NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 17. marca 2005 [1]

I — Úvod

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison, podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý sa týka výkladu ustanovení šiestej smernice 77/388/EHS [2] (ďalej len „šiesta smernica"), na Súdny dvor Európskych spoločenstiev. V konaní vo veci samej sa rozhoduje o zdaňovaní viacerých transakcií týkajúcich sa budovy Harrington Building, ktorú dala postaviť univerzita Central Lancashire Higher Education Corporation (ďalej len „Univerzita").

2. Keďže Univerzita poskytuje predovšetkým plnenia oslobodené od dane z pridanej hodnoty, mohla vykonať odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, pri nákladoch súvisiacich so stavbou budovy, iba vo veľmi malom rozsahu. V dôsledku toho došlo k viacnásobným prevodom a prenájmom medzi Univerzitou a súkromnými spoločnosťami — medzi nimi žalobkyňou v konaní vo veci samej — ktorej jedinou spoločníčkou je priamo alebo nepriamo sama Univerzita. Či by na základe týchto transakcií predsa len mohlo dôjsť k uplatneniu odpočtu dane, závisí predovšetkým od výkladu článku 20 ods. 3 šiestej smernice, ktorý upravuje opravu odpočtu dane v prípade prevodu investičného majetku počas určeného obdobia („dodávka" v zmysle článku 20 ods. 3 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice).

3. V nadväznosti na tri v súčasnosti prebiehajúce konania pred Európskym súdnym dvorom [3], navrhla Komisia aj v tomto konaní uplatniť zásadu zákazu zneužitia práva.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Šiesta smernica 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. 06/001, s. 23).

3 — Veci C-255/02 (Halifax a i.), C-419/02 (BUPA Hospitals) a C-223/03 (University of Huddersfield).

II — Právny rámec

A — *Príslušné predpisy šiestej smernice*

4. Podľa článku 2 bodu 1 dani z pridanej hodnoty podlieha „dodávka tovarov alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani".

5. Podľa článku 4 ods. 3 môžu členské štáty považovať za osobu podliehajúcu dani kohokoľvek,

„... kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2 a predovšetkým ktoréhokoľvek 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...".

6. Pojem dodávky je definovaný v článku 5 ods. 1 ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*]". Pritom môžu členské štáty považovať v zmysle článku 5 ods. 3 aj tieto práva za hmotný majetok:

„a) určité záujmy [práva — *neoficiálny preklad*] na nehnuteľnom majetku,

b) práva na tieto záujmy [vecné práva — *neoficiálny preklad*] poskytujúce ich vlastníkovi práva na používanie nehnuteľného majetku,

c) podiely alebo účastiny rovnocenné podielom dávajúce ich držiteľovi de iure alebo de facto práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti".

7. Článok 13 obsahuje rozsiahly zoznam oslobodení od dane na území štátu:

— podľa článku 13 A ods. 1 písm. i) je od dane oslobodené univerzitné vzdelávanie a s ním súvisiace služby,

— podľa článku 13 B písm b) je od dane oslobodené prenajímanie nehnuteľného majetku s určitými výnimkami, ktoré môžu členské štáty ešte rozšíriť o ďalšie výnimky,

— podľa článku 13 B písm. g) sú od dane oslobodené „budovy a ich súčasti, aj pozemky [dodávka budov a ich častí, ako aj pozemkov — *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja s výnimkou definovanou v článku 4 (3) a)".

8. Podľa článku 13 C môžu členské štáty poskytnúť osobám podliehajúcim dani voľbu v otázke zdanenia, predovšetkým pri prenájme a árende nehnuteľností.

9. Právo na odpočet dane upravuje článok 17:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. 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 za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*],

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*].

Pokiaľ ide o nehnuteľnosti obstarané ako investičný majetok, môže sa obdobie úpravy [opravy — *neoficiálny preklad*] predĺžiť až do 20 rokov.[4]

...“

3. V prípade dodávky počas obdobia povoleného na úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] sa kapitálový majetok považuje za taký, ktorý daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] stále používa v rámci svojej podnikateľskej činnosti až do vypršania lehoty umožňujúcej úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] dane. Takéto obchodné aktivity by mali byť plne zdanené, v prípadoch, kde dodávky vyššie uvedených tovarov sú zdanené, mali by byť celkom oslobodené od dane v takých prípadoch, kde je tovar celkom oslobodený od dane. Úprava [Oprava — *neoficiálny preklad*] sa má urobiť len raz za celé obdobie povolené na úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*].

