ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 21. februára 2006 *

Vo veci C-255/02,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené kráľovstvo), z 27. júna 2002 a doručený Súdnemu dvoru 11. júla 2002, ktorý súvisí s konaním:

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (veľká komora),

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

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: K. Sztranc, referentka,

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd, v zastúpení: K. P. E. Lasok, QC, a M. Patchett-Joyce, barrister, s ktorými uzavrela mandátnu zmluvu S. Garrett, solicitor,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Collins a R. Caudwell, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci J. Peacock a C. Vajda, QC, ako aj M. Angiolini, barrister,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: D. J. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. M. Collins, SC,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporového konania vedeného Halifax plc (ďalej len „Halifax"), Leeds Permanent Development Services Ltd (ďalej len „Leeds Development") a County Wide Property Investments Ltd (ďalej len „County") proti Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners"), ktorého predmetom sú zamietnutia žiadostí o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") alebo o úľavu na DPH zo strany Commissioners, ktoré predložili Leeds Development a County v rámci plánu zníženia daňového zaťaženia Halifax plc Group.

Právny rámec

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

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

5 Podľa článku 5 ods. 1 tejto smernice „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*]".

6 Podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice „pojem ‚poskytovanie služieb' predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5".

7 Z článku 13, B, písm. b) šiestej smernice vyplýva, že okrem niekoľkých v ňom uvedených výnimiek členské štáty oslobodia od dane prenajímanie nehnuteľného majetku. Z článku 13, C, prvého odseku písm. a) uvedenej smernice však vyplýva, že členské štáty môžu poskytnúť platiteľom dane právo voľby zdanenia týchto plnení.

8 Článok 13, B, písm. d) uvedenej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH určité činnosti v sektore finančných služieb.

9 Článok 17 ods. 2 písm. a) tej istej smernice stanovuje:

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

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

10 Pokiaľ ide o tovary a služby, ktoré platiteľ dane používa pri plneniach, v prípade ktorých je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná, a zároveň pri plneniach, v prípade ktorých nie je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná, článok 17 ods. 5 prvý pododsek šiestej smernice stanovuje, že „je povolené odrátať [odpočítať — *neoficiálny preklad*] iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení [prvých z uvedených dvoch plnení — *neoficiálny preklad*]".

11 Podľa druhého pododseku toho istého ustanovenia „táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za [pre — *neoficiálny preklad*] všetky plnenia realizované daňovníkom [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Halifax je bankovou inštitúciou. Veľká väčšina jeho plnení je oslobodená od DPH. V okamihu, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, mohla dostať späť menej ako 5 % DPH zaplatenej na vstupe.

13 Podľa vyjadrení Halifax je Leeds Development realitnou spoločnosťou a County realitnou a investičnou realitnou spoločnosťou.

14 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Leeds Development a County, ako aj iná spoločnosť z Halifax plc Group, ktorá sa podieľala na predmetných plneniach, Halifax Property Investments Ltd (ďalej len „Property"), sú všetky dcérskymi spoločnosťami, v ktorých je majiteľom všetkých obchodných podielov Halifax. Spoločnosti Leeds Development a County sú každá zaregistrovaná samostatne na účely DPH, ale Property nie je registrovaná pre DPH.

15 Na účely svojho podnikania mal Halifax vybudovať call centrá („call centres") v štyroch rôznych lokalitách, a to v Cromac Wood a v Dundonalde v Severnom Írsku, v Livingstone v Škótsku a vo West Bank, Leeds, v severovýchodnom Anglicku, vo vzťahu ku ktorým mal buď zriadené nájomné právo na približne 125 rokov, alebo boli v jeho úplnom vlastníctve, alebo v užívaní.

16 Najprv uzavrel 17. decembra 1999 zmluvu o zhodnotení lokality Cromac Wood s Cusp Ltd nezávislou realitnou a stavebnou spoločnosťou. Neskôr dodatkom z 28. februára 2000 od tejto zmluvy odstúpil a jeho práva a povinnosti prevzala spoločnosť County.

17 Medzi 29. februárom a 6. aprílom 2000 Halifax, Leeds Development, County a Property uzavreli určitý počet dohôd vo vzťahu k rôznym lokalitám. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že plnenia prebiehali podobným spôsobom vo vzťahu ku všetkým lokalitám.

