definovanie plnení uskuto?nených pred predajom a plnení spojených s predajom (?alej spoločne len „plnenia odvolateľov“), ktoré odporu?ili Commissioners, zakladalo povinnosť odvolateľov zaplatiť DPH, pričom pri náležitom uplatnení ustanovení vtedy platných vnútroštátnych právnych predpisov takáto povinnosť vo vz?ahu k plneniam odvolateľov nevznikla?

2.

Ak odpove? na otázku 1 je, že zásada zneužitia práva je priamo uplatniteľná na jednotlivca, a to aj napriek neexistencii vnútroštátneho opatrenia, či už legislatívneho alebo súdneho, ktoré by vykonávalo túto zásadu, bola táto zásada dostatočne jasná a presná na účely jej uplatnenia na plnenia odvolateľov, ktoré boli uskuto?nené pred tým, ako Súdny dvor vydal rozsudok Halifax, a to najmä so zrete?om na zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery odvolateľov?

3.

Ak sa zásada zneužitia práva uplatňuje na plnenia odvolateľov, a preto musia byť tieto plnenia znovu definované,

a)

aký je právny mechanizmus na stanovenie a výber splatnej DPH z plnení odvolateľov, keďže v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi DPH nie je splatná, nedá sa stanoviť ani vybrať, a

b)

ako majú vnútroštátne súdy uložiť takúto povinnosť?

4.

Mal by vnútroštátny súd pri rozhodovaní o tom, či hlavným cie?om plnení odvolateľov bolo získať da?ovú výhodu, posudzovať plnenia uskuto?nené pred predajom (o ktorých sa zistilo, že boli vykonané výhradne na da?ové účely) samostatne alebo je potrebné posudzovať cie? plnení odvolateľov ako celok?

5.

Má sa § 4 ods. 9 zákona o DPH pokladať za vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá vykonáva šiestu smernicu, napriek tomu, že nie je v súlade s ustanovením uvedeným v ?lánku 4 ods. 3 šiestej smernice, pričom pri jej náležitom uplatnení by sa odvolatelia vo vz?ahu k dodaniu nehnuteľností pred ich prvým obsadením považovali za zdaniteľné osoby, hoci nehnuteľnosti boli predtým predmetom disponovania, ktoré podliehalo dani?

6.

Ak § 4 ods. 9 nie je v súlade so šiestou smernicou, dopustili sa odvolatelia zneužitia práva v rozpore so zásadami, ktoré Súdny dvor uznal v rozsudku Halifax, ak sa odvolali na tento odsek?

7.

Subsidiárne, ak je § 4 ods. 9 v súlade so šiestou smernicou, získali odvolatelia da?ovú výhodu, ktorá je v rozpore s cie?om tejto smernice a/alebo s § 4?

8.

Aj za predpokladu, že § 4 ods. 9 sa nemá považovať za ustanovenie vykonávajúce šiestu

smernicu, vzťahuje sa na sporné plnenia zásada zneužitia práva, ako ju stanovil Súdny dvor v rozsudku Halifax, s odvolaním sa na kritériá, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku Halifax?“

20.

Písomné pripomienky predložili odvolatelia, spoločne írsky vláda a zástupca írskych daňových orgánov (posledný uvedený ďalej len „odporca“), talianska vláda a Komisia. Zainteresované subjekty, ktoré sa zúčastnili na písomnej časti konania, s výnimkou talianskej vlády boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 27. apríla 2017.

IV. Posúdenie

21.

Osem otázok vnútroštátneho súdu možno zoskupiť do štyroch rôznych tém:

—

Či sa v tejto veci uplatní zásada zákazu zneužitia práva (otázky 1 a 2) (pozri bod B tejto časti návrhov),

—

podmienky uplatnenia tejto zásady, konkrétne: ako určiť základný cieľ plnenia (otázka 4) a cieľ šiestej smernice o DPH a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou bola prebratá (otázka 7) (pozri bod C tejto časti návrhov),

—

dôsledky zneužitia z hľadiska opätovného definovania a opätovného posúdenia plnení (otázka 3) (pozri bod D tejto časti návrhov),

—

dôsledky konštatovania, že § 4 ods. 9 zákona o DPH je nezlučiteľný so smernicou alebo ju nevykonáva (otázky 5, 6 a 8) (pozri bod E tejto časti návrhov).

22.

Jednotlivé tieto témy postupne preskúmam. Skôr než sa pustím do podrobnej analýzy, však musím uviesť dve úvodné terminologické poznámky.

A. Terminologická poznámka

23.

Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania používa výraz „zneužitie práva“. Súdny dvor tieto slová používa naozaj ajasto jednak v oblasti DPH a jednak v ďalších oblastiach hmotného práva. Vo všeobecnosti však Súdny dvor v praxi používa vo svojej judikatúre na označenie podobného alebo identického javu širokú škálu výrazov. Patria medzi ne odkazy na „zásadu zákazu zneužitia práva“ (7) a konštatovania, že „[právne subjekty sa] nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať právnych noriem Únie“ alebo že uplatňovanie týchto noriem „nemožno rozšíriť tak, aby sa vzťahovalo na zneužívajúce postupy“. (8) Bežná je aj alternatívna terminológia, do ktorej patrí napríklad „obchádzanie“, (9) „vyhýbanie sa“, (10) „úplne umelé dojednania“. (11)

24.

Pojem „zneužitie práva“ je podľa môjho názoru vhodnejší v prípadoch, keď ide o vzťahy medzi súkromnými osobami, v ktorých jedna zo strán podľa všetkého vykonáva napríklad existujúce majetkové práva alebo práva vyplývajúce zo zmluvy neprimerane, so zlým úmyslom alebo poškodzujúcim spôsobom. Je teda nepochybné, že určitá strana je nositeľom týchto práv (v zmysle právneho nároku), problematický však môže byť spôsob, akým ich uvedená strana vykonáva.

25.

Táto situácia je v protiklade s typom údajného zneužitia, o ktoré ide v prejednávanej veci, kde sa v skutočnosti uvádza tvrdenie týkajúce sa rozsahu pôsobnosti právnych predpisov EÚ a toho, či sa na ne strana odvoláva „umelo“, čo je v rozpore s účelom právnej úpravy. (12)

26.

Inými slovami, v oblasti verejného práva je vhodnejším výrazom na vyjadrenie skutočného javu „obchádzanie“, a nie v podstate súkromnoprávny pojem „zneužitie práv“ (abuse of rights). Keďže sa však výraz „zneužitie“ v súvislosti vo veľkej miere používa v judikatúre EÚ i v právnej náuke, budem sa ho držať. Uprednostním však a v týchto návrhoch budem používať výraz „zneužitie práva“ (abuse of law), ktorý prinajmenšom trochu viac naznačuje verejnoprávny kontext pojmu.

27.

Neexistencia štandardizovanej terminológie ďalej poukazuje na hlbšie rozdiely medzi prístupom k zákazu zneužívania a jeho uplatňovaním v judikatúre Súdneho dvora. V skutočnosti odhaľuje zásadnejšiu otázku: existuje jedna všeobecná zásada zákazu zneužívania práva alebo jestvuje viacero osobitných zásad v jednotlivých oblastiach?

28.

Napríklad v oblasti DPH je kľúčovou podmienkou „umelá“ povaha plnení. Základné stanovisko Komisie v prejednávanej veci – hoci vyjadrené pomerne hmlistým spôsobom – totiž v podstate spočíva v tom, že umelá povaha plnení sa rovná zneužitiu, pokiaľ spôsobuje zníženie daňovej povinnosti v oblasti DPH. Naopak, napríklad v oblasti voľného pohybu sa umelej povahe pripisuje menší (a niekedy prakticky nijaký) význam. (13)

29.

Považujem za správne uznať existenciu týchto rozdielov, a nie tvrdiť, že v Európskej únii existuje monolitická zásada zákazu zneužívania práva. (14) Znamená to potom, že predsa existuje jediná zásada zákazu zneužívania práva, ktorá sa uplatňuje rozdielnym spôsobom v rôznych oblastiach?

Alebo to skôr znamená, že existuje viacero zásad špecifických pre jednotlivé oblasti?

30.

Táto otázka je síce zaujímavá, no nepovažujem za potrebné zaoberať sa ňou podrobne v týchto návrhoch. Z praktického hľadiska je jej zodpovedanie v podstate vecou definície a súvisiaceho stupňa abstrakcie, ktorý si treba na tento účel zvoliť. Pri vysokom stupni abstrakcie totiž môže existovať jedna zjednocujúca protomyšlienka zásady zneužívania, ktorej rozmazaný tieň sa mihá niekde na stene Platónovej alegorickej jaskyne. Keď sa však človek usiluje získať ostrejší obraz a zaoberá sa najmä jednotlivými podmienkami zneužívania v konkrétnych oblastiach práva, ukážu sa značné rozdiely.