10. Pre predložený prípad majú centrálny význam ustanovenia článku 20 o oprave odpočtu dane pri investičnom majetku:

„2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava [oprava — *neoficiálny preklad*] dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava [oprava — *neoficiálny preklad*] sa má vykonať na základe odchýlok v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

...“

B — *Vnútroštátna právna úprava*

11. Príslušná vnútroštátna právna úprava sa nachádza vo VAT Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty) a vo VAT Regulations

Odchylne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] dane na základe celého päťročného obdobia počnúc od prvého použitia tovaru.

4 — Možnosť predĺžiť obdobie na opravu odpočtu dane pri budovách na 20 rokov bolo zavedené až smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274). Predtým predpokladala šiesta smernica iba 10-ročné obdobie.

1995 SI 1995/2518 (nariadenia o dani z pridanej hodnoty). Časť XV nariadení o dani z pridanej hodnoty (Regulations 99 až 111) sa vzťahuje na dane na vstupe a čiastočné oslobodenie, časť XVI (Regulations 112 až 116) upravuje opravu odpočtu dane. Pre pozemky, ako sú pozemky v spore vo veci samej, predpisuje Regulation 114 opravu odpočtu dane v období 10 rokov. Detaily opravy odpočtu dane sa nachádzajú v ustanovení Regulation 115, ktorého obsah je v súlade s ustanoveniami článku 20 šiestej smernice.

III — Skutkový stav, prejudiciálne otázky a konanie pred súdom

12. Univerzita dala postaviť Harrington Building. Táto nehnuteľnosť bola následne predmetom rôznych transakcií medzi Univerzitou a súkromnými spoločnosťami, ktoré sú s ňou spojené. Univerzita má tieto obchodné podiely: je jedinou spoločníčkou spoločnosti Centralan Holding Ltd. Táto spoločnosť vlastní dve dcérske spoločnosti, konkrétne Centralan Properties Ltd (ďalej len „Centralan"), ktorá je žalobkyňou v spore vo veci samej, a spoločnosť Inhoco 546 Ltd (ďalej len „Inhoco").

13. Dňa 14. septembra 1994 Univerzita predala Harrington Building spoločnosti Centralan za 6,5 miliónov GBP s daňou z pridanej hodnoty vo výške 1 370 500 GBP. Predaj predstavoval pre Univerzitu zdaniteľné plnenie podľa článku 4 ods. 3 šiestej smernice, ktoré nepodlieha oslobodeniu od dane v zmysle článku 13 B písm. g) šiestej smernice. Spoločnosť Centralan spätne prenajala budovu Univerzite na 20 rokov za ročné nájomné vo výške 300 000 GBP a DPH. [5]

14. Neskôr spoločnosť Centralan previedla budovu na základe dvoch súvisiacich vopred naplánovaných právnych úkonov. Najprv budovu prenajala 22. novembra 1996 na 999 rokov (999 year lease) spoločnosti Inhoco, za cenu 6 370 000 GBP a za symbolické nájomné, ktoré je nájomca povinný platiť iba na požiadanie. Tento druhý prenájom ponechal nájomný vzťah uzavretý na 20 rokov s Univerzitou nedotknutý. Spoločnosť Inhoco získala taktiež právo na príjem platieb nájomného a nárok na užívanie budovy od 21. až do 999. roku trvania nájmu. Z uvedeného dôvodu sa daný postup označuje aj ako reversionary lease. Aj keď sa spoločnosť Centralan rozhodla pre zdanenie prenájmu budovy, bol 999 year lease oslobodený od dane, pretože pri spoločnostiach Centralan a Inhoco ide o prepojené právnické osoby v zmysle článku 2 (3A) prílohy 10 VAT Act 1994. [6]

15. O tri dni neskôr, 25. novembra 1996, previedla spoločnosť Centralan (zostatkové) vlastníctvo k budove (freehold reversion) za

5 — Zdá sa, že Centralan využila voľbu v zmysle článku 13 C šiestej smernice do tej miery, že na rozdiel od ustanovenia článku 13 B písm. b) šiestej smernice prenájom nebol oslobodený od dane.

6 — Táto úprava bola účinná iba od 30. novembra 1994 do 26. novembra 1996.

1 000 GBP s DPH na Univerzitu. Na túto transakciu neplatilo oslobodenie od dane v prospech prepojených podnikateľských subjektov. Skôr išlo o dodávku budovy podliehajúcu dani v zmysle článku 4 ods. 3 šiestej smernice; podľa právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve je budova považovaná za novú budovu, pokiaľ nie je staršia ako tri roky.