18 Pokiaľ ide o lokality Cromac Wood, Dundonald a Livingston, 29. februára 2000 Halifax uzavrel úverové zmluvy s Leeds Development, podľa ktorých sa Halifax zaviazal požičať Leeds Development dosť vysoký objem finančných prostriedkov na to, aby Leeds Development mohol nadobudnúť práva k týmto lokalitám a zhodnotiť ich, a to za celkovú sumu 59 000 000 GBP.

19 Halifax a Leeds Development takisto uzavreli dohodu s cieľom vykonať v uvedených lokalitách určité stavebné práce. Na tieto práce Leeds Development dostal platbu od Halifax vo výške mierne presahujúcej 120 000 GBP, z čoho takmer 20 000 GBP na DPH. Leeds Development poslal Halifax tri faktúry potvrdzujúce zaplatenú DPH v uvedenej výške. Okrem toho Halifax uzavrel zmluvu s Leeds Development o odplatnom prenájme týchto troch lokalít, každú na 20 rokov s možnosťou predĺženia trvania nájmu zo strany nájomcu na 99 rokov.

20 Leeds Development 29. februára 2000 takisto uzavrel dohodu o zhodnotení a financovaní s County, podľa ktorej posledná uvedená spoločnosť mala vykonať alebo zabezpečiť vykonanie stavebných prác na pozemkoch v Cromac Wood, Dundonald a Livingston vrátane tých, ktoré už Leeds Development sľúbil vykonať alebo zabezpečiť ich vykonanie podľa jeho dohody s Halifax.

21 V ten istý deň Halifax vyplatil Leeds Development prvé preddavky úveru a zaplatil aj za uvedené práce, v celkovej sume 44 815 000 GBP. Táto suma bola vyplatená na bankový účet spravovaný podľa inštrukcií Leeds Development. Posledne uvedená spoločnosť požiadala, aby rovnaká suma, vrátane viac ako 6 600 000 GBP na DPH, bola zaplatená County ako preddavok na ňou vykonávané alebo objednané práce. Táto operácia bola predmetnou bankou zaznamenaná v ten istý deň, a potom boli finančné prostriedky uložené ako vklad na noc. V ten istý deň County vydal Leeds Development faktúru za zaplatenú DPH.

22 Dátum 29. februára 2000 bol takisto posledným dňom zdaňovacieho obdobia február 2000 pre Leeds Development. Táto spoločnosť podala daňové priznanie, v ktorom žiadala vrátenie DPH vo výške približne 6 700 000 GBP.

23 Suma 44 815 000 GBP, plus kumulované úroky, boli 1. marca 2000 prevedené na príkaz Leeds Development na účet otvorený v mene County v inej banke.

24 Dňa 6. apríla 2000, v súlade so zmluvou z 29. februára 2000, dal Halifax do nájmu Leeds Development pozemky nachádzajúce sa v lokalitách Cromac Wood, Dundonald a Livingston ako protihodnotu za platby v celkovej výške približne 7 400 000 GBP, pričom každý z nájmov bol považovaný za plnenie oslobodené od DPH. Tieto platby boli financované dodatočným čerpaním zo sumy danej k dispozícii podľa pôvodných úverových zmlúv.

25 V ten istý deň sa Leeds Development takisto zaviazal odplatne postúpiť každý z týchto nájmov na Property, pričom tieto postúpenia mali byť účinné v prvý pracovný deň po dokončení prác na stavbe a mali byť považované za plnenia oslobodené od DPH. Odplata sa mala vypočítať podľa vzorca, ktorý mal priniesť Leeds Development celkový zisk 180 000 GBP. Property sa zaviazal dať do podnájmu lokality Cromac Wood, Dundonald a Livingston spoločnosti Halifax, v každom z prípadov ako protihodnotu za platbu, ktorá sa mala vypočítať podľa ceny zaplatenej Property spoločnosti Leeds Development za postúpenie príslušných nájmov, plus zisková marža. Spoločnosti Property mal z týchto podnájmov vyplynúť celkový zisk 85 000 GBP.

