Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 4. októbra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 287 bod 19 – Systém oslobodenia od DPH pre zdaniteľné osoby s nízkym obratom – Zneužívajúce konanie spočívajúce v založení novej spoločnosti“

Vo veci C-171/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb, Chorvátsko) z 9. marca 2023 a doručený Súdnemu dvoru 20. marca 2023, ktorý súvisí s konaním:

UP CAFFE d.o.o.

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (spravodajca), S. Rodin a L. S. Rossi,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– UP CAFFE d.o.o., v zastúpení: D. Galić, odvjetnica,

– chorvátska vláda, v zastúpení: G. Vidović Mesarek, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Mataija, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. mája 2024,

* Jazyk konania: chorvátčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2016/856 z 25. mája 2016 (Ú. v. EÚ L 142, 2016, s. 12) (ďalej len „smernica o DPH“), a zásady zákazu zneužívajúcich konaní.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi chorvátskou spoločnosťou UP CAFFE d.o.o. na jednej strane a Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Ministerstvo financií Chorvátskej republiky) na druhej strane vo veci rozhodnutia, ktorým toto ministerstvo vymáha od spoločnosti UP CAFFE zaplatenie sumy dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 285 smernice o DPH v prvom odseku stanovuje:

„Členské štáty, ktoré nevyužili možnosť stanovenú v článku 14 [druhej] smernice [Rady] 67/228/EHS [z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – Štruktúra a vykonávacie pravidlá spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303)] môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako 5 000 [eur] alebo jej ekvivalent v národnej mene.“

4 Podľa článku 287 smernice o DPH:

„Členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:

…

19. Chorvátsko: 35 000 [eur].“

5 Článok 1 vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2017/1768 z 25. septembra 2017, ktorým sa Litovskej republike povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 287 smernice [o DPH] (Ú. v. EÚ L 250, 2017, s. 71), stanovuje:

„Odchylne od článku 287 ods. 19 smernice [o DPH] sa Chorvátsku povoľuje oslobodiť od DPH zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent sumy 45 000 [eur] v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň jeho pristúpenia.“

6 Článok 2 druhý odsek vykonávacieho rozhodnutia 2017/1768 stanovuje, že toto rozhodnutie sa uplatňuje od 1. januára 2018 do 31. decembra 2020 alebo do nadobudnutia účinnosti smernice, ktorou sa menia články 281 až 294 smernice o DPH, podľa toho, čo nastane skôr.

Chorvátske právo

7 Článok 9 Opći porezni zakon (Všeobecný daňový zákon, *Narodne novine*, br. 115/16 a 106/18), nazvaný „Povinnosť konať v dobrej viere“, stanovuje:

„1. Strany daňového vzťahu sú povinné konať v dobrej viere.

2. Konať v dobrej viere znamená konať bezúhonne a poctivo v súlade so zákonom.

3. Minister financií nariadením stanoví podmienky konania v dobrej viere.“

8 Podľa článku 11 tohto zákona sa daňové skutočnosti „určujú na základe ich ekonomickej podstaty“.

9 Článok 90 Zakon o porezu na dodanu vrijednost (zákon o DPH) (*Narodne novine*, br. 77/13) znie:

„1. Na účely tohto zákona sa ‚zdaniteľnou osobou s nízkym obratom‘ rozumie právnická osoba, ktorá má sídlo alebo stálu prevádzkareň, alebo fyzická osoba, ktorá má bydlisko alebo obvyklý pobyt na území tuzemska a ktorej dodanie tovaru alebo poskytnutie služby v predchádzajúcom alebo bežnom kalendárnom roku nepresiahlo sumu 300 000 [chorvátskych kún (HRK)] [približne 39 000 eur].

2. Zdaniteľná osoba uvedená v odseku 1 tohto paragrafu je oslobodená od DPH pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb, nie je oprávnená uvádzať DPH na vystavených faktúrach a nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.“

Okolnosti predchádzajúce sporu a prejudiciálna otázka

10 UP CAFFE so sídlom v Chorvátsku vykonáva reštauračnú činnosť.

11 Dňa 17. októbra 2018 chorvátska daňová správa vydala daňový výmer voči spoločnosti UP CAFFE za obdobie od 1. januára 2018 do 31. júla 2018 týkajúci sa sumy DPH vo výške 138 234,02 HRK (približne 18 000 eur) spolu s ďalšou sumou 2 425,12 HRK (približne 320 eur) z titulu úrokov z omeškania (ďalej len „sporný daňový výmer“).