16. Medzi spoločnosťou Centralan a Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners"), došlo po prevode budovy k názorovým rozdielom v súvislosti s opravou odpočtu DPH. Úrad Commissioners zastával názor, že rozhodujúcim plnením je 999 year lease, pričom následný prevod vlastníctva nie je potrebné, pre jeho zanedbateľný rozsah, zohľadňovať. Subsidiárne úrad Commissioners uplatňoval, že je tu potrebné rozdelenie opravy odpočtu dane, podľa konkrétnych hodnôt obidvoch transakcií. Pri uplatnení prvého prístupu by spoločnosť Centralan dlhovala Commissioners sumu vo výške 796 250 GBP, pri druhom sumu 796 090 GBP. Spoločnosť Centralan na druhej strane zastávala názor, že previedla celý svoj vlastnícky podiel na budove Harrington Building iba prostredníctvom prevodu vlastníckeho práva, takže dlhuje nanajvýš 943,93 GBP.

17. VAT and Duties Tribunal potvrdil druhý spôsob riešenia, ktorý predložil úrad Commissioners. Proti tomuto rozhodnutiu podala spoločnosť Centralan opravný prostriedok na High Court of Justice (Chancery Division), ktorý svojím rozhodnutím z 23. januára 2003 predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, doručený 13. februára 2004, v tejto otázke:

„Ak počas obdobia povoleného na opravu stanoveného v článku 20 ods. 2 šiestej smernice o DPH platiteľ dane predá budovu, ktorá sa považuje za investičný majetok a ak sa predaj budovy uskutoční prostredníctvom dvoch dodávok, teda i) udelením práva nájmu budovy na 999 rokov [plnenie oslobodené od dane na základe článku 13 B písm. b) smernice] za cenu 6 000 000 [GBP], ktorú nasledoval o tri dni neskôr ii) predaj ‚freehold reversion' [zostatkové vlastnícke právo] [plnenie zdaniteľné na základe článku 13 B písm. g) a článku 4 ods. 3 písm. a) smernice] za cenu 1 000 [GBP] zvýšenú o DPH, a ktoré, či už sú alebo nie sú vopred určené v tom zmysle, že ak sa uskutočnilo prvé plnenie, nie je možné, aby sa neuskutočnilo aj druhé plnenie,

má sa článok 20 ods. 3 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že:

a) investičný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je plne zdaniteľná;

b) investičný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je plne oslobodená od dane,

alebo

c) investičný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je čiastočne zdaniteľná a čiastočne oslobodená od dane podľa pomeru hodnôt zdaniteľného predaja freehold reversion a nájmu na 999 rokov oslobodeného od dane?"

18. Dňa 16. februára 2005 prebehlo pojednávanie na Súdnom dvore. Spoločnosť Centralan v konaní požadovala opätovné otvorenie písomnej časti konania pre prípad, že by sa Súdny dvor rozhodol aplikovať zásadu zákazu zneužitia práva. Vnútroštátny súd túto zásadu neuviedol. Uviedla ju až Komisia vo svojich písomných pripomienkach.

IV — Tvrdenia účastníkov konania

19. V konaní predložili svoje pripomienky spoločnosť Centralan, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia.

20. Spoločnosť Centralan zastáva názor, že pre opravu odpočtu dane prichádza do úvahy, v zmysle jasného znenia článku 20 ods. 3 šiestej smernice, iba prevod (zostatkového) vlastníckeho práva. Až prostredníctvom druhého úkonu sa vzdal platiteľ dane svojich práv na veci v plnom rozsahu. Nie je tu priestor pre názor, podľa ktorého by sa pri viacerých za sebou nasledujúcich prevodoch rôznym príjemcom zohľadňoval predovšetkým hospodársky význam takých operácií, pričom by sa určitá operácia nezohľadňovala, a to z dôvodu jej zanedbateľného rozsahu. Podľa ustanovení smernice existujú iba dve alternatívy a to plnenia podliehajúce dani a plnenia od dane oslobodené. Podľa charakteru prevodu je možné vykonať odpočet dane v celom rozsahu, alebo nie je možné vykonať vôbec žiaden odpočet. Pomerné zohľadňovanie viacerých druhov plnení nenachádza oporu v článku 20 ods. 3.

21. Vláda Spojeného kráľovstva zastáva názor, že pomerné zohľadňovanie rôznych plnení (apportionment) je na mieste, pokiaľ sa uskutoční v zmysle článku 20 ods. 3 šiestej smernice — ako bolo vopred naplánované — prostredníctvom dvoch plnení, z ktorých jedno podlieha dani a druhé je od dane oslobodené. Riešenie zastávané spoločnosťou Centralan smeruje k tomu, že je potrebné nazerať na celý prevod, vykonaný v dvoch úkonoch, ako na plnenie podliehajúce dani, napriek tomu, že hodnota prevodu freehold reversion tvorila menej ako 0,02 % hodnoty majetku.