26 Pokiaľ ide o lokalitu West Bank v Leeds, 13. marca 2000 uzavreli Halifax a Leeds Development úverovú zmluvu, ako aj nájomnú zmluvu a dohodu o prácach. Halifax zaplatil sumu 41 900 GBP, z toho trochu viac ako 6 000 GBP ako DPH, za prvé vykonané práce a Leeds Development vydal faktúru na zaplatenú DPH zodpovedajúcu celkovej sume. Halifax vyplatil prvý preddavok v prospech Leeds Development približne vo výške 3 000 000 GBP podľa úverovej zmluvy.

27 V ten istý deň Leeds Development a County uzavreli dohodu o zhodnotení a financovaní. Leeds Development vykonal predbežnú platbu v prospech County a County vydal faktúry na zaplatenú DPH zodpovedajúce vykonaným prácam vo výške viac ako 3 000 000 GBP, z toho približne 455 000 GBP ako DPH. Vo svojom daňovom priznaní za mesiac marec 2000 žiadal Leeds Development vrátenie približne 455 000 GBP ako DPH zaplatenej na vstupe.

28 Dňa 6. apríla 2000 dal Halifax do nájmu Leeds Development pozemok nachádzajúci sa v lokalite West Bank a bola uzatvorená dohoda o postúpení uvedeného nájmu z Leeds Development na Property za protihodnotu. Inou dohodou sa Property zaviazal súhlasiť s podnájmom spoločnosti Halifax.

29 County sa na účely vykonania prác uvedených v rôznych dohodách uzatvorených s Leeds Development zmluvne dohodol s nezávislými podnikateľmi a osobami vykonávajúcimi slobodné povolania (ďalej len „nezávislí stavebníci"). Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že dohody mohli byť uzatvorené postupne s nezávislými stavebníkmi a že tie dohody, o ktorých sa dozvedel, sprevádzali osobitné dohody, ktorých zmluvnou stranou bol Halifax. Tieto osobitné dohody zaručovali spoločnosti Halifax okrem iného vykonanie úloh a povinností predmetným nezávislým stavebníkom.

30 Vnútroštátny súd uvádza, že daňové dôsledky sledované vyššie uvedenými dohodami boli tieto:

— Halifax si mohol odpočítať odpočítateľnú časť DPH zaplatenej na vstupe, týkajúcu sa prác uvedených v dohodách s Leeds Development.

— Leeds Development si mohol odpočítať za zdaňovacie obdobie február 2000 DPH uvedenú na faktúre County z 29. februára 2000, teda viac ako 6 600 000 GBP, a za zdaňovacie obdobie marec 2000 DPH uvedenú na faktúre z 13. marca 2000, teda približne 455 000 GBP.

— County mohol priznať celú DPH na výstupe uvedenú na uvedených faktúrach a mohol si odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za práce vykonané nezávislými stavebníkmi.

— Dohody Leeds Development zo 6. apríla 2000 o postúpení nájmov v štyroch lokalitách spoločnosti Property boli oslobodené plnenia. Keďže tieto plnenia sa

realizovali v inom zdaňovacom období, neviedli k zmene práv Leeds Development na vrátenie dane zaplatenej na vstupe za zdaňovacie obdobia február a marec 2000, ktoré patrili do zdaňovacieho obdobia končiaceho 31. marca 2000.

31 Podľa vnútroštátneho súdu na to, aby toto riešenie fungovalo, je potrebné, aby:

— Halifax, Leeds Development a County boli všetci traja samostatne zaregistrovaní na účely DPH,

— počas prvého predmetného obdobia predstavovala výroba Leeds Development zdaňovaná bežnou sadzbou čo najvyššiu možnú časť jej celkovej výroby. Na tento účel sa mali oslobodené plnenia Leeds Development, ktoré predstavovali postúpenie jeho práv k lokalitám spoločnosti Property, rozlišovať až do skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a

— práva Leeds Development nakladať s lokalitami boli vymedzené tak, aby sa tieto lokality nepovažovali za jeho investičný majetok. V opačnom prípade by postúpenie týchto práv spoločnosti Property mohlo ovplyvniť jeho práva na odpočet.