12 Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa sporný daňový výmer zakladá na výsledkoch daňovej kontroly, ktorá preukazuje, že založenie spoločnosti UP CAFFE bolo súčasťou agresívneho daňového plánovania určeného na zachovanie výhody systému oslobodenia od DPH stanoveného v článku 90 zákona o DPH, ktorý sa vzťahoval na podnik SS-UGO d.o.o., ktorý mal tiež sídlo v Chorvátsku, a to v súvislosti s reštauračnou činnosťou, ktorú v skutočnosti naďalej vykonávala táto posledná uvedená spoločnosť. Chorvátska daňová správa sa totiž domnievala, že v skutočnosti nedošlo k žiadnemu prerušeniu činnosti spoločnosti SS-UGO a že založenie novej spoločnosti, t. j. UP CAFFE, je v skutočnosti fiktívne. Sporný daňový výmer preto stanovoval tak zdanenie DPH z tejto činnosti spoločnosti UP CAFFE, ako aj priznanie práva na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe, ktorá sa vzťahuje na uvedenú činnosť.

13 UP CAFFE napadla zákonnosť daňového výmeru na Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb, Chorvátsko), súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

14 Tento súd tvrdí, že vnútroštátne ustanovenia, ktoré by umožňovali založiť zdanenie DPH spoločnosti UP CAFFE z dôvodu zneužitia práva, boli prijaté až po zdaňovacom období, o ktoré ide vo veci samej, a že Ustav Republike Hrvatske (Ústava Chorvátskej republiky) zakazuje retroaktívne uplatnenie tejto dane.

15 Pýta sa však na možnosť chorvátskej daňovej správy odvolávať sa priamo na všeobecnú zásadu práva Únie týkajúcu sa zákazu zneužívajúceho konania s cieľom odôvodniť takéto odmietnutie vzhľadom na zásady vyplývajúce z rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455). Uvádza však, že okolnosti veci, o ktorej rozhoduje, sa líšia od okolností vo veciach, v ktorých bol vyhlásený tento rozsudok, keďže spor, o ktorom rozhoduje, sa netýka práva na odpočítanie, oslobodenie alebo vrátenie DPH, ale výhod vyplývajúcich zo systému oslobodenia od DPH.

16 Za týchto okolností Upravni sud u Zagrebu (Správny súd Záhreb) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Vyžaduje právo Únie od vnútroštátnych orgánov a súdov, aby určili daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty (povinnosť, ktorá sa líši od povinnosti zamietnuť žiadosť o vrátenie dane) v prípade, ak objektívne okolnosti prípadu naznačujú, že k podvodu v oblasti [DPH] došlo založením novej spoločnosti, teda prerušením daňovej kontinuity v činnosti bývalej spoločnosti, v situácii, keď zdaniteľná osoba vedela alebo [mala vedieť], že sa podieľa na takomto konaní, a keď vnútroštátne právo v čase vzniku skutočnosti zakladajúcej vznik daňovej povinnosti takéto určenie povinnosti neupravuje?“

O prejudiciálnej otázke

17 Na úvod treba pripomenúť, že článok 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ukladá vnútroštátnemu súdu povinnosť, že na to, aby bol možný výklad práva Únie, ktorý bude užitočný pre spor vo veci samej, má vymedziť skutkový a právny rámec, do ktorého spadajú otázky kladené týmto súdom, alebo aby aspoň vysvetlil skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú.

18 V prejednávanej veci sa položená otázka konkrétne netýka ustanovenia práva Únie, ktoré treba vykladať.

19 Okrem toho ani článok 285 smernice o DPH, na ktorý odkazujú tak UP CAFFE, ako aj chorvátska vláda vo svojich písomných pripomienkach, sa vzhľadom na skutkové okolnosti uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nezdá byť relevantný pre konanie vo veci samej.

20 Keďže ustanovenia chorvátskeho práva, ktorými sa preberá smernica o DPH a ktoré sa uplatňujú vo veci samej, stanovujú strop na uplatnenie oslobodenia od DPH vo výške 300 000 HRK [približne 39 000 eur], sa zdá, že relevantnými ustanoveniami smernice o DPH *a priori* nie je článok 285 tejto smernice, ktorý stanovuje strop oslobodenia od dane vo výške 5 000 eur, ale skôr, ako uvádza Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, článok 287 bod 19 tejto smernice, ktorý stanovuje možnosť Chorvátskej republiky uplatniť strop oslobodenia od DPH vo výške 35 000 eur, ktorý bol v zdaňovacom období relevantnom vo veci samej vykonávacím rozhodnutím 2017/1768 zvýšený na 45 000 eur.