31.

Z týchto dôvodov v týchto návrhoch, ktorých predmetom napokon nie je koncepcia nových vecných zásad, ale prozaické otázky praktických detailov, budem používať výraz „zásada zákazu zneužívania práva v oblasti DPH“, v súvislosti s ktorým preskúmam jednotlivé podmienky a ich uplatňovanie v osobitnej oblasti DPH.

B. Prvá a druhá otázka: uplatniteľnosť zásady zákazu zneužívania práva v oblasti DPH

32.

Prvá a druhá otázka vnútroštátneho súdu sa v podstate týka stupňa presnosti zásady práva EÚ zakazujúcej zneužívanie práva v oblasti DPH a jej časového uplatnenia. Bola v ňase skutkových okolností sporu vo veci samej zásada a podmienky jej uplatnenia dostatočne presné na to, aby sa dali v praxi uplatniť na túto vec?

33.

Je to úplne legitímna otázka najmä vzhľadom na to, že rozsudok Halifax, v ktorom Súdny dvor špecifikoval podmienky a uplatnil zásadu zakazujúcu zneužívanie práva v oblasti DPH po prvý raz, bol vydaný po tom, čo došlo k skutkovým okolnostiam sporu vo veci samej. Otázky vnútroštátneho súdu sú však sformulované z hľadiska priameho účinku, neexistencie vykonávajúcich opatrení a možnosti priameho uplatnenia všeobecnej zásady práva vo vzťahu k jednotlivcovi. Ako vysvetlím v tejto časti, otázka priameho účinku z technického hľadiska nie je relevantná vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora vrátane judikatúry potvrdzujúcej existenciu všeobecnej zásady práva.

34.

Táto časť má nasledujúcu štruktúru: najprv vo všeobecnosti preskúmam povahu a neexistenciu (legislatívneho) vykonávania judikatúry Súdneho dvora a z nej vyplývajúcich všeobecných zásad práva EÚ (1), potom sa budem zaoberať možnými časovými obmedzeniami rozhodnutí Súdneho dvora (2) a nakoniec tieto dva prúdy spojím a uplatním ich na prejednávanú vec (3).

1. Vykonávanie a časové účinky judikatúry a všeobecných zásad

35.

Po prvé pokiaľ ide o časovú pôsobnosť judikatúry Súdneho dvora, všeobecným pravidlom je incidenčná spätná účinnosť: Súdny dvor poskytuje výklad ustanovení práva EÚ ex tunc, ktorý sa stáva okamžite uplatniteľným na všetky prebiehajúce (a vo výnimočných prípadoch dokonca aj ukončené) (15) konania, v ktorých sa uplatňuje to isté ustanovenie. Judikatúra objasňuje a spresňuje význam a pôsobnosť ustanovení práva EÚ tak, ako sa musia alebo by sa mali chápať a

uplatňovať od okamihu, keď nadobudli účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané ustanovenia sa môžu uplatňovať aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním príslušných rozsudkov Súdneho dvora. (16)

36.

Pokiaľ ide o možné uplatňovanie judikatúry Súdneho dvora, výklad legislatívnych ustanovení poskytnutý v judikatúre Súdneho dvora „sa vstúpi“ do týchto ustanovení. Podľa zásady rozdelenia (17) alebo „horizontálneho a vertikálneho pridelenia“ právomocí (18) je úlohou Súdneho dvora zisťovať právo, nie vytvárať ho. (19)

37.

Z týchto dôvodov judikatúru EÚ nie je potrebné „vykonať“ na to, aby mohla mať účinky. Niekedy judikatúra môže skutočne byť (čiastočne) kodifikovaná. Inokedy sa táto judikatúra zohráva pri príprave nových znení príslušných právnych predpisov alebo noviel. Všetko toto je možné, nejde však určiť o podmienku uplatniteľnosti uvedenej judikatúry. Judikatúru nie je potrebné legislatívne vykonať na to, aby nadobudla účinnosť.

38.

Po druhé pokiaľ ide o všeobecné zásady, dalo by sa určiť namietať, že keďže sú všeobecné a ide o zásady, uplatňujú sa bez časového obmedzenia, len čo je „objavená“ ich existencia. Ako také sú nezávislé od právnych predpisov, ktoré by ich zakotvili alebo dokonca uviedli do platnosti, a od časových obmedzení týchto právnych predpisov.

39.

Ja si však nemyslím, že úplné vylúčenie časových obmedzení uplatňovania všeobecných zásad by bolo veľmi rozumným nápadom, a to z viacerých hľadísk. Bez ohľadu na všetky teoretické a ontologické otázky je tu aj niekoľko praktických problémov. Výrazný je najmä jeden z nich: ak by existencia všeobecnej zásady práva EÚ bola len autoritatívne potvrdená rozhodnutím Súdneho dvora, ktoré je z hľadiska časovej uplatniteľnosti samo osebe obmedzené, mohla by potom samotná všeobecná zásada zakotvená tým istým rozhodnutím mať nielen rovnakú incidenčnú spätnú účinnosť, ale predovšetkým plnú spätnú uplatniteľnosť nad rámec pravidiel, ktoré bežne platia pre judikatúru Súdneho dvora?

40.

Na všetky praktické účely bude mať preto všeobecná zásada práva EÚ, ktorej existencia bola potvrdená rozhodnutím Súdneho dvora, z hľadiska oboch kľúčových prvkov, ktorými sa tu zaoberám, rovnaké vlastnosti ako judikatúra Súdneho dvora: uplatní sa aj na prebiehajúce konania a nebude si vyžadovať osobitné vykonanie na to, aby nadobudla účinnosť.

41.

Z týchto dôvodov nie je predpokladom uplatňovania všeobecných zásad práva EÚ „priamy účinok“ ani osobitné prebratie. (20) Pri posudzovaní plnení je potrebné uplatňovať právnu úpravu EÚ v oblasti DPH a vnútroštátne právne predpisy, ktorými bola prebratá, s prihliadnutím na súlad so všeobecnými zásadami vyplývajúcimi z judikatúry vrátane zásady zákazu zneužívania práva v oblasti DPH. Platí to navyše aj pre plnenia, ktoré sa uskutočnili pred vydaním rozsudku Halifax, ale ktorých skúmanie v čase vydania uvedeného rozsudku ešte prebiehalo.

2. časové obmedzenia

42.

Súdny dvor pri určitých príležitostiach obmedzuje účinky svojich rozsudkov z časového hľadiska. Také obmedzenia sú výnimočné. (21) Súdny dvor to robí, len ak si to vyžadujú naliehavé dôvody právnej istoty (22) a pri splnení dvoch podmienok, konkrétne že „dotknuté subjekty konali v dobrej viere a existuje riziko vážnych ťažkostí [v dôsledku rozsudku]“. (23) Alej, ak v danej oblasti už existuje judikatúra, Súdny dvor také obmedzenia nestanoví. (24)

43.

Všetky tieto podmienky a ich uplatňovanie majú spoločného menovateľa: predvídateľnosť. Aj z tohto dôvodu môže napríklad Súdny dvor vo výnimočných prípadoch stanoviť časové obmedzenia len v prvom rozsudku, v ktorom poskytol určitý výklad práva, nie však v nasledujúcich rozhodnutiach potvrdzujúcich rovnaký prístup. Na druhej strane však treba tiež uznať, že vo všeobecnosti platí, že čím ďalej Súdny dvor rozvíja právo nad rámec konkrétneho znenia vykladaných ustanovení, tým väčšie je nesporne dodržať pravidlo plného uplatňovania týchto súdnych rozhodnutí ex tunc. (25)

3. Uplatnenie na prejednávajúcu vec

44.

Všeobecné konštatovania uvedené v častiach 1 a 2 vyššie slúžia ako základ na zodpovedanie prvej a druhej otázky vnútroštátneho súdu.

45.

Od vydania rozsudku Halifax je zásada zákazu zneužívania práva v oblasti DPH (za predpokladu splnenia „objektívnej“ a „subjektívnej“ podmienky) uplatniteľná na všetky prebiehajúce konania, v ktorých je relevantná, pričom členské štáty nemusia prijať osobitné opatrenia na vykonanie tejto zásady.

46.

Konkrétne musia daňové orgány členského štátu na účely posudzovania plnení vykladať a uplatniť šiestu smernicu o DPH a vnútroštátne opatrenia, ktorými bola uvedená smernica prebratá, z hľadiska tejto zásady. Platí to aj pre posudzovanie prebiehajúce v čase vydania rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax, ktoré sa týkalo plnení uskutočnených pred vydaním uvedeného rozsudku.

47.