32 Rozhodnutiami zo 4. a 7. júla 2000 Commissioners zamietli žiadosti o odpočet, ktoré predložil Leeds Development, ako aj County ohľadom DPH, ktorú nezávislí stavebníci fakturovali poslednej uvedenej spoločnosti.

33 Podľa vnútroštátneho súdu Commissioners usúdili, že:

— keďže Leeds Development nedodal práce Halifax, ani neprijal plnenia spočívajúce v stavebných prácach od County, tieto plnenia sa nemali vziať do úvahy na účely DPH,

— analýza dohôd v celkovom kontexte preukázala, že plnenia spočívajúce v prácach nezávislých stavebníkov boli poskytnuté spoločnosti Halifax a nie spoločnosti Leeds Development. Halifax mohol teda odpočítať DPH z uvedených prác uplatňujúc svoju bežnú odpočítateľnú sadzbu dane.

34 Halifax, Leeds Development a County napadli rozhodnutia Commissioners pred VAT and Duties Tribunal London. Halifax uviedol, že tieto rozhodnutia vedú k tomu, že sa s ním zaobchádza, ako keby mal prospech zo zdaniteľných plnení spočívajúcich v stavebných prácach, ktoré mali byť považované za dodané County. Leeds Development a County uviedli, že tieto rozhodnutia znamenajú zamietnutie ich žiadostí o vrátenie DPH alebo o úľavu na DPH zaplatenej na vstupe.

35 Halifax, Leeds Development a County uviedli, že plnenia vykonané v rámci záväzkov uvedených v ich žalobách boli skutočné. Nielen dodávky alebo služby poskytnuté nezávislými stavebníkmi, ale takisto poskytnutie stavebných prác zo strany County a poskytnutie stavebných prác a dodávky pozemkov zo strany Leeds Development slúžili na obchodné účely. Tieto dve spoločnosti, ako aj Property mali mať prospech zo svojej účasti na týchto záväzkoch. Hoci záväzky boli usporiadané spôsobom, ktorý slúžil na vytvorenie výhodnej daňovej štruktúry, systém DPH ukladá fakturovať daň podľa jednotlivých plnení.

36 Commissioners v prvom rade uviedli, že plnenie vykonané výlučne s cieľom vyhnúť sa DPH nie je samo osebe ani „dodávkou", ani „poskytnutím služieb", ani opatrením v rámci vykonávania „hospodárskej činnosti" v zmysle, ktorý je potrebné dať týmto pojmom uvedeným v šiestej smernici. Použitie tejto zásady výkladu predmetných záväzkov by znamenalo, že záväzky Leeds Development voči Halifax by nemohli byť účtované ako týkajúce sa „dodávok" alebo „poskytnutia služieb", pričom toto by platilo takisto pre záväzky County voči Leeds Development.

37 V druhom rade Commissioners uviedli, že v súlade so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva, ktorá ukladá predchádzať zneužívaniu práva, sa nemá prihliadať na plnenia vykonávané výlučne s cieľom vyhnúť sa DPH, ale majú sa uplatniť ustanovenia šiestej smernice na predmetné plnenia podľa ich skutočnej povahy. Akýkoľvek by bol uhol pohľadu skúmania týchto záväzkov, potvrdzuje sa, že iba samotní nezávislí stavebníci mohli skutočne poskytnúť stavebné práce, a to priamo spoločnosti Halifax.

38 Rozhodnutím z 5. júla 2001 VAT and Duties Tribunal žaloby zamietol.

39 Halifax, Leeds Development a County sa odvolali na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ktorý zrušil uvedené rozhodnutie a vrátil vec na prejednanie VAT and Duties Tribunal.

40 Posledný uvedený súd uvádza, že vo svojom prvom rozhodnutí vydanom 5. júla 2001 vychádzal z výkladu článku 4 ods. 2 šiestej smernice, podľa ktorého bolo potrebné držať sa objektívnej povahy plnení na zistenie, či predmetné plnenia neboli dodávkami alebo poskytnutím služieb na účely DPH. O výklad uvedeného ustanovenia by teda mal byť požiadaný Súdny dvor.

41 Okrem toho, prvé rozhodnutie vnútroštátneho súdu rozhodlo spor vo veci samej bez toho, že by sa zaoberalo otázkou, či došlo k nejakému „zneužitiu práva" zo strany účastníkov predmetných plnení. Keďže toto rozhodnutie bolo zrušené, je potrebné sa takisto spýtať na výklad uvedenej zásady.