22. Podľa názoru Komisie sa prenájom na 999 rokov nemôže považovať za dodávku v zmysle článku 20 ods. 3 šiestej smernice. Podľa anglického práva nadobúda kupujúci právo nakladať s nehnuteľnosťou ako vlastník až na základe prevodu freehold reversion. Považovať obe transakcie za časti jednej dodávky vedie k praktickým problémom, predovšetkým pokiaľ by sa oba takéto úkony neuskutočnili v rámci jednej lehoty na opravu odpočtu dane. Komisia však zastáva názor, že je potrebné preveriť, či tu nejde o zneužívanie práva.[7] Šiesta smernica síce neobsahuje žiadne ustanovenie týkajúce sa zákazu zneužívania práva, ide však o právnu zásadu uznávanú v mnohých oblastiach práva Spoločenstva. Podľa uvedeného sa nezohľadňujú transakcie vykonané skupinou platiteľov dane bez hospodárskeho dôvodu, ku ktorým došlo iba s cieľom vytvoriť umelo takú situáciu, ktorá umožňuje vykonať odpočet dane.[8]

V — Právne posúdenie

23. Treba zodpovedať otázku, ako sa má vykonať oprava odpočtu dane v zmysle článku 20 ods. 3 šiestej smernice, pokiaľ je nehnuteľnosť najprv prenajatá za jednorázovú platbu na obdobie 999 rokov a vlastníctvo je prevedené na druhú osobu o tri dni neskôr, pričom prvá operácia je oslobodená od dane a druhá podlieha dani.

24. Vnútroštátny súd uvádza Súdnemu dvoru tri možné spôsoby výkladu: a) samostatné zohľadnenie poslednej (dani podliehajúcej) transakcie, b) samostatné zohľadnenie prvej (od dane oslobodenej) transakcie, ktorá je z hospodárskeho hľadiska ťažisková, alebo c) pomerné zohľadnenie obidvoch transakcií s prihliadnutím na ich hodnotu. Pred zistením, ktorý z uvedených variantov najviac zodpovedá ustanoveniam smernice, je potrebné v krátkosti spomenúť pravidlá pre opravu odpočtu dane.

A — *Poznámky k pravidlám pre opravu odpočtu dane*

25. Právo na odpočet dane na vstupe je integrálnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty.[9] Prostredníctvom inšti-

7 — Komisia odkazuje na začaté konania, v ktorých sú riešené otázky v súvislosti so zásadou zákazu zneužitia práva v oblasti dane s pridanej hodnoty (už citované v poznámke pod čiarou 3).

8 — Komisia sa v prvom rade opiera o definíciu zneužitia práva, ako ju formuloval Súdny dvor v rozsudku zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Zb. s. I-11569, body 52 a 53). Tento rozsudok sa však vzťahuje na vývozné náhrady pri poľnohospodárskych produktoch.

9 — Pozri okrem iného rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod. 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, a z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, Zb. s. I-3303, bod 38.

tútu opravy odpočtu dane má byť podnikateľ v rámci svojej hospodárske činnosti v plnom rozsahu odbremenený od splatnej alebo odvedenej dane z pridanej hodnoty. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty teda zabezpečuje, že dochádza k neutrálnemu zdaňovaniu všetkých hospodárskych činností, nezávisle od ich účelu a výsledkov, pokiaľ tieto činnosti sami podliehajú dani z pridanej hodnoty (zásada neutrality dane z pridanej hodnoty). [10]

26. Právo na odpočet dane teda predpokladá, že dotknutá osoba je platiteľom dane v zmysle šiestej smernice a že predmetný tovar a služby boli použité na účely dosahovania jeho zdaniteľných plnení. [11] Toto právo nemôže byť obmedzené a môže byť uplatnené okamžite, vo vzťahu k celkovému daňovému zaťaženiu vzniknuté na vstupe pri plneniach. [12] Podľa článku 10 ods. 2 šiestej smernice vzniká právo na odpočet dane akonáhle sa dodá tovar alebo sa poskytnú služby. [13]

27. Pokiaľ sa použije tovar iba čiastočne na zdaňované činnosti, uplatňuje sa článok 17 ods. 5 v spojení s článkom 19 šiestej smernice. Podľa týchto ustanovení je potrebné zistiť odpočítateľnú čiastku, ktorá vyjadruje rozsah zdaniteľných plnení dotknutej osoby. Plnenia na vstupe budú priradené k zdaňovaným činnostiam iba pomerne, takže tu vznikne iba pomerný nárok na odpočet dane. Ustanovenia článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice týmto spôsobom zabezpečujú súlad medzi rozsahom hospodárskej činnosti a nárokom na odpočet dane na vstupe. [14]

28. Nárok na odpočet dane vzniká veľmi skoro, konkrétne bezprostredne pri dodávke tovaru prípadne pri poskytnutí služby, ktoré predstavujú plnenie na vstupe. Z uvedeného dôvodu môže byť následne požadovaná oprava odpočtu dane podľa článku 20 šiestej smernice, pokiaľ sa podiel zdaniteľných plnení podniku zmenil oproti okamihu, v ktorom došlo k plneniu na vstupe.