Chápem obavy vnútroštátneho súdu, že taký prístup síce je v úplnom súlade s vyššie uvedenými všeobecnými pravidlami v oblasti časových účinkov judikatúry Súdneho dvora, mohol by však vyvolať otázky týkajúce sa právnej istoty. Podľa môjho názoru však jednoznačne nejde o výnimočný prípad, v ktorom by mohlo byť opodstatnené obmedziť časové účinky rozsudku Halifax. V tomto smere chcem zdôrazniť najmä päť bodov.

48.

Po prvý zákaz „zneužívania“ alebo „zneužitia práva“ Súdny dvor uplatňuje od 70. rokov minulého

storočia v širokej škále oblastí hmotného práva a za podmienok, ktoré nie sú špecifické pre jednotlivé oblasti. (26) Toto široké využitie daného pojmu slúži na potvrdenie jeho „všeobecn[ej] povah[y], ktorou sa vyznačujú všeobecné právne zásady“. (27)

49.

Po druhé mnohé ustanovenia šiestej smernice o DPH vrátane článku 13 B obsahujú od roku 1977 výslovné odkazy na zabráňovanie zneužívaniu. (28) Už pri letnom prešitií jednotlivých ustanovení šiestej smernice o DPH by teda skutočnosť, že systému uvedenej smernice je vlastný zákaz obchádzania a zneužívania, bola sotva prekvapivá. Všeobecnejšie právna úprava výslovne zakotvila zákaz zneužívania práva pred viac ako dvoma desaťročiami v nariadení EÚ. 2988/95 ako požiadavku ochrany finančných záujmov EÚ. (29)

50.

Po tretie zákaz stanovený vo vyššie uvedenom nariadení upravuje dve podmienky konštatovania zneužitia: objektívnu podmienku (či je splnený legislatívny účel) a subjektívnu podmienku (umelá povaha plnení). (30) Už v roku 2000 (t. j. pred skutkovými okolnosťami sporu vo veci samej) Súdny dvor v rozsudku Emsland-Stärke stanovil presne tie isté podmienky, ako sú tie, ktoré sú spojené so všeobecným zákazom zneužívania práva. Keď Súdny dvor v roku 2006 v rozsudku Halifax potvrdil, že tieto podmienky platia aj v oblasti DPH, nezmenil ich. (31)

51.

Ako som už uviedol, (32) existujú rozdiely v konkrétnom uplatňovaní zásady zákazu zneužívania práva v jednotlivých oblastiach. Rozsudok Súdneho dvora vydaný vo veci Halifax bol prvým výslovným potvrdením podmienok a uplatňovania zásady v oblasti DPH. Vzhľadom na všetky už uvedené body však určite nešlo o prekvapivý alebo revolučný výklad zásady, ktorý by sa odchyľoval od existujúcej judikatúry. Bol tiež v súlade s odkazmi na zabráňovanie zneužívaniu, ktoré už existovali v šiestej smernici o DPH a v nariadení o ochrane finančných záujmov EÚ.

52.

Po štvrté obmedzenie účinkov rozsudku v ťase už spôsobuje problémy z hľadiska objektivity práva. (33) Rozhodnutie o obmedzení časových účinkov rozsudku by preto malo byť prijaté len v samotnom rozsudku. Keďže v samotnom rozsudku Halifax také obmedzenie nie je stanovené, takže nájsť dôvody, pre ktoré by, samozrejme okrem výnimočných okolností, malo byť stanovené o desať rokov neskôr a vo vzťahu k inej veci.

53.

Po piate, ako som uviedol vyššie, (34) jednou z podmienok obmedzenia časových účinkov rozsudku je, že strany, ktoré chcú mať z tohto obmedzenia prospech, konali v dobrej viere. Je pravda, že „zlá viera“ nie je osobitnou podmienkou konštatovania zneužitia (a skutočne nie nenasvedčuje tomu, že odvolatelia konali v zlej viere). Pokiaľ je však objektívna a subjektívna podmienka konštatovania zneužitia splnená, javí sa ako pomerne nekonzistentné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba napriek tomu konala úplne v dobrej viere, s cieľom odôvodniť výnimočný krok spočívajúci v obmedzení časových účinkov rozsudku Súdneho dvora.

54.

Nakoniec ako už potvrdil Súdny dvor, v prípadoch, keď sú splnené podmienky zneužitia, sa zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na právnu istotu alebo legitímnu dôveru, aby také zneužitie do určitej miery legitimizovalo. (35)

55.

Nevidím preto dôvod, pre ktorý by mali byť obmedzené časové účinky rozsudku Halifax vo vzťahu k prejednávanej veci.

4. Záver

56.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú a druhú otázku vnútroštátneho súdu takto:

Ustanovenia šiestej smernice o DPH a vnútroštátne opatrenia, ktorými bola táto smernica prebratá, je potrebné vykladať z hľadiska všeobecnej zásady zákazu zneužívania práva v oblasti DPH zakotvenej v práve EÚ. Platí to aj:

—

v prípade neexistencie vnútroštátnych opatrení, či už legislatívnych alebo súdnych, ktoré túto zásadu „uvádzajú do platnosti“,

—

v takých veciach, akou je vec prejednávaná vnútroštátnym súdom, v ktorých sa príslušné plnenia uskutočnili pred rozsudkom Súdného dvora z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Štvrtá a siedma otázka: podmienky uplatnenia zásady zneužitia práva v oblasti DPH

57.

Štvrtou a siedmou otázkou vnútroštátny súd požaduje usmernenie, pokiaľ ide o podmienky konštatovania zneužitia práva. V konečnom dôsledku je síce na vnútroštátnom súde, aby zistil, či sú tieto podmienky splnené, (36) Súdny dvor však môže byť nápomocný tým, že objasní spôsob výkladu a uplatňovania uvedených podmienok.

1. Dve podmienky konštatovania zneužitia práva v oblasti DPH

58.

Aby mohol daňový orgán členského štátu zistiť, či dochádza k zneužívaniu, znáša dôkazné bremeno týkajúce sa splnenia dvoch podmienok.

59.

Po prvé musí byť zjavné, že „predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami“ („objektívna podmienka“). Po druhé „z celku objektívnych prvkov musí takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú

výhodu“ („subjektívna podmienka“). (37)

60.

Tieto dve podmienky sú samostatné, odlišné a kumulatívne. Podľa môjho názoru je to zrejmé z toho, ako sú vo všeobecnosti stanovené v judikatúre Súdného dvora a vykladané z hľadiska konkrétnych skutkových okolností. „Objektívna“ podmienka súvisí s legislatívnym cieľom normotvorcu a s tým, či bol splnený. „Subjektívna“ podmienka súvisí s praktickým účelom uskutočnených plnení. Každú z nich postupne preskúmam nižšie.

2. Objektívna podmienka: je daňová výhoda v rozpore s cieľom „príslušných ustanovení“?

61.

Otázkou 7 sa vnútroštátny súd pýta, či odvolatelia získali daňovú výhodu, ktorá je v rozpore s cieľom vnútroštátnej právnej úpravy a smernice. Súdný dvor má právomoc odpovedať na túto otázku len v rozsahu, v akom sa týka cieľa a smernice.

62.

Ako predbežnú poznámku chcem uviesť, že pre daňový orgán by mohlo byť lákavé konštatovať, že cieľom šiestej smernice o DPH je presunúť peniaze od daňovníkov štátu. Akýkoľvek pokles daňových príjmov, a teda akákoľvek „daňová optimalizácia“ by preto bola v rozpore s takým celkovým cieľom daňovej právnej úpravy.

63.

Také tvrdenie je jednoznačne nesprávne. Súdný dvor pri viacerých príležitostiach potvrdil, že „voľba podnikateľa medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani sa môže zakladať na množstve prvkov a najmä na úvahách daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho režimu DPH... platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh“. (38)

64.

Inými slovami, neexistuje zákonná povinnosť platiť čo najvyššiu daň. „Cieľom“ v súvislosti s objektívnou podmienkou vyplývajúcou z rozsudku Halifax preto nemôže byť jednoducho celkový cieľ všetkých daňových právnych predpisov: výber daní. Čo teda môže byť špecifickým „cieľom“ v tomto kontexte?

a) Judikatúra týkajúca sa cieľa „príslušných ustanovení“

65.

Začnem základnou pripomienkou týkajúcou sa formulácie otázky, ktorá je zásadná pre nasledujúce úvahy, a to: judikatúra sa neodvoláva na nesplnenie cieľa a „smernice“ vo všeobecnosti, ale jej „príslušných ustanovení“. (39) Plne to potvrdzuje praktické uplatňovanie podmienky Súdnym dvorom. (40) Konštatovanie splnenia objektívnej podmienky si preto v zásade vyžaduje: i) určenie „príslušných ustanovení“, ii) ich cieľa a iii) preukázanie nesplnenia tohto cieľa. (41)

66.