42 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že vyplýva zo svedectiev riadiacich pracovníkov spoločností Halifax, Leeds Development a County, že jediný cieľ sledovaný dvoma poslednými uvedenými spoločnosťami, kvôli ktorému sa zapojili do predmetných plnení, bolo vyhnúť sa DPH. Inak povedané, Halifax, Leeds Development a County mali úmysel získať daňovú výhodu tým, že zrealizovali umelý plán vyhnutia sa dani. Vnútroštátny súd odkazuje v tejto súvislosti na rozsudok zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Zb. s. I-11569, bod 53).

43 Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, London, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

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

i) uskutočnené každým účastníkom iba s úmyslom získania daňovej výhody a

ii) nemajúce žiaden nezávislý podnikateľský účel

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

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

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

O prvej otázke písm. a)

44 Vnútroštátny súd sa vo svojej prvej otázke písm. a) v podstate pýta, či také plnenia, ako sú plnenia vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytovanie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice, keď sa vykonávajú iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného hospodárskeho cieľa.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

45 Halifax, Leeds Development a County uvádzajú, že v systéme šiestej smernice vykonávané plnenia, ktoré však boli vykonané iba s cieľom získať daňovú výhodu a ktoré nemajú nezávislý podnikateľský účel, sú na účely DPH dodávkami alebo poskytovaním služieb zo strany účastníkov alebo v ich prospech v rámci ich hospodárskych činností.

46 Vlády Spojeného kráľovstva a Írska uvádzajú, že plnenia, ktoré sú na jednej strane vykonávané každým účastníkom iba s cieľom získať daňovú výhodu a na druhej strane nemajú nezávislý podnikateľský účel, nie sú dodávkami alebo poskytovaním služieb vykonávanými účastníkmi v rámci ich hospodárskych činností.

47 Komisia uvádza, že účel, na ktorý sa vykoná plnenie, nie je relevantný na účely článku 2 šiestej smernice.

Posúdenie Súdnym dvorom

48 Na úvod je potrebné pripomenúť, že šiesta smernica zakladá spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (pozri najmä rozsudok z 26. júna 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 38).

49 V tejto súvislosti šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných plnení uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb platiteľom dane za protihodnotu v rámci územia štátu.

50 Pokiaľ ide po prvé o pojem „dodávka tovaru", článok 5 ods. 1 šiestej smernice upresňuje, že za takúto dodávku sa považuje aj prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastník.

51 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane efektívne nakladať s týmto majetkom, ako by bola jeho vlastníkom (pozri najmä rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, a z 21. apríla 2005, C-25/03, HE, Zb. s. I-3123, bod 64).

52 Pokiaľ ide o pojem „poskytovanie služieb", z článku 6 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tej istej smernice.

53 Ďalej podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice sa za platiteľa dane považuje osoba, ktorá nezávisle vykonáva hospodársku činnosť odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

54 Pojem „hospodárske činnosti" je definovaný v článku 4 ods. 2 šiestej smernice ako činnosť zahŕňajúca „všetky" činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby a podľa judikatúry zahŕňa všetky štádiá výroby, distribúcie a poskytovania služieb (pozri najmä rozsudky zo 4. decembra 1990, Van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17, a MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, už citovaný, bod 42).

55 Ako Súdny dvor uviedol v bode 26 rozsudku z 12. septembra 2000, Komisia/Grécko (C-260/98, Zb. s. I-6537), analýza definícií pojmov platiteľ dane a hospodárska činnosť poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu hospodárska činnosť a jeho objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe, nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov (pozri tiež rozsudok z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 8, ako aj v tomto zmysle najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, a z 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 38).

56 Táto analýza, ako aj analýza pojmov dodávka tovaru a poskytovanie služieb v skutočnosti poukazujú na to, že všetky tieto pojmy, ktoré definujú zdaniteľné plnenia v zmysle šiestej smernice, majú objektívny charakter a uplatňujú sa nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, 2006, bod 44).