29. Potreba opravy existuje predovšetkým pri investičnom majetku, pretože ten zostáva

10 — Pozri okrem iného rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, č. 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod. 15, a tiež Gabalfrisa a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 44, a Bockemühl, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 39.

11 — Rozsudok z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 24.

12 — Pozri v poznámke pod čiarou 9 už citované rozsudky a tiež rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 27, a z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42. Rozsudok z 29. apríla 2004, Terra-Baubedarf, C-152/02, Zb. s. I-5583, bod 35.

13 — Pozri rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 36, a Terra-Baubedarf, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 31.

14 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Lenz 15. februára 1996 vo veci Régie dauphinoise (rozsudok z 11. júla 1996, C-306/94, Zb. s. I-3695, I-3697, bod 37).

v majetku podniku počas dlhého obdobia.[15] Článok 20 ods. 2 šiestej smernice pre tieto tovary predpisuje, že sa musí preveriť, počas päťročného obdobia, za každý rok samostatne, či sa tovary využívajú na účely podliehajúce dani, ako bolo uvedené pri ich nadobudnutí. Pri nehnuteľnostiach môžu členské štáty predĺžiť obdobie pre opravu odpočtu dane na 20 rokov. Pokiaľ dôjde k odchýlkam, pri rozsahu použitia majetku na zdaniteľné účely, medzi rokom nadobudnutia a posudzovaným rokom, dôjde k oprave odpočtu dane. Podľa situácie v konkrétnom prípade teda musí platiteľ dane uhradiť časť odpočtu dane na vstupe za posudzovaný rok, alebo si môže zodpovedajúcu časť odpočítať.

30. Článok 20 ods. 3 šiestej smernice upravuje osobitný prípad, keď sa investičný majetok dodá tretej osobe počas obdobia na opravu dane, čiže dôjde k jeho vyňatiu z majetku podniku. Na miesto ročnej opravy potom nastupuje jednorázová oprava za zostávajúce obdobie povolené na opravu. Pre odpočet dane na vstupe je v tomto prípade rozhodujúce, či dodávka tretej osobe podliehala alebo nepodlieha dani.

15 — K príslušným ustanoveniam druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES 71 zo 14. apríla 1967, s. 1303) pozri rozsudok z 1. februára 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Zb. s. 113, body 12 a 13).

31. Zo zhrnutia uvedeného vyplýva, že právna úprava odpočtu dane na vstupe má zabezpečiť, aby boli od dane oslobodené tie vstupy, ktoré slúžia na poskytovanie zdaniteľných plnení. Celková pridaná hodnota sa tým spôsobom zdaňuje iba pri dodávke spotrebiteľovi. Nesmie dochádzať k dodatočnému zdaneniu vstupov. Na druhej strane je však potrebné zabrániť daňovým únikom, ktoré by mohli vzniknúť, pokiaľ by sa uplatnil odpočet dane na vstupe za tovary, ktoré v skutočnosti (úplne) neboli použité na dosahovanie plnení podliehajúcich dani.

32. Právna úprava pomerného odpočtu dane na vstupe a opravy odpočtu dane smeruje k tomu, aby bola v čo najväčšom rozsahu zabezpečená neutralita dane z pridanej hodnoty — môžeme tu hovoriť aj o zásade jednorázového zdanenia. Táto právna úprava zvyšuje presnosť pri odpočte dane, ako to formuloval zástupca spoločnosti Centralan.

33. Na druhej strane majú byť pravidlá upravujúce odpočet dane aj jasné a praktické. Preto sa napríklad nezohľadňuje, v akom rozsahu sa každý jeden tovar používa v súvislosti s plneniami podliehajúcimi dani. Pre odpočet dane sa predovšetkým zistí príslušná odpočítateľná čiastka vo vzťahu k celkovým obratom platiteľa dane a následne sa jednotne uplatní na odpočet dane na vstupe pre všetky plnenia na vstupe. Použitie tovaru s ohľadom na opravu

odpočtu dane, pri ktorom bol uplatnený odpočet dane, sa počas dlhšieho obdobia sleduje iba pri investičnom majetku.

B — *Výklad článku 20 ods. 3 šiestej smernice*

34. Pri zohľadnení vyššie uvedených cieľov predpisov upravujúcich odpočet dane a jej opravu, je potrebné preveriť, ktorý z variantov výkladu najlepšie zodpovedá týmto cieľom. Východiskom je pritom znenie daného ustanovenia.