Pri podrobnejšom skúmaní judikatúry sa ukazuje, že s vyššie uvedeným kritériom cieľa sa

zaobchádza mierne odlišne. Aby som to ilustroval a pripravil pôdu pre skúmanie cieľa príslušných ustanovení v prejednávanej veci, uvediem nižšie tri príklady z oblasti DPH: rozsudky Halifax, Part Service a WebMindLicences. (42)

67.

Vo veci Halifax podozrenie na zneužívanie vzniklo najmä na základe štruktúrovania plnení takým spôsobom, že spoločnosti skupiny Halifax si dokázali zachovať postavenie spoločností oslobodených od platenia dane na výstupe a zároveň odpôčiť celú daň zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito plneniami. Súdny dvor vykladal článok 17 ods. 2, 3 a 5 šiestej smernice o DPH v tom zmysle, že právo na odpôčet dane na vstupe chápané z hľadiska zásady daňovej neutrality si vyžaduje spojenie medzi plnením na vstupe a na výstupe. (43) Pokiaľ by zdaniteľná osoba, ktorá bežne neuskutočňuje nijaké plnenia, ktoré by spĺňali pravidlá odpôtu, mohla vykonať úplný odpôčet DPH zaplatenej na vstupe, bolo by v rozpore s účelom týchto pravidiel. (44)

68.

Vo veci Part Service (45) zúčastnené spoločnosti rozdelili zmluvy o lízingu vozidiel na samostatné časti (poistenie, financovanie, sprostredkovanie a prenájom). Súdny dvor vychádzal z pravidiel, podľa ktorého ak existuje viacero formálne samostatných plnení, musia byť predsa posudzované spoločne, „keď sa na základe... prinajmenšom objektívnej analýzy konštatuje, že jedno alebo viaceré plnenia tvoria hlavné plnenie“. (46) V takých prípadoch by bolo oddelené posudzovanie plnení na účely DPH „v rozpore s cieľom článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, teda zdanením všetkého, čo predstavuje protihodnotu, ktorá sa získala alebo získa od užívateľa“. (47)

69.

Vo veci WebMindLicences (48) zúčastnené spoločnosti uskutočnili sériu takých plnení, že na pohľad boli príslušné licencie dodávané z Portugalska, a nie z Maľarska (pričom v Maľarsku platí pre tento druh plnení omnoho vyššia sadzba DPH). V rozsudku, ktorý vydal v uvedenej veci, sa Súdny dvor zameral na cieľ špecifických ustanovení smernice 2006/112, ktoré vymedzujú miesto poskytovania služieb. (49) Rozhodol, že k zneužitiu by nedošlo, keby boli služby skutočne poskytované z Portugalska. No „iná situácia [by nastala], ak boli služby v skutočnosti poskytnuté v [Maľarsku]“.

70.

Vo všetkých vyššie uvedených veciach je teda jasné, že cieľ špecifických ustanovení príslušnej smernice bol zohľadnený a aj musí byť zohľadnený, aby bolo možné určiť, či je „objektívna podmienka“ splnená.

b) Komisiou navrhované splnenie oboch podmienok

71.

Ani v jednom z písomných podaní nie je jasne a výslovne uvedené, ktoré sú „príslušné ustanovenia“ na účely zistenia možného zneužívania v tejto veci.

72.

Komisia na pojednávaní odkázala na súbor alebo sériu ustanovení týkajúcich DPH, ktoré sú relevantné v prejednávanej veci, a citovala článok 2 ods. 1, článok 4 ods. 3 písm. a) a článok 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH. Komisia ďalej na pojednávaní uviedla, že cieľom týchto

ustanovení je zabezpe?í? „riadne uplat?ovanie“ alebo „normálne zaobchádzanie na da?ové ú?ely“ s plneniami.

73.

Súhlasím s tým, že ide o uplatnite?né ustanovenia. (50) Nepovažujem to však za presved?ivé uvedenie cie?a. Tvrdenie Komisie je jednoducho kruhové.

74.

Zjavne je žiaduce, aby sa všetky ustanovenia šiestej smernice o DPH riadne uplat?ovali takým spôsobom, aby sa s plneniami normálne zaobchádzalo na da?ové ú?ely. Otázne však tu je práve to, ?o je správne posúdenie. V prejednáwanej veci celý problém vyplýva z toho, že „technicky“ došlo k správne mu posúdeniu. Slovom rozsudku Halifax došlo k „formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice“ (51) pri všetkých plneniach.

75.

V odpovedi na otázku o tomto bode Komisia na pojednávaní objasnila, že mala na mysli to, že cie?om príslušných ustanovení je zda?ovanie skuto?ných hmotnoprávných plnení. Ke?že dlhodobý prenájom a krátkodobý prenájom neboli skuto?né, ale umelo vytvorené, netreba ich bra? do úvahy.

76.

Na chví?u budem predpoklada?, že Komisia má pravdu a cie?om týchto ustanovení je zda?ovanie „skuto?ných hmotnoprávných plnení“. Ak je to tak, v praxi sa treba úplne zamera? na druhú podmienku „umelej povahy“ alebo „subjektívnu“ podmienku kritéria zneužívania stanoveného v rozsudkoch Emsland?Stärke a Halifax. Ak je teda uvedená podmienka splnená a plnenie je naozaj umelo vytvorené (nie „skuto?né“ alebo „hmotnoprávne“), potom tým viac platí, že uplatnenie právnej úpravy v oblasti DPH na tieto plnenia nemôže splni? svoj cie?. (52)

77.

Otázka, ktoré plnenia sú „skuto?né“ alebo „hmotnoprávne“ a ktoré sú, naopak, „umelé“ alebo „vymyslené“, sa stáva úplne rozhodujúcou. Obe podmienky sa zlu?ujú do jednej.

78.

Tento prístup pod?a môjho názoru vyvoláva nieko?ko významných problémov. Zdôrazním štyri z nich.

79.

Po prvé v skuto?nosti vylú?uje prvú ?as? kritéria stanoveného v rozsudku Halifax. Nemyslím si, že je to správny prístup, ale ak je správny, je dôležité výslovne to uvies?. Rozsudok Halifax napríklad potvrdzuje: „tak ako už Súdny dvor mnohokrát pripomenul, právna úprava Spolo?enstva musí byť zároveň istá a jej uplat?ovanie predvídate?né pre subjekty podliehajúce súdnej právomoci... Táto nevyhnutnosť právnej istoty platí s osobitným dôrazom v prípade, keď ide o právnu úpravu, z ktorej môžu vyplynú? finan?né náklady, aby sa umožnilo dotknutým osobám pozna? s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje“. (53)

80.

Nie je tajomstvom, že existuje napätie medzi zásadou zákazu zneužívania práva a zásadami zákonnosti a právnej istoty. Je preto dôležité, aby boli jej podmienky čo najjasnejšie. (54) Chcem poukázať aj na to, že vyššie uvedené úvahy odôvodňujúce okamžité uplatnenie rozsudku Halifax na prebiehajúce konania boli sčasti založené na predpoklade, že podmienky na konštatovanie zneužívania boli jasné prinajmenšom od roku 2000, t. j. od vydania rozsudku Emsland-Stärke. (55) Ak dve podmienky uvedené v tomto rozsudku teraz splynú do jednej, uvedený predpoklad už podľa môjho názoru neplatí.

81.

Po druhé aj keby platilo, že obe podmienky sa z technického hľadiska naalej uplatňujú, (56) hoci „umelá povaha“ je rozhodujúcim faktorom pre obe z nich, domnievam sa, že taký prístup sa dá prinajmenšom ťažko zosúladiť s prístupom uplatneným v predchádzajúcich rozsudkoch, akými sú rozsudky Halifax, Part Service a WebMindLicences, (57) v rámci ktorého boli jasnejšie určené dotknuté ustanovenia a ich cieľ.

82.

Po tretie obe podmienky boli po prvý raz uvedené v rozsudku Emsland-Stärke. V predmetnom rozsudku a vo svojej najbežnejšej podobe v nasledujúcich rozsudkoch sú skutočne „presnou kópiou“ podmienok upravených v ustanoveniach na zabránenie neplatenia daní v nariadení 2988/95 o ochrane finančných záujmov EÚ (článok 4 ods. 3). (58) Mohla by to byť len špekulácia, ale možno je správne predpokladať, že toto ustanovenie by sa uplatnilo vo veci Emsland-Stärke, keby bolo uvedené nariadenie z časového hľadiska uplatniteľné. (59) Súdny dvor totiž odvtedy zaobchádza s článkom 4 ods. 3 nariadenia 2988/95 a s dvoma podmienkami zneužívania ako so vzájomne zameniteľnými. (60) V oblasti, ktorá je už aj tak príliš zložitá, by vývoj kritéria zneužívania pozdĺž línií navrhnutých Komisiou – čo by znamenalo splnutie objektívnej a subjektívnej podmienky – vyvolal ťažké otázky o tom, ako budú nariadenie a zásada v budúcnosti vzájomne pôsobiť.