57 Ako Súdny dvor uviedol v bode 24 rozsudku zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983), povinnosť správcu dane pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiteľa dane tak, že sa vezme do úvahy, okrem výnimočných prípadov, povaha cieľa dotknutého plnenia, je v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH zabezpečiť právnu istotu a prijať akty nevyhnutné na uplatnenie DPH.

58 Z toho vyplýva, že plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené.

59 Iste, tieto kritériá nie sú splnené v prípade daňového podvodu, napríklad v prípade nepravdivých daňových priznaní alebo nepravidelného vydávania faktúr. Nič to však nemení na tom, že otázka, či predmetné plnenie bolo vykonané iba s cieľom získať daňovú výhodu, nie je vôbec relevantná na určenie, či predstavuje dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť.

60 Z toho vyplýva, že je potrebné na prvú otázku písm. a) odpovedať tak, že plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5

ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovej výhody bez iného podnikateľského účelu.

O druhej otázke

61 Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou, ktorú je potrebné skúmať pred prvou otázkou písm. b), v podstate pýta, či treba šiestu smernicu vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia, ktoré sú základom pre toto právo, predstavujú zneužívanie systému.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

62 Halifax, Leeds Development a County uvádzajú, že v kontexte systému DPH neexistuje v práve Spoločenstva doktrína zneužitia práva, na ktorú by sa daňové orgány členského štátu mohli odvolávať proti súkromným subjektom na zamietnutie ich žiadosti o vrátenie alebo odpočet dane zaplatenej na vstupe.

63 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že zásada zneužitia práva je všeobecnou zásadou práva Spoločenstva a zakazuje platiteľovi dane odpočítať DPH v súlade s článkom 17 šiestej smernice a celou uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá prebrala tento článok, keď vyplýva zo žiadosti o odpočet, že ciele DPH stanovené šiestou smernicou nie sú dosiahnuté a že platiteľ dane umelo vytvára podmienky odôvodňujúce žiadosť o odpočet.

64 Francúzska vláda uvádza, že právo Spoločenstva tým, že umožňuje členskému štátu prijať opatrenia zabraňujúce tomu, aby sa niektorí z jeho štátnych príslušníkov zneužitím práv zavedených zmluvou ES neoprávnene alebo podvodne dovolávali práva Spoločenstva, nebráni tomu, aby členský štát zbavil práva na odpočet platiteľa dane alebo skupinu platiteľov dane, ktorí sú navzájom prepojení a realizovali čisto umelo vytvorené plnenia iba s cieľom získať vrátenie preplatku DPH.

65 Írsko uvádza, že doktrína zneužitia práva, tak ako ju vypracoval Súdny dvor, umožňuje daňovým orgánom zamietnuť platiteľom dane ich žiadosti o vrátenie alebo odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ktoré vyplýva z vykonania takých plnení, ktoré sú predmetom konania vo veci samej.

66 Komisia uviedla, že ak platiteľ dane alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať.

Posúdenie Súdnym dvorom

67 Na úvod je potrebné skonštatovať, že v skutočnosti sa zdá, že problémy uvádzané v otázkach položených VAT and Duties Tribunal sú spôsobené, aspoň sčasti, vnútroštátnou právnou úpravou umožňujúcou platiteľovi dane, ktorý vykonáva súčasne zdaniteľné aj nezdaniteľné plnenia alebo iba nezdaniteľné plnenia, prevádzať nájom nehnuteľnosti na iný subjekt, ktorý je ním ovládanou osobou a ktorý má právo voľby zdaňovať nájom tejto nehnuteľnosti a týmto spôsobom odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe s nákladmi na výstavbu alebo renováciu.

68 Napriek tomuto skonštatovaniu je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovolávať právnych noriem Spoločenstva podvodne alebo ich zneužívať (pozri najmä rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., C-367/96, Zb. s. I-2843, bod 20; z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, Zb. s. I-1705, bod 33, a z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32).

69 Uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 11. októbra 1977, Cremer, 125/76, Zb. s. 1593, bod 21; z 3. marca 1993, General Milk Products, C-8/92, Zb. s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, už citovaný, bod 51).

70 Táto zásada zákazu zneužívania sa uplatňuje takisto na oblasť DPH.

71 V skutočnosti, boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou (pozri rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76).