21 Napokon treba uviesť, že hoci znenie položenej otázky odkazuje na prípad podvodu, z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že otázka nastolená v tejto veci sa v skutočnosti týka zásady zákazu zneužívajúcich konaní.

22 Vzhľadom na prezumpciu relevantnosti prejudiciálnych otázok týkajúcich sa práva Únie a na skutočnosť, že Súdny dvor disponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na poskytnutie užitočnej odpovede na otázku, ktorá mu bola položená (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. júna 2024, Ilva a i., C-626/22, EU:C:2024:542, bod 47, ako aj citovanú judikatúru), treba konštatovať, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má smernica o DPH v spojení so zásadou zákazu zneužívajúcich konaní vykladať v tom zmysle, že ak sa preukáže, že založenie spoločnosti predstavuje zneužívajúce konanie s cieľom zachovať si výhody systému oslobodenia od DPH stanoveného v článku 287 bode 19 tejto smernice v súvislosti s činnosťou, ktorú predtým vykonávala na základe tohto systému iná spoločnosť, uvedená smernica ukladá, že takto založená spoločnosť nemôže využívať uvedený systém, a to ani v prípade neexistencie osobitných ustanovení, ktoré by vo vnútroštátnom právnom poriadku zakotvovali zákaz takýchto zneužívajúcich konaní.

23 V prvom rade z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že preukázanie existencie zneužívajúceho konania v oblasti DPH vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to jednak, aby predmetná transakcia napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice o DPH a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedla k dosiahnutiu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a jednak, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavným cieľom tejto transakcie je dosiahnuť túto daňovú výhodu. V skutočnosti totiž zákaz zneužívajúcich konaní už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné transakcie nejaké iné vysvetlenie ako len dosiahnutie daňových výhod (pozri analogicky rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75).

24 Pokiaľ ide o ustanovenia smernice o DPH, ktoré môžu byť predmetom takéhoto zneužitia, v prejednávanej veci treba zahrnúť právo na uplatnenie systému oslobodenia od DPH stanoveného v článku 287 bode 19 tejto smernice, keďže Chorvátska republika tento systém uplatnila.

25 Súdny dvor už totiž rozhodol, že vzhľadom na to, že prípadné odmietnutie uplatnenia práva vyplývajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže zneužívajúcim alebo podvodným spôsobom požívať práva stanovené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie prináleží vo všeobecnosti vnútroštátnym orgánom a súdom bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré je ovplyvnené zneužitím alebo podvodom (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, bod 46).

26 V prejednávanej veci preto prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, či chorvátska daňová správa správne z právneho hľadiska konštatovala, že založenie spoločnosti UP CAFFE predstavuje zneužívajúce konanie v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 23 tohto rozsudku, ktorého cieľom je zachovať požívanie výhody systému oslobodenia od DPH stanoveného vo vnútroštátnych ustanoveniach, ktorými sa preberá článok 287 bod 19 smernice o DPH.

27 V tejto súvislosti treba spresniť, že pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa dosiahnutia daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi sledovanými systémom oslobodenia od DPH stanoveným v článku 287 bode 19 smernice o DPH, tento systém zjednodušením administratívnych postupov, ktoré so sebou prináša, umožňuje posilniť vytváranie, činnosť

a konkurencieschopnosť malých podnikov, ako aj zachovať vyváženosť medzi administratívnou záťažou spojenou s daňovou kontrolou a nízkymi daňovými príjmami, ktoré sa majú očakávať. Cieľom tohto systému je teda oslobodiť malé podniky a daňové správy od takejto záťaže (rozsudok z 9. júla 2020, AJPF Caraş-Severin a DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, bod 40).

28 V dôsledku toho, ak je spoločnosť založená s cieľom zachovať vyžívanie systému oslobodenia od DPH stanovený v článku 287 bode 19 smernice o DPH v súvislosti s činnosťou, pri ktorej sa zdá, že ju predtým vykonávala iná spoločnosť, v čase, keď táto iná spoločnosť prestala spĺňať podmienky nevyhnutné na využívanie tohto systému, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, poskytnutie takejto daňovej výhody by nezodpovedalo cieľom sledovaným uvedeným systémom.