83.

Nakoniec uplatňovanie podmienok zásady zákazu zneužívania práva v oblasti DPH musí byť nevyhnutne do určitej miery prispôbené jednotlivým oblastiam, v ktorých sa uplatňuje. Podľa môjho názoru je však ešte ťažšie (možno dokonca nemožné) zosúladiť pojem zneužívanie, ktorý je nanovo vymedzený navrhovaným spôsobom (kritérium umelej povahy), s pojmom zneužívanie v podobe uplatnenej v ďalších veciach. Vo veciach týkajúcich sa voľného pohybu a obchodu tak Súdny dvor otázku umelej povahy pri mnohých príležitostiach nielenže nepovažoval za rozhodujúcu, ale v praxi s ňou zaobchádzal takmer ako s nepodstatnou. (61)

c) Posúdenie splnenia „cieľa“ v prejednávanej veci

84.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem zamietnuť prístup presadzovaný Komisiou a namiesto toho zachovať prístup, ktorý presnejšie odráža existujúcu judikatúru Súdneho dvora.

85.

V prejednávanej veci údajné zneužitie spočíva v umelom splnení podmienok i) prvého poskytnutia nehnuteľností a ii) oslobodenia následných poskytnutí od dane (prítom v skutočnosti ide o dve

strany tej istej mince).

86.

Je preto potrebné zvážiť cieľ uloženia DPH na dodávky „pred prvým obsadením“ a ich následného oslobodenia od dane, ako sa odráža v článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH.

87.

Základný prístup k uloženiu DPH na prevody majetku sa dá zhruba zhrnúť takto: zdať prvý predaj, zvyšok oslobodí od dane. Cieľ, ktorý sa za tým skrýva, je objasnený v pôvodnom návrhu Komisie a v judikatúre Súdneho dvora.

88.

V dôvodovej správe pripojenej k pôvodnému návrhu Komisie bolo uvedené: „Výstavba a predaj nových budov musí podliehať dani bez ohľadu na to, v akom postavení predávajúci koná. Aby sa vyriešili problémy pri rozlišovaní medzi novými a existujúcimi budovami, používa sa pojem prvé obsadenie na určenie okamihu, v ktorom sa skončí proces výroby budovy a začína sa jej spotreba, t. j. keď budovu začne používať jej majiteľ alebo nájomca.“ Dôvodová správa ďalej poukazuje na to, že nehnuteľnosti od svojho prvého obsadenia podliehajú „spotrebe“, a na možnosť, že nehnuteľnosť „opätovne vstúpi do obchodného obehu“ alebo „sa znova stane predmetom obchodovania“. (62)

89.

Toto znenie naznačuje, že pojem „prvé obsadenie“ splýva s tým, že „sa skončí proces výroby budovy“, „začína sa jej spotreba“ alebo „vstúpi do obchodného obehu“.

90.

V rozsudku Goed Wonen I Súdny dvor poľal oslobodenie od dane podobným spôsobom, keď konštatoval, že „rovnako ako predaj nových budov po ich prvom dodaní koncovému spotrebiteľovi, ktorý predstavuje koniec procesu výroby, aj lízing nehnuteľného majetku musí byť preto v zásade oslobodený od dane“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). (63)

91.

Cieľ uplatnenia článku 4 ods. 3 písm. a) v spojení s článkom 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH teda možno preformulovať ako uplatnenie DPH, keď nehnuteľný majetok po prvý raz vstúpi do obchodného obehu.

92.

Podľa môjho názoru taký prevod, aký je opísaný v spore vo veci samej, nie je v súlade s týmto cieľom.

93.

Kombinácia faktorov, ktoré ma vedú k tomuto záveru, je predovšetkým nasledujúca (na základe môjho chápania návrhu na začatie prejudiciálneho konania): i) skutočnosť, že dlhodobý prenájom bol dojednaný so subjektom ovládaným odvolateľmi, ii) skutočnosť, že zmluva o dlhodobom prenájme bola vypovedaná vo veľmi krátkom čase po jej podpise a v porovnaní s jej celkovým

trvaním, a iii) skutočnosť, že počas tohto krátkeho obdobia existoval spätný prenájom v podobe krátkodobého prenájmu, čoho jednoznačným výsledkom bolo to, že odvolatelia sa v skutočnosti nikdy nevzdali kontroly nehnuteľností, takže vzhľadom na všetky tieto skutočnosti sa zdá, že sa nikdy neskončil proces ich výroby.

94.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy a s výhradou konečného posúdenia vnútroštátnym súdom v takých konaniach, akým je spor vo veci samej, by bolo zaobchádzanie s dlhodobým prenájomom medzi prepojenými stranami, ktorý je vypovedaný vo veľmi krátkom čase po jeho dojednaní bez toho, aby sa nehnuteľnosť nejako použila, ako s „poskytnutím pred prvým obsadením“ v rozpore s cieľom článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH.

3. Subjektívna podmienka: bolo hlavným cieľom získanie daňovej výhody?

95.

V súvislosti so „subjektívnou podmienkou“ sa vnútroštátny súd štvrtou otázkou v podstate pýta, či pri určení tohto hlavného cieľa treba plnenia uskutočnené pred predajom posudzovať osobitne alebo ako súčasť plnení „ako celku“.

96.

Užitočné bude začať podrobnejším preskúmaním významu pojmu „hlavný cieľ“.

97.

Subjektívne kritérium je v judikatúre prítomné rôznymi spôsobmi. Okrem „hlavného cieľa“ (64) niektoré rozsudky odkazujú na to, že plnenia sa uskutočňujú „iba s cieľom“ (v angličtine „with the sole aim“ (65) alebo „for the sole purpose“ (66)) získať „[neoprávnenú] daňovú výhodu“. (67) V iných sú zmiešané oba tieto prístupy („hlavný cieľ... je získať daňovú výhodu“). (68) Ďalšie zas uvádzajú, že obchodné transakcie nie sú „bežné“. (69)

98.

Všetky tieto rozličné vyjadrenia subjektívneho kritéria majú spoločného menovateľa. Všetky naznačujú otázku: má tento postup nejaký iný ekonomický dôvod než zníženie dane? Latka je postavená na rozličných úrovniach.

99.

V rozsudku Part Service Súdny dvor rozhodol, že ak je „hlavným“ cieľom daňová výhoda, môže ísť o zneužitie. (70) Môže to znamenať veľmi široký rozsah pojmu zneužitie. V rozsudkoch Halifax a Weald Leasing Súdny dvor v úplnom protiklade konštatoval, že o zneužitie nejde, „pokiaľ predmetné plnenia môžu mať nejaké iné vysvetlenie ako samotné dosiahnutie daňových výhod“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). (71) V rozsudku Malvi bolo na konštatovanie zneužívania potrebné, aby boli plnenia „hospodársky a obchodne neodôvodnené“. (72)

100.

Posledné uvedené rozsudky, v ktorých je v skutočnosti uplatnený reštriktívnejší prístup k pojmu zneužitie, prevládajú. Odrážajú tiež bežnejšie používané výrazy „hlavný cieľ“, „iba s cieľom“ alebo „úplne umelé“ dojednávania.

101.

Podľa môjho názoru je potrebné uplatniť subjektívne kritérium reštriktívne a v súlade s prístupom použitým vo veciach, akými sú Halifax a RBS. Pokiaľ predmetné plnenia môžu mať nejaké iné ekonomické vysvetlenie ako dosiahnutie danej výhody, kritérium nie je splnené. Tento prístup nielenže odráža prevládajúcu judikatúru, ale je tiež v súlade so zásadou zákonnosti, (73) ktorá „platí s osobitným dôrazom v prípade, keď ide o právnu úpravu, z ktorej môžu vyplývať finančné náklady, aby sa umožnilo dotknutým osobám poznať s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje“. (74)

102.

S prihliadnutím na tento prístup k „hlavnému cieľu“ teraz prejdeme na osobitný problém, ktorý vnútroštátny súd naznačil vo svojej štvrtej otázke, a to: o hlavný cieľ ktorých plnení presne ide?

103.

Vnútroštátny súd navrhuje dve alternatívy: buď i) plnenia uskutočnené pred predajom, alebo ii) plnenia uskutočnené pred predajom v spojení s konečným predajom.

104.

Posledná uvedená možnosť podľa môjho názoru predstavuje v každom prípade nesprávny referenčný rámec. Považujem sa jasné, že s výnimkou prípadu danej podvodu (ktorý v tejto veci nie je namietaný) ak sú siete rozhodené dostatočne široko, aby zahŕali celý proces výstavby, ako aj následný život nehnuteľnosti, vždy sa dá nájsť nejaký ekonomický dôvod nad rámec „samotnej“ danej výhody. Taký prístup by totiž spôsobil, že subjektívna podmienka by nikdy nemohla byť splnená.