72 Tak ako už Súdny dvor mnohokrát pripomenul, právna úprava Spoločenstva musí byť zároveň istá a jej uplatňovanie predvídateľné pre subjekty podliehajúce súdnej právomoci (pozri najmä rozsudok z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-301/97, Zb. s. I-8853, bod 43). Táto nevyhnutnosť právnej istoty platí s osobitným dôrazom v prípade, keď ide o právnu úpravu, z ktorej môžu vyplynúť finančné náklady, aby sa umožnilo dotknutým osobám poznať s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje (pozri najmä rozsudky z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 34).

73 Okrem toho z judikatúry vyplýva, 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 (pozri najmä rozsudky BLP Group, už citovaný, bod 22, a z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33). Keď platiteľ dane má výber medzi dvoma plneniami, šiesta smernica mu neukladá vybrať si to, ktoré implikuje platbu najvyššieho DPH. Naopak, tak ako už pripomenul generálny advokát v bode 85 svojich návrhov, platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh.

74 Vzhľadom na tieto úvahy sa zdá, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby 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.

75 Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod.

76 Zistiť, či v konaní vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, patrí podľa pravidiel dokazovania vnútroštátneho práva, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Spoločenstva, vnútroštátnemu súdu (pozri rozsudok z 21. júla 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Zb. s. I-7355, bod 40).

77 Súdny dvor však, rozhodujúc o prejudiciálnej otázke, môže v prípade potreby vydať upresnenia, ktorých cieľom je viesť vnútroštátny súd pri jeho výklade (pozri najmä rozsudok zo 17. októbra 2002, Payroll a i., C-79/01, Zb. s. I-8923, bod 29).

78 V tomto zmysle, pokiaľ ide o cieľ režimu odpočítania šiestej smernice, je potrebné pripomenúť, že tento režim má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že sami osebe v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24, a z 27. novembra 2003, Zita Modes, už citovaný, bod 38).

79 V skutočnosti, podľa ustálenej judikatúry článok 2 Prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301, ďalej len „prvá smernica") a článok 17 ods. 2, 3 a 5 šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že v zásade existencia priameho a okamžitého spojenia medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, čo dáva právo na odpočet, je potrebná na to, aby právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané platiteľovi dane a na určenie rozsahu takéhoto práva (rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 24; Abbey National, už citovaný, bod 26, a z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 29).

80 Umožniť však platiteľom dane odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe, hoci v rámci svojich bežných obchodných transakcií žiadne plnenie v súlade s ustanoveniami režimu odpočítania šiestej smernice alebo vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou bola prebratá, by im neumožnilo odpočítať uvedenú DPH alebo by im umožnilo z toho

odpočítať iba časť, by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality, a preto v rozpore s cieľom uvedeného režimu.

81 Pokiaľ ide o druhý prvok, podľa ktorého predmetné plnenia musia mať za hlavný cieľ získanie daňovej výhody, je potrebné pripomenúť, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preukázal obsah a skutočný význam predmetných plnení. Vnútroštátny súd pritom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia (pozri v tomto zmysle rozsudok Emsland-Stärke, už citovaný, bod 58).

82 V každom prípade, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že VAT and Duties Tribunal sa domnieva, že predmetné plnenia vo veci samej mali za jediný cieľ získanie daňovej výhody.

83 Napokon je potrebné pripomenúť, že právo na odpočet stanovené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a nemôže byť v zásade obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na celkovú výšku dane z pridanej hodnoty zaťažujúcej plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43).

84 Tak ako však Súdny dvor už mal príležitosť uviesť, je to iba v prípade, ak neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti, a pod podmienkou prípadného zosúladenia podľa podmienok stanovených v článku 20 šiestej smernice, keď raz vzniknuté právo na odpočet zostáva k dispozícii platiteľovi dane (pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 41, a Schlossstraße, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 42).

85 Z týchto dôvodov je potrebné odpovedať na druhú otázku tak, že šiestu smernicu treba vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.