29 V druhom rade, pokiaľ ide o právne dôsledky, ktoré treba vyvodiť v prípade, že by sa takéto zneužívajúce konanie preukázalo, z ustálenej judikatúry vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH (pozri analogicky rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71, ako aj 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 42).

30 Ako vyplýva z bodu 25 tohto rozsudku, vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží odmietnuť uplatnenie systému oslobodenia od DPH stanoveného v článku 287 bode 19 smernice o DPH, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento systém sa uplatňuje zneužívajúcim spôsobom.

31 Pokiaľ ide o okolnosť uvedenú vnútroštátnym súdom v jeho otázke, podľa ktorej vnútroštátne právo nestanovuje osobitné ustanovenia týkajúce sa zákazu zneužívania práva, treba pripomenúť na jednej strane, že vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať vnútroštátne právo v čo najširšej miere z hľadiska znenia a účelu dotknutej smernice o DPH s cieľom dosiahnuť výsledok, ktorý táto smernica sleduje, čo vyžaduje, aby urobil všetko, čo je v jeho právomoci s prihliadnutím na celé vnútroštátne právo a uplatnením výkladových metód, ktoré toto právo uznáva (pozri analogicky 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, bod 52).

32 Vnútroštátnemu súdu teda prináleží určiť, či v chorvátskom práve existujú právne pravidlá, či už ide o ustanovenie alebo všeobecnú zásadu, podľa ktorých je zneužitie práva zakázané, alebo iné ustanovenia týkajúce sa daňových podvodov alebo daňových únikov, ktoré by bolo možné vykladať v súlade s požiadavkami práva Únie v oblasti boja proti daňovým podvodom (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, bod 53, ako aj citovanú judikatúru).

33 V prejednávanej veci preto prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, či by, ako navrhuje Komisia, v každom prípade nebolo možné založiť takéto odmietnutie na výklade článku 9 všeobecného daňového zákona alebo jeho článku 11 v súlade s právom Únie.

34 Na druhej strane, ak sa v každom prípade ukáže, že chorvátske právo neobsahuje také pravidlá, ktoré by bolo možné vykladať v súlade so smernicou, nemožno z toho vyvodiť, že vnútroštátne orgány a súdy nemôžu splniť požiadavky smernice o DPH, a tak odmietnuť výhodu vyplývajúcu z práva stanoveného touto smernicou v prípade zneužívajúceho konania (pozri analogicky 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, bod 54).

35 Hoci totiž podľa ustálenej judikatúry smernica sama osebe nemôže ukladať povinnosti jednotlivcovi a členský štát sa na ňu ako takú nemôže voči nemu odvolávať, odmietnutie poskytnutia práva v dôsledku zneužívajúceho konania nepatrí medzi prípady uvádzané touto judikatúrou (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, bod 55).

36 Takéto odmietnutie zodpovedá zásade pripomenutej v bode 25 tohto rozsudku, podľa ktorej sa nikto nemôže zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie a uplatňovanie týchto noriem nemožno rozšíriť tak, aby sa vzťahovalo na zneužívajúce konania (pozri v tomto zmysle rozsudky 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 56, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27, ako aj citovanú judikatúru).

37 Keďže zneužívajúce skutočnosti nemôžu zakladať právo stanovené právnym poriadkom Únie, odmietnutie výhody vyplývajúcej v prejednávanej veci zo smernice o DPH neznamená uloženie povinnosti dotknutému jednotlivcovi podľa tejto smernice, ale je len dôsledkom zistenia, podľa ktorého objektívne podmienky vyžadované na účely získania požadovanej výhody stanovené uvedenou smernicou, pokiaľ ide o toto právo, nie sú v skutočnosti splnené, a preto takéto odmietnutie nevyžaduje osobitný právny základ (pozri v tomto zmysle rozsudky 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 57, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 32, ako aj citovanú judikatúru).