1. Pojem dodávky

35. Predpokladom pre uplatnenie článku 20 ods. 3 šiestej smernice je v prvom rade to, že sa investičný majetok dodá počas obdobia na opravu odpočtu dane tretej osobe. Podľa názoru spoločnosti Centralan a Komisie predstavuje dodávku iba samotný prevod freehold reversion. Pokiaľ by toto platilo, vopred možno vylúčiť varianty výkladu b) a c). Opierajú sa totiž o predpoklad, že „999 year lease" predstavuje taktiež dodávku v zmysle článku 20 ods. 3 šiestej smernice.

36. Dodávku definuje článok 5 ods. 1 šiestej smernice ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*]". Komisia s odvolaním sa na anglické právo zastáva názor, že iba prevod freehold reversion prináša so sebou aj prevod vlastníckych práv.

37. S týmto názorom nemožno súhlasiť. Ako totiž Súdny dvor rozhodol v rozsudku Shipping and Forwarding Enterprise Safe, zo znenia článku 5 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že

„pojem ‚dodávka tovarov' sa nevzťahuje na prevod vlastníckeho práva vo formách upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale že zahŕňa každý prevod hmotného majetku, ktorý splnomocňuje druhú zmluvnú stranu fakticky nakladať s týmto majetkom takým spôsobom ako jeho vlastník" [16].

38. V tejto veci sa vychádzalo z právnej konštrukcie veľmi podobnej predloženému prípadu. Najprv došlo k prevodu práva nakladať neobmedzene s danou nehnuteľnosťou (tzv. hospodárske vlastníctvo). (Právne) vlastníctvo prešlo na nadobúdateľa neskôr,

16 — Rozsudok z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, body 7 a 8. Pozri tiež rozsudok zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Zb. s. I-1317, bod 32.

nezávisle od skôr nadobudnutého hospodárskeho vlastníctva. Súdny dvor považoval už prevod hospodárskeho vlastníctva za dodávku v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice.

39. Na základe uvedeného môže už prenájom na obdobie 999 rokov spoločnosti Inhoco predstavovať dodávku, pokiaľ tým spoločnosť Inhoco nadobudne oprávnenie nakladať s nehnuteľnosťou ako vlastník. Uvedené potvrdzuje tá skutočnosť, že spoločnosť Inhoco získala za jednorázovú odplatu právo užívania na veľmi dlhé obdobie a taktiež nárok na nájomné na základe nájomnej zmluvy, uzavretej s Univerzitou na obdobie 20 rokov. Pri prenájme na obdobie 999 rokov ide v podstate o prevod hospodárskeho vlastníctva, o ktorý išlo aj v prípade Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Nakoniec je rozhodnutie o uvedených otázkach vyhradené vnútroštátnemu súdu, ktorý je príslušný na uplatnenie práva v spore vo veci samej.

40. Vzniká dokonca otázka, či dodávku nepredstavuje iba 999 year lease, pretože prostredníctvom prevodu freehold reversion sa prevádza tak obmedzené vlastníctvo, že tu už nemôže byť reč o skutočných právach vlastníka. Potom by do úvahy prichádzal iba variant výkladu b). V rozpore s tým je však skutočnosť, že je veľmi ťažké rozlišovať medzi prípadmi, pri ktorých je vlastníctvo už do takej miery obmedzené, že dodávka neprichádza do úvahy, a prípadmi, v ktorých existuje ešte dostatočná podstata vlastníctva. Je hranicou pre rozlíšenie obdobie prenájmu na 99 rokov, 199 rokov, alebo až na 999 rokov? Aby sa predišlo svojvôli pri rozlišovaní takých prípadov, je potrebné, aj v prípade ako je tento prejednávaný prípad, považovať v zásade za dodávku aj prevod (zostatkového) vlastníctva.

41. Zostáva tu však námietka Komisie, že dve osoby nemôžu mať k jednej veci súčasne vlastnícke práva. S uvedenou námietkou však nie je možné súhlasiť. Je totiž možné previesť vlastníctvo k jednej veci súčasne na viacero osôb do spoluvlastníctva. Tak obvykle nadobúdajú vlastníci bytov podiely na spoločných priestoroch bytového domu ako napr. schodiská, chodby a taktiež ideálny podiel na pozemku, na ktorom je dom postavený. Keďže teda viaceré osoby môžu mať súčasne vlastnícke právo, musí existovať taktiež možnosť, aby osoby nadobúdali rôzne oprávnenia tvoriace obsah vlastníckeho práva postupne v rôznom čase. Najprv si totiž môže spoločnosť Inhoco uplatňovať práva z prenájmu počas obdobia 999 rokov. Až po uplynutí uvedeného obdobia sa stávajú aktuálne práva z freehold reversion, ktoré sa v podstate obmedzujú na nárok na vydanie práva na faktické disponovanie s nehnuteľnosťou po ukončení platnosti nájomnej zmluvy.