86 Preukázanie zneužívania si na jednej strane vyžaduje, aby 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. Na druhej strane z celku objektívnych prvkov musí takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

O prvej otázke písm. b)

87 Vzhľadom na odpovede dané na prvú otázku písm. a) a na druhú otázku, prvú otázku písm. b) treba chápať v tom zmysle, že vnútroštátny súd sa v podstate pýta, za akých podmienok môže byť DPH vrátená, keď bolo preukázané zneužívanie.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

88 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že je potrebné skúmať skutočnosti, ktoré preukazujú skutočnú ekonomickú podstatu a určujú, či sa tým realizujú alebo nerealizujú ciele šiestej smernice.

89 Vo veci samej sú nimi skutočnosti zistené VAT and Duties Tribunal v jeho prvom rozhodnutí, teda:

a) Halifax bol objednávateľom týchto plnení;

b) Halifax bezúročne financoval tieto plnenia;

c) Halifax mal vždy vo vlastníctve lokality tak, aby mu priamo plynuli výhody vyplývajúce zo stavebných prác;

d) Halifax mal priame zmluvné spojenie s nezávislými stavebníkmi vo forme záruk a

e) ani County, ani Leeds Development nemali významné vlastnícke práva.

Tieto skutočnosti vedú k záveru, že plnenia poskytnuté nezávislými stavebníkmi boli určené Halifax a viedli teda k výsledku v súlade s cieľmi šiestej smernice.

Posúdenie Súdnym dvorom

90 Na úvod je potrebné skonštatovať, že žiadne ustanovenie šiestej smernice sa netýka otázky vrátenia DPH. Uvedená smernica definuje v článku 20 len podmienky, ktoré je potrebné splniť na to, aby sa odpočet dane zaplatenej na vstupe mohol vyrovnať na úrovni subjektu, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby (pozri uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 27).

91 Prináleží teda v zásade členským štátom, aby určili podmienky, za ktorých môže byť DPH neskôr vrátená štátnou pokladnicou, zároveň však v rámci limitov vyplývajúcich z práva Spoločenstva (pozri uznesenie Transport Service, už citované, bod 28).

92 V tejto súvislosti je však potrebné pripomenúť, že opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať v zmysle článku 22 ods. 8 tej istej smernice s cieľom zabezpečiť správne vyrubenie a výber dane a predchádzanie daňovým podvodom, nemajú samé osebe ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov (pozri rozsudok Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 52, a uznesenie Transport Service, už citované, bod 29). Nesmú sa teda používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou Spoločenstva v tejto oblasti (pozri rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Zb. s. I-6973, bod 59).

93 Je potrebné okrem toho pripomenúť, že preukázanie zneužívania nemusí viesť k sankcii, pre ktorú by bol potrebný jasný a nedvojznačný právny základ, ale k povinnosti vrátenia ako jednoduchému dôsledku uvedeného preukázania, ktoré určí, že odpočet DPH zaplatenej na vstupe bol sčasti alebo vcelku protiprávny (pozri v tomto zmysle rozsudok Emsland Stärke, už citovaný, bod 56).

94 Z toho vyplýva, že plnenia, ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce uvedené zneužívanie.

95 V tejto súvislosti, pokiaľ správca dane zistí, že právo na odpočet bolo vykonávané podvodným spôsobom alebo bolo zneužité, je oprávnený požadovať s retroaktívnym účinkom zaplatenie odpočítaných súm za každé takéto plnenie (rozsudok Fini H, už citovaný, bod 33).

96 Správca dane však musí takisto odpočítať daň, ktorá zaťažila plnenie na výstupe, daň, ktorú musel príslušný platiteľ dane umelo odviesť v rámci plánu zníženia daňového zaťaženia, a v prípade potreby musí vrátiť preplatok.

97 Takisto musí umožniť platiteľovi dane, ktorý by bol v prípade neexistencie plnení zakladajúcich zneužívanie subjektom, ktorému bolo poskytnuté prvé plnenie nezakladajúce zneužívanie, odpočítať DPH zaťažujúcu toto plnenie na vstupe v súlade s ustanoveniami režimu odpočítania šiestej smernice.

98 Z toho vyplýva, že je potrebné odpovedať na prvú otázku písm. b) v tom zmysle, že keď bola zistená existencia zneužívania, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužívanie.

O trovách

99 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 (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

1 **Plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.**

2 **Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.**

Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby 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. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

3 Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie.

Podpisy