38 V takom prípade teda ide skôr o nemožnosť zdaniteľnej osoby dovolávať sa práva stanoveného smernicou o DPH, ktorého objektívne kritériá priznania nie sú splnené z dôvodu zneužívajúceho konania, ktoré má vplyv na transakciu uskutočnenú samotnou zdaniteľnou osobou (pozri analogicky 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, bod 58). Z toho vyplýva, že v prípade zneužívajúceho konania na uplatnenie systému oslobodenia od DPH stanoveného v článku 287 bode 19 smernice o DPH prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby odmietli jeho uplatnenie, a to aj v prípade neexistencie osobitných vnútroštátnych ustanovení v tomto zmysle (pozri analogicky rozsudky 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 62, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 33).

39 Okrem toho rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), na ktorý sa UP CAFFE odvoláva, aby poukázala na nevyhnutnosť osobitných vnútroštátnych ustanovení týkajúcich sa zneužitia práva na účely odôvodnenia odmietnutia priznania systému oslobodenia od DPH, však toto konštatovanie nevyvracia. V bodoch 38 a 48 tohto rozsudku sa totiž Súdny dvor nevyjadril k podmienkam uplatnenia zásady zákazu zneužívajúcich konaní, ale k podmienkam uplatnenia osobitného ustanovenia obsiahnutého v smernici, ktoré umožňuje členským štátom odmietnuť oslobodenie stanovené touto smernicou, ak je hlavným cieľom dotknutej transakcie alebo jedným z jej hlavných cieľov daňový podvod alebo únik. Navyše, hoci Súdny dvor v bode 48 uvedeného rozsudku kládol dôraz na existenciu pravidiel vnútroštátneho práva týkajúcich sa zneužitia práva, daňového podvodu alebo úniku, ktoré by mohli byť predmetom výkladu v súlade s právom Únie, táto judikatúra sa týka uvedeného ustanovenia sekundárneho práva, a teda sa neuplatňuje na všeobecnú zásadu zákazu zneužívajúcich konaní (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 38).

40 Napokon treba dodať, že v prípade zneužívajúcich konaní musia byť príslušné transakcie opätovne definované tak, aby bola opätovne nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade neexistencie transakcií zakladajúcich toto zneužívajúce konanie, a že táto zmena kvalifikácie nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzanie podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 92, 94 a 98, ako aj z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body 48 a 52, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 46).

41 Súdny dvor tiež spresnil, že z uplatnenia zásady zákazu zneužívajúcich konaní v oblasti DPH vyplýva v prvom rade potreba nastoliť situáciu, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali transakcie zakladajúce takéto konanie, a následne posúdiť túto „prekvalifikovanú“ situáciu s prihliadnutím na relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva a smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 47).

42 V prejednávanej veci z týchto zásad prinajmenšom vyplýva, že spoločnosť, ktorej založenie by predstavovalo zneužívajúce konanie, podlieha DPH, ktorá by sa uplatnila v prípade neexistencie takéhoto zneužitia, a okrem toho, ak sú splnené podmienky, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej na vstupe v súvislosti s touto činnosťou, čo má overiť vnútroštátny súd.

43 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH v spojení so zásadou zákazu zneužívajúcich konaní sa má vykladať v tom zmysle, že ak sa preukáže, že založenie spoločnosti predstavuje zneužívajúce konanie s cieľom zachovať si výhody systému oslobodenia od DPH stanoveného v článku 287 bode 19 tejto smernice v súvislosti s činnosťou, ktorú predtým vykonávala na základe tohto systému iná spoločnosť, uvedená smernica ukladá, že takto založená spoločnosť nemôže využívať uvedený systém, a to ani v prípade neexistencie osobitných ustanovení, ktoré by vo vnútroštátnom právnom poriadku zakotvovali zákaz takýchto zneužívajúcich konaní.

O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenená smernicou Rady (EÚ) 2016/856 z 25. mája 2016 v spojení so zásadou zákazu zneužívajúcich konaní sa má vykladať v tom zmysle, že ak sa preukáže, že založenie spoločnosti predstavuje zneužívajúce konanie s cieľom zachovať si výhody systému oslobodenia od dane z pridanej hodnoty stanoveného v článku 287 bode 19 tejto smernice 2006/112 v súvislosti s činnosťou, ktorú predtým vykonávala na základe tohto systému iná spoločnosť, uvedená smernica 2006/112 ukladá, že takto založená spoločnosť nemôže využívať uvedený systém, a to ani v prípade neexistencie osobitných ustanovení, ktoré by vo vnútroštátnom právnom poriadku zakotvovali zákaz takýchto zneužívajúcich konaní.

Podpisy