42. Z uvedeného ako čiastočný výsledok vyplýva, že tak ako prvá transakcia 999 year lease, aj druhá transakcia, prevod freehold reversion môžu predstavovať dodávku v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Keďže možno predpokladať, že ustanovenie článku 20 ods. 3 šiestej smernice vychádza z rovnakej definície pojmu dodávky, môžu byť v rámci opravy odpočtu dane zohľadnené obidva úkony. Z uvedeného vyplýva, že žiadny z variantov výkladu nemožno vylúčiť iba z toho dôvodu, že jedna z transakcií nespĺňa predpoklady stanovené týmto právnym predpisom pre pojem dodávky.

2. Plnenie rozhodujúce pri viacerých dodávkach

43. Treba objasniť, ktorá dodávka je rozhodujúcou vo vzťahu k oprave odpočtu dane, pokiaľ bol tovar prevedený na rôzne osoby prostredníctvom viacerých plnení. Do úvahy prichádzajú: posledné plnenie, ktorým sa platiteľ dane definitívne vzdáva svojho záujmu o tovar, plnenie najvýznamnejšie z hospodárskeho hľadiska alebo všetky plnenia spoločne.

44. Znenie ustanovenia vychádza z predpokladu, že dochádza iba k jednej dodávke. Podľa toho podlieha podnikateľská činnosť dani „v prípadoch, kde dodávky vyššie uvedených tovarov sú zdanené, mali by byť celkom oslobodené od dane v takých prípadoch, kde je tovar celkom oslobodený od dane [„v prípadoch, keď je (*tá*) dodávka uvedeného investičného majetku zdanená a je oslobodená od dane, keď je (*tá*) dodávka oslobodená od dane — *neoficiálny preklad*]“ [17].

45. Len z tejto formulácie však nie je možné vyvodzovať, že sa zohľadňuje iba jedno plnenie, pokiaľ prebehne dodávka na základe viacerých plnení. Tvorcovia smernice mali na mysli predovšetkým bežný prípad, pri ktorom sa tovar dodáva iba prostredníctvom jedného plnenia. Pokiaľ by touto formuláciou chceli povedať, že pri dodávkach skladajúcich sa z viacerých plnení je rozhodujúce iba jedno z nich, muselo by byť uvedené, ktoré z týchto plnení je rozhodujúce. Možno vychádzať skôr z toho, že ustanovenie článku 20 ods. 3 šiestej smernice obsahuje medzeru v úprave prípadov, pri ktorých sa dodávka vykonáva prostredníctvom viacerých plnení. Túto medzeru možno vyplniť doplňujúcim výkladom ustanovenia pri zohľadnení súvislostí jednotlivých pravidiel a jeho zmyslu a účelu.

46. Pravidlá upravujúce odpočet dane na vstupe majú zabezpečiť, aby boli od dane oslobodené plnenia na vstupe v rozsahu nevyhnutnom na dosahovanie zdaniteľných plnení. Uvedený cieľ sa najlepšie dosiahne pri

17 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

použití variantu výkladu c). Pomerné zohľadnenie obidvoch transakcií v rámci opravy odpočtu dane odzrkadlí najpresnejšie použitie tovaru, ktoré je od dane oslobodené, prípadne ktoré podlieha dani.

47. Zvyšné dva varianty výkladu nedosiahnu tento cieľ v rovnakej miere. Pri variante b) sa síce zohľadní aspoň ťažisko použitia tovaru. Vzhľadom na zanedbateľnú hodnotu prevodu freehold reversion, nemá jeho nezohľadnenie na prejednávaný prípad významné dôsledky. Napriek tomu sa v takomto postupe skrývajú nepresnosti, ktoré by mohli viesť pri inej konštelácii, pri ktorej by neboli hodnoty transakcií tak rozdielne, k nekoherentným výsledkom.

48. Variant výkladu a) nesmeruje vôbec k cieľu zabezpečiť súvislosť medzi odpočtom dane na vstupe a rozsahom použitia dotknutého tovaru na dosahovanie zdaniteľných plnení. Aj keď predstavuje dani podliehajúci prevod freehold reversion iba dodávku zanedbateľného rozsahu práv k budove, viedlo by použitie výkladu variantu a) k nároku na úplný odpočet dane.

49. To, že je pomerné zohľadňovanie za určitých okolností namieste, aj keď to zo znenia príslušného ustanovenia šiestej smernice výslovne nevyplýva, ukazujú aj tieto prípady z judikatúry.