105.

V prejednávanej veci je teda pravdepodobné, že bude relevantné jedno alebo viac plnení uskutočnených pred predajom. Okrem tejto všeobecnej úvahy sa domnievam, že v konečnom dôsledku je na vnútroštátnom súde, aby určil plnenie alebo súbor plnení, vo vzťahu ku ktorým treba zisťovať „hlavný cieľ“, ako aj to, čo je týmto hlavným cieľom.

106.

Vnútroštátny súd však pri tom musí zohľadniť všetky skutočnosti a okolnosti prejednávanej veci. To môže zahŕňať predchádzajúce alebo nasledujúce plnenia. (75) Inými slovami, aby mohol vnútroštátny súd v plnom rozsahu posúdiť „hlavný cieľ“ samotných plnení uskutočnených pred predajom, musí preskúmať širšie skutkové okolnosti.

107.

Ak by sa totiž v prejednávanej veci plnenia uskutočnené pred predajom úplne vytrhli zo širšieho kontextu, vôbec by nešlo o danú výhodu, ale skôr o dané bremeno (keďže výhoda je relatívna a vzniká len v dôsledku následného predaja tretím osobám).

4. Záver

108.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na štvrtú a siedmu

otázku takto:

Otázka 4

V takej veci, akou je spor vo veci samej, „hlavný cieľ“ netreba zisťovať vo vzťahu k plneniam uskutočneným pred predajom v spojení s konečným predajom. Je na vnútroštátnom súde, aby určil konkrétne plnenia uskutočnené pred predajom, v súvislosti s ktorými je najvhodnejšie posudzovať „hlavný cieľ“ na účely zistenia možného zneužitia práva v oblasti DPH.

Otázka 7

V takej veci, akou je spor vo veci samej, v ktorom:

—

bol dojednaný dlhodobý prenájom medzi zdaniteľnou osobou a inou prepojenou zdaniteľnou osobou,

—

zmluva o tomto prenájme bola zrušená vo veľmi krátkom čase od jej podpísania a v porovnaní s jej celkovým trvaním a

—

počas tohto krátkeho obdobia existoval spätný prenájom, čoho jednoznačným výsledkom bolo to, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla dlhodobý prenájom, sa v skutočnosti nikdy nevzdala kontroly prenajímaného majetku,

by bolo v rozpore s cieľom článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH zaobchádzať s dlhodobým prenájomom ako s „poskytnutím pred prvým obsadením“ v zmysle článku 4 ods. 3 písm. a) uvedenej smernice.

D. Tretia otázka: opätovné definovanie a opätovné posúdenie plnení

109.

Treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ako majú byť príslušné plnenia nanovo definované, ak sa v tejto veci uplatní zásada zákazu zneužívania práva.

110.

Keď bolo zistené porušenie zásady zákazu zneužívania práva, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužívanie. (76) Opätovné definovanie však nesmie ísť nad rámec toho, čo je potrebné na správne vyrubenie DPH a predchádzanie daňovým únikom. (77)

111.

Po prvé je teda na vnútroštátnom súde, aby na základe usmernenia poskytnutého v odpovedi na prvú, druhú, štvrtú a siedmu otázku určil, či určité prvky plnení, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, predstavovali zneužívanie.

112.

Ak je to naozaj tak, tomuto súdu po druhej prináleží znovu definovať uvedené plnenia tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali prvky zakladajúce zneužívanie.

113.

Ak by teda vnútroštátny súd napríklad konštatoval, že plnenia uskutočnené pred predajom predstavovali porušenie zásady zákazu zneužívania práva, uvedené plnenia netreba brať do úvahy na účely posudzovania zodpovednosti odvolateľov v oblasti DPH.

114.

Na základe skutkového stavu opísaného v návrhu vnútroštátneho súdu a s výhradou konečného posúdenia uvedeným súdom by potom bol následný predaj majetku považovaný za jeho prvé poskytnutie. Tento predaj by sa na účely DPH posudzoval v súlade s platnou vnútroštátnou právnou úpravou vykladanou z hľadiska práva EÚ, najmä článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH.

115.

Pokiaľ ide o inštitucionálny rozmer tretej otázky vnútroštátneho súdu, môžem len zopakovať, že v súlade so zásadou vnútroštátnej procesnej autonómie a s výhradou zásad ekvivalencie a efektivity vnútroštátnemu právu prináleží určiť inštitúciu, ktorá má právomoc na opätovné definovanie a posúdenie príslušných plnení.

116.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na tretiu otázku takto:

—

Keď bolo zistené porušenie zásady zákazu zneužívania práva, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužívanie.

—

Za takých okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, pokiaľ by sa plnenia uskutočnené pred predajom nebrali do úvahy na základe uplatnenia zásady zákazu zneužívania práva a následný predaj majetku by sa teda považoval za jeho prvé poskytnutie, by sa tento predaj mal na účely DPH posudzovať v súlade s platnou vnútroštátnou právnou úpravou vykladanou z hľadiska práva EÚ, najmä článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH.

E. Piata, šiesta a ôsma otázka: zlučiteľnosť § 4 ods. 9 zákona o DPH so šiestou smernicou o DPH

117.

Piata, šiesta a ôsma otázka vnútroštátneho súdu vychádzajú z predpokladu, že § 4 ods. 9 zákona o DPH je nezlučiteľný so šiestou smernicou o DPH a táto smernica sa ním (preto) nevykonáva.

118.

Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania alebo z písomných či ústnych pripomienok pred Súdny dvor však nie je jasné, čo by malo byť zdrojom nezlučiteľnosti alebo aká má byť povaha nevykonania smernice.

119.

V prípade absolútneho neprebratia smernice je právny stav v určitých smeroch pomerne jasný. Neexistujú vykonávacie opatrenia, a preto je vnútroštátne právo nezlučiteľné so smernicou. Naopak, Írsko v prejednáwanej veci prijalo opatrenia na vykonanie šiestej smernice. Navyše ani jeden z účastníkov konania netvrdí, že v každom praktickom scenári bez výnimky sa uplatnením § 4 ods. 9 zákona o DPH „nedosiahne výsledok“ zamýšľaný touto smernicou (aby som použil terminológiu článku 288 ZFEÚ). Nie je preto možné všeobecne a nekvalifikovane konštatovať, že (čiastočná) nezlučiteľnosť sa rovná neexistencii vykonávacích opatrení.

120.

Podrobnejšia analýza týchto otázok by si podľa môjho názoru vyžadovala lepšie pochopenie toho, akú povahu má máj údajná nezlučiteľnosť § 4 ods. 9 zákona o DPH.

121.

Odvolatelia na pojednávaní uviedli, že podľa ich názoru hlavná nezlučiteľnosť vyplýva z § 4 ods. 6 zákona o DPH. Posledné uvedené ustanovenie oslobodzuje od dane všetky prvé dodávky nehnuteľného majetku, ak neexistuje nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Odvolatelia sa domnievajú, že také oslobodenie je nezlučiteľné s článkom 4 ods. 3 písm. a) a článkom 13 B písm. g) šiestej smernice o DPH v rozsahu, v akom si tieto ustanovenia EÚ vyžadujú zdanenie všetkých prvých dodávok nehnuteľného majetku. Okrem toho keďže § 4 ods. 9 zákona o DPH odkazuje na § 4 ods. 6 zákona o DPH, nezlučiteľnosť posledného uvedeného ustanovenia so šiestou smernicou o DPH znamená aj nezlučiteľnosť prvého uvedeného ustanovenia.

122.

Odporca a írsky vláda spochybujú taký výklad právnej úpravy. V písomných pripomienkach uvádzajú vlastný výklad ustanovenia a dôvody jeho prijatia.

123.

Takže pokiaľ ide o otázky 5, 6 a 8, Súdny dvor je v postavení, v ktorom je z návrhu vnútroštátneho súdu ťažké pochopiť, v čom presne spočíva nezlučiteľnosť § 4 ods. 9 zákona o DPH so šiestou smernicou o DPH; írsky vláda akúkoľvek takú hypotetickú nezlučiteľnosť radikálne popiera. Dokonca ani odvolatelia nedokážu vysvetliť, aký konkrétny problém by mal byť s § 4 ods. 9 okrem toho, že odkazuje na § 4 ods. 6 zákona o DPH. Navyše aj keby som prijal vysvetlenie nezlučiteľnosti uvádzané odvolateľmi, nevidím jeho význam v prejednáwanej veci, keďže ako bolo potvrdené na pojednávaní, nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe v tejto veci existoval.

124.

Úlohou Súdneho dvora nie je poskytovať výklad vnútroštátneho práva. Ešte menej je jeho úlohou rozhodovať medzi výkladom tohto práva navrhovaným jednotlivými účastníkmi konania v prípadoch, keď existencia a povaha údajnej nezlučiteľnosti a/alebo neprebratia práva EÚ nie sú zjavné a sú jednoznačne spochybňované.

125.

V dôsledku toho a vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že Súdny dvor nemá k dispozícii podrobnosti o skutkových okolnostiach potrebné na poskytnutie užitočnej odpovede, ktorá by nebola založená na hypotézach a špekuláciách o povahe údajnej nezlučiteľnosti § 4 ods. 9 zákona o DPH so šiestou smernicou o DPH.

126.

Navrhujem preto, aby Súdny dvor zamietol piatu, šiestu a ôsmu otázku ako neprípustné.

V. Návrh

127.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil írsky Supreme Court (Najvyšší súd), takto:

Otázky 1 a 2

Ustanovenia 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 a vnútroštátne opatrenia, ktorými bola táto smernica prebratá, je potrebné vykladať z hľadiska všeobecnej zásady zákazu zneužívania práva v oblasti DPH zakotvenej v práve EÚ. Platí to aj:

–

v prípade neexistencie vnútroštátnych opatrení, či už legislatívnych alebo súdnych, ktoré túto zásadu „uvádzajú do platnosti“,

–

v takých veciach, akou je vec prejednávaná vnútroštátnym súdom, v ktorých sa príslušné plnenia uskutočnili pred rozsudkom Súdného dvora z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Otázka 3

Keď bolo zistené porušenie zásady zákazu zneužívania práva, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužívanie.

Za takých okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, pokiaľ by sa plnenia uskutočnené pred predajom nebrali do úvahy na základe uplatnenia zásady zákazu zneužívania práva a následný predaj majetku by sa teda považoval za jeho prvé poskytnutie, by sa tento predaj mal na účely DPH posudzovať v súlade s platnou vnútroštátnou právnou úpravou vykladanou z hľadiska práva EÚ, najmä článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice Rady.

Otázka 4

V takej veci, akou je spor vo veci samej, „hlavný cieľ“ netreba zisťovať vo vzťahu k plneniam uskutočneným pred predajom v spojení s konečným predajom. Je na vnútroštátnom súde, aby určil konkrétne plnenia uskutočnené pred predajom, v súvislosti s ktorými je najvhodnejšie

posudzovať „hlavný cieľ“ na účely zistenia možného zneužitia práva v oblasti DPH.

Otázka 7

V takej veci, akou je spor vo veci samej, v ktorom:

by bolo v rozpore s cieľom článku 4 ods. 3 písm. a) a článku 13 B písm. g) šiestej smernice Rady zaobchádzať s dlhodobým prenájomom ako s „poskytnutím pred prvým obsadením“ v zmysle článku 4 ods. 3 písm. a) uvedenej smernice.

Otázky 5, 6 a 8

Piata, šiesta a ôsma otázka sa zamietajú ako neprípustné.

(1) Jazyk prednesu: angličtina.

(2) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121).

(3) Cynik (alebo realista v závislosti od uhľa pohľadu) by mohol dodať, že táto skutočnosť je dokonca podmienkou trvalej existencie tohto citového vzplanutia.

(4) Šiesta smernica Rady 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

(5) Teraz nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

(6) Presnejšie povedané, prenájmy trvajúce viac ako 10 rokov sa považujú za dodávky nehnuteľného majetku podliehajúce DPH. Ak však trvajú menej ako 20 rokov, DPH sa platí aj z nároku na vrátenie práva.

(7) Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).

(8) Pozri okrem iného rozsudky z 21. februára 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 52); z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 68 a 69, ako aj citovanú judikatúru); z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 25); z 13. marca 2014, SICES a i. (C-155/13, EU:C:2014:145, body 29 a 30), a zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 32). Pozri tiež rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 47).

(9) Rozsudok z 10. januára 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc a Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, bod 27).

(10) Rozsudky z 3. decembra 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, bod 13), a z 5. októbra 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, bod 21).

(11) Pokiaľ ide o túto terminologickú „škálu“, pozri napríklad CERIONI, L.: The „Abuse of Rights“ in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion. In: European Business Law Review, roč. 21, 2010, s. 783 až 813.

(12) Pokiaľ ide o širšiu taxonómiu zneužívania a analýzu rozdielov medzi zneužitím objektívneho práva „abuse of law“ a zneužitím subjektívnych práv „abuse of rights“, pozri SAYDÉ, A.: Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market. Oxford: Hart Publishing, 2014, s. 16 až 31.

(13) Pozri napríklad rozsudky z 23. septembra 2003, Akrich (C?109/01, EU:C:2003:491), a zo 17. júla 2014, Torresi (C?58/13 a C?59/13, EU:C:2014:2088). Pozri v tomto smere tiež DE LA FERIA, R.: Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax. In: Common Market Law Review, ro?. 45, 2008, s. 395 a 429.

(14) Pokia? ide o potvrdenie zna?ných rozdielov, ktoré existujú v jednotlivých oblastiach práva EÚ, pozri napríklad DE LA FERIA, R., VOGENAUER, S. (eds.): Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Oxford: Hart Publishing, 2011.

(15) Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. januára 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, EU:C:2004:17, bod 28), alebo z 18. júla 2007, Lucchini (C?119/05, EU:C:2007:434, bod 63).

(16) Rozsudok zo 6. marca 2007, Meilicke a i. (C?292/04, EU:C:2007:132, bod 34).

(17) Pozri napríklad STEINER, E.: Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions. Springer International Publishing, Švaj?iarsko, 2015, s. 12 až 13; a LANG, M.: Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of Member States. In: POPELIER, P. a kol. (eds.): The Effects of Judicial Decisions in Time. Cambridge: Intersentia, 2014, s. 245.

(18) LENAERTS, K., GUTIÉRREZ-FONS, J. A.: The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law. In: Common Market Law Review. 2010, ro?. 47, s. 1629 a s. 1645 až 1649.

(19) Pokia? ide o tento uhol poh?adu pevne zakorenený vo vnímaní úlohy rozhodnutí vyšších súdnych orgánov ?lenských štátov – pozri napríklad všeobecné porovnávacie správy v MACCORMICK, D. N., SUMMERS, R. S. (eds.): Interpreting Precedents: A Comparative Study. Dartmouth: Ashgate Publishing, 1997. Naopak, to, kde sa v konkrétnom prípade kon?í zis?ovanie práva a za?ína sa jeho vytváranie, je iná, ale ur?ite nie nová otázka. Už v roku 1934 o nej Arthur Goodhart napísal, že storo?ia dominuje anglickému a americkému právnomu mysleniu (GOODHART, A. L.: Precedent in English and Continental Law. London: Stevens and Sons, 1934, s. 14). Pozri tiež CROSS, R., HARRIS, J. W.: Precedent in English Law. 4. vyd. Oxford: Clarendon Press, 1991, s. 27 až 34.

(20) Pokia? ide o zneužívanie práva v oblasti DPH, pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a i. (C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, body 54 až 60).

(21) Pozri napríklad rozsudky z 8. apríla 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 72), a z 28. septembra 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, bod 21).

(22) Rozsudky z 8. apríla 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 74), a z 28. septembra 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, bod 21).

(23) Rozsudok z 28. septembra 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, bod 21). Pozri tiež rozsudok z 12. októbra 2000, Cooke (C?372/98, EU:C:2000:558, bod 42). Vo všeobecnosti pozri napríklad DÜSTERHAUS, D.: Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure. In: Yearbook of European Law, 2016.

(24) Rozsudok z 23. mája 2000, Buchner a i. (C?104/98, EU:C:2000:276, bod 40).

(25) ?alej môžem uvies?, že tento problém ur?ite nie je nový a ur?ite nie je obmedzený na právny poriadok EÚ. Pokia? ide o porovnávací preh?ad, pozri napríklad STEINER, E.: dielo

citované v poznámke pod ťiarou 17; alebo POPELIER, P. a kol.: dielo citované v poznámke pod ťiarou 17.

(26) Pokiaľ ide o zoznam príkladov, pozri poznámku pod ťiarou 41 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2005:200), alebo jednotlivé hmotnoprávne kapitoly v DE LA FERIA, R., VOGENAUER, S.: dielo citované v poznámke pod ťiarou 14. Ako uvádza P. Schammo, „judikatúra týkajúca sa zneužívania práva teraz zasahuje celé spektrum práva ES“ (SCHAMMO, P: Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System. In: European Law Journal. 2008, roč. 14, s. 359). Alebo „tweetovejšie“, hoci asi nie úplne optimisticky: „zneužívanie je všade v práve Únie“ (SAYDÉ, A.: dielo citované v poznámke pod ťiarou 12, s. 13).

(27) Rozsudok z 15. októbra 2009, Audiolux a i. (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

(28) Pozri tiež ťlánky 13 A, 14 a 15 odkazujúce na „daňové úniky, obchádzanie a zneužívanie zákona“. ťlánky 13, 14, 15, 27, 28c a 28k tiež odkazujú na „obchádzanie“ (v znení platnom v ťase skutkových okolností).

(29) Pozri ťlánok 4 ods. 3 nariadenia Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 z 18. decembra 1995 o ochrane finančných záujmov Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES L 312, 1995, s. 1; Mim. vyd. 01/001, s. 340).

(30) ťlánok 4 ods. 3 nariadenia č. 2988/95 stanovuje, že „činy, o ktorých sa zistí, že boli úmyselne vykonané na získanie výhody v protiklade s cieľmi práva spoločenstva platného v danom prípade tým, že sa umelo vytvorili podmienky potrebné na získanie výhody, majú za následok neposkytnutie výhody alebo jej zrušenie“.

(31) Rozsudok zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

(32) Bod 29 vyššie.

(33) Rozsudok z 8. apríla 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 71).

(34) Bod 42 vyššie.

(35) Pozri rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 38), a z 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 60), ktoré odrážajú latinskú zásadu nemo propiam turpitudinem allegare potest.

(36) Rozsudky zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 54), a z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 76).

(37) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 86).

(38) Pozri napríklad rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73), a z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27).

(39) Pozri napríklad rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74), a z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 29), hoci v iných oblastiach uplatňovania zásady zákazu zneužívania práva existuje niekedy obmedzených výnimiek [pozri napríklad rozsudok zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 33), ktorý odkazuje na „právnu úpravu“, a nie na „príslušné ustanovenia“].

(40) Pokiaľ ide o DPH, pozri napríklad rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, body 79 a 80) (článok 17 šiestej smernice o DPH), z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 60) (článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH), a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 38 a 41) [článok 43 a článok 56 ods. 1 písm. k) smernice 2006/112 nahradené článkom 45 a článkom 59 písm. k) v zmysle smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11)] (smernica 2006/11 nahradila šiestu smernicu o DPH). Táto skutočnosť sa tiež preukázala neodráža v histórii „objektívnej podmienky“ v rozsahu, v akom je pri spätnom pohľade možné rekonštruovať túto históriu. Vo veciach týkajúcich sa údajného zneužitia tak Súdny dvor už predtým, než sformuloval duálne kritérium v rozsudku Emsland-Stärke a neskôr v oblasti DPH v rozsudku Halifax, skúmal, či bol splnený cieľ špecifických ustanovení [pozri napríklad rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i. (C-367/96, EU:C:1998:222, bod 23), a z 23. marca 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, body 33 a 34), ktoré sa oba týkajú článku 25 ods. 1 druhej smernice Rady z 13. decembra 1976 o koordinácii ochranných opatrení, ktoré členské štáty vyžadujú od obchodných spoločností na ochranu záujmov spoločníkov a tretích osôb v zmysle druhého odseku článku 58 Zmluvy pokiaľ ide o zakladanie akciových spoločností, udržiavanie a zmenu ich základného imania, s cieľom dosiahnuť rovnocennosť týchto opatrení (Ú. v. ES L 26, 1977, s. 1; Mim. vyd. 17/001, s. 8)].

(41) Chcem poukázať na to, že v rozsudku Emsland-Stärke, v ktorom má uvedená podmienka svoj pôvod, sa Súdny dvor touto podmienkou nezaoberal, ale len konštatoval, že „Bundesfinanzhof sa domnieva, že skutočnosti opísané v prvej prejudiciálnej otázke preukazujú, že cieľ právnej úpravy Spoločenstva nebol splnený“. Rozsudok zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 55).

(42) Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(43) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 79).

(44) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 80). Pozri však rozsudky Weald Leasing a RBS, v ktorých je podľa všetkého uplatnený trochu odlišný prístup: rozsudky z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, body 44 až 45).

(45) Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

(46) Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52).

(47) Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 60).

(48) Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(49) Pôvodne článok 43 a článok 56 ods. 1 písm. k) smernice 2006/112 a následne článok 45 a článok 59 písm. k) po tom, čo bola zmenená smernicou 2008/8.

(50) Hoci článok 2 ods. 1 je len málo nápomocný a dal by sa uviesť ako relevantný v akejkoľvek veci týkajúcej sa dodávky tovarov (bolo možné odvolávať sa naň napríklad vo vyššie analyzovaných rozsudkoch Halifax alebo Part Service, ale nestalo sa to).

(51) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

(52) Toto tvrdenie sa mimoriadne približuje odpovedi navrhnutej Komisiou vo veci Emsland?Stärke, ktorú však Súdny dvor neprijal. Komisia tak navrhla, že zneužitie treba konštatovať, keď „sa dotknuté obchodné plnenia uskutočnili s cieľom získať výhodu, ktorá je nezlučiteľná s cieľmi platnej právnej úpravy Spoločenstva v tom zmysle, že podmienky na získanie uvedenej výhody boli umelo vytvorené“ [pozri rozsudok zo 14. decembra 2000, Emsland?Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, bod 43) (kurzívou zvýraznil generálny advokát)].

(53) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

(54) Keby neboli, dalo by sa tvrdiť, že pokiaľ ide o jeho praktické účinky, zákaz zneužívania práva vo verejnom práve je v rozpore so zásadou zákonnosti. Pozitivistický sen predvídať nosť práva v spojení s ústavnou zásadou zákonnosti každej verejnej činnosti znamená, že keď je jednotlivec v kontakte s verejnou správou, samozrejme vrátane daňovej správy, mal by byť schopný na základe platného práva predvídať, či budú jeho skutky prípustné (zákonné) alebo neprípustné (protizákonné). V rámci tejto dichotómie však platí, že všetko, čo nie je výslovne zakázané, je dovolené. Zákaz zneužívania práva, prinajmenšom ten, ktorý nemá jasné podmienky, k tejto klasickej dichotómii zjavne pridáva tretiu šedú zónu, ktorá by mohla byť pre tradičnejšie mysliaceho pozitivistického právnicka hlboko znepokojivá. Znamená totiž, že existuje tretia skupina plnení, ktoré síce boli ex ante formálne dovolené, no ex post môžu byť opätovne posúdené ako vecne nezákonné. Potmehúdsky by bolo možné každú takú šedú zónu s nejasnými podmienkami skutočne nazvať „Schrödingerova zákonnosť“: až keď človek neskôr otvorí škatuľu, zistí, či plnenie vnútri škatule bolo alebo nebolo zákonné.

(55) Bod 50 týchto návrhov.

(56) Čo by podľa môjho názoru bolo pomerne „umelé“ chápanie.

(57) Ktoré som analyzoval v bodoch 66 až 69 vyššie.

(58) Pozri tiež body 49 až 51 týchto návrhov. Avšak treba uviesť, že vo veci Emsland?Stärke generálny advokát Alber poľal problematiku z opačného konca, keď konštatoval, že článok 4 ods. 3 „nevytvára novú právnu zásadu, ale len kodifikuje všeobecnú zásadu práva, ktorá už existuje v práve Spoločenstva“ [návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber vo veci Emsland?Stärke (C?110/99, EU:C:2000:252, bod 80)].

(59) V nasledujúcich veciach, v ktorých bola uplatniteľná zásada zneužitia práva i článok 4 ods. 3 nariadenia č. 2988/95, Súdny dvor uplatnil v prvom rade všeobecnú zásadu [pozri rozsudok zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255)].

(60) A urobil to pomerne explicitne v rozsudku zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, bod 52). Pozri tiež rozsudok z 9. júla 2015, Cimmino a i. (C?607/13, EU:C:2015:448).

(61) Bod 28 vyššie.

(62) Návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia. [KOM(73) 950, 20. jún 1973, Bulletin Európskych spoločenstiev, príloha 11/73, na s. 9].

(63) Rozsudok zo 4. októbra 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, bod 52). Chcem poukázať na to, že Súdny dvor tu zjavne asimiluje pojmy „prvé dodanie“ a „prvé obsadenie“. Pozri tiež rozsudok z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, bod 21), v ktorom sa používa výraz „existujúce budovy“.

(64) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, body 75 a 86).

(65) Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, bod 35).

(66) Rozsudok z 21. februára 2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, bod 51).

(67) Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, body 69 a 70), a z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, bod 25).

(68) Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 75), a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, bod 49).

(69) Rozsudok zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, bod 32).

(70) Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, bod 45).

(71) Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 75), a z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, bod 30).

(72) Rozsudok zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, bod 47).

(73) Pokiaľ ide o možné nebezpečenstvá vyplývajúce z jej nezohľadnenia, pozri znova poznámku pod čiarou 54 vyššie.

(74) Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

(75) Rozsudok zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, bod 35).

(76) Rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 98); z 20. júna 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, bod 50), a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, bod 52).

(77) Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, EU:C:2006:121, bod 92).