50. V rozsudku Armbrecht Súdny dvor napríklad rozhodol, že platiteľ dane, ktorý si pri predaji tovaru vyhradil jeho časť pre svoje súkromné užívanie, nekoná vo vzťahu k tejto časti ako platiteľ dane v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice. [18] Súdny dvor teda vyložil článok 2 bod 1 v tom zmysle, že dodávka podlieha dani v *tom rozsahu*, v akom ju platiteľ dane vykoná, ktorý ako taký koná. Znenie ustanovenia sa však vzťahuje na dodávku, *ktorú* uskutočňuje platiteľ dane, ktorý ako taký koná.

51. V rozsudku Enkler [19] rozhodoval Súdny dvor o otázkach v súvislosti s obytným automobilom používaným čiastočne na podnikateľské účely a čiastočne na súkromné účely. Na určenie zdaniteľného základu podľa článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice Súdny dvor požadoval pomerné zohľadnenie výdavkov na obytný automobil, ktoré zodpovedalo časovému rozsahu použitia na súkromné účely. [20]

18 — Rozsudok zo 4. októbra 1995, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 24.

19 — Rozsudok z 26. septembra 1996, C-230/94, Zb. s. I-4517.

20 — Tamže, bod 37.

52. Spoločnosť Centralan však namieta proti variantu výkladu c), že budova je až na základe prevodu freehold reversion úplne vyňatá z majetku podniku. Tvrdí, že až k tomuto momentu sa má vykonať oprava odpočtu dane.

53. Z článku 20 ods. 3 šiestej smernice vyplýva iba to, že k oprave má dôjsť v okamihu dodávky. Toto ustanovenie neobsahuje žiadne indície preto, že by sa pri dvoch krátko po sebe nasledujúcich transakciách, ktoré je možné obidve považovať za dodávky, považovala za rozhodujúcu pre opravu odpočtu dane iba posledná transakcia.

54. Zohľadnenie iba poslednej dodávky by mohlo viesť k úplne svojvoľným výsledkom, ako to ukazuje vláda Spojeného kráľovstva na príklade poľnohospodárskej pôdy, ktorá bola najprv nadobudnutá s uplatnením odpočtu dane na vstupe, následne rozdelená na dve časti a predaná ďalej. Pritom sa vychádza z toho, že predaj jednej časti podlieha dani, keďže sa z tejto časti medzitým stali stavebné pozemky, pričom predaj druhej, ďalej poľnohospodársky využívanej časti, je oslobodený od dane. Pokiaľ odmietneme celkové zohľadnenie všetkých prevodov, pričom zohľadníme iba poslednú transakciu, mohol by platiteľ dane ľubovoľne ovplyvňovať opravu odpočtu dane tým, že by uzavrel jeden alebo druhý obchod skôr. Výlučné zohľadnenie poslednej dodávky by poskytlo platiteľovi dane také možnosti vo vzťahu k odpočtu dane, ktoré by boli v rozpore s cieľmi smernice.

55. To ukazuje aj prejednávaný prípad. Aj keď sa budova v prevažnom rozsahu vyčlení z majetku spoločnosti Centralan, prostredníctvom dodávky (999 year lease) oslobodenej od dane, nárok na odpočet dane by zostal zachovaný v celom rozsahu, pokiaľ sa bude za podstatný považovať iba druhý, symbolický prevod freehold reversion.

56. Nakoniec, spoločnosť Centralan a Komisia upozorňujú na praktické ťažkosti, ktoré by údajne prinášal variant výkladu c). Je však nepochopiteľné, prečo by malo byť pomerné zohľadnenie dani podliehajúcej dodávky pri oprave odpočtu dane prakticky nevykonateľné. Pri zisťovaní odpočítateľnej časti dane podľa článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice je v každom prípade potrebné vykonať náročné výpočty. Okrem toho sa oprava dane vykonáva iba pri investičnom majetku prevedenom počas obdobia povoleného na opravu dane.

57. Problémy by podľa názoru spoločnosti Centralan a Komisie vznikli obzvlášť v prípadoch, keď sa všetky pomerne zohľadňované dodávky nevykonajú v rovnakom období. To je však iba hypotetická situácia, ktorá nevznikla v spore vo veci samej.

hodnôt dani podliehajúceho predaja freehold reversion a od dane oslobodeného prenájmu na 999 rokov, čiastočne zdanené a čiastočne od dane oslobodené.

C — O zneužití práva

58. Odhliadnuc od uvedeného, skutočne nevznikajú ani v takomto prípade žiadne neprekonateľné komplikácie. Pokiaľ dôjde k čiastočnému vyňatiu investičného majetku z majetku podniku prostredníctvom dodávky počas jedného roka, je potrebné vykonať opravu odpočtu dane za zvyšok obdobia na opravu dane v tejto časti podľa článku 20 ods. 3 šiestej smernice. Pokiaľ ide o zostávajúcu časť, ktorej hodnota sa určí vhodnými metódami, vykoná sa v ďalších obdobiach pomerná oprava odpočtu dane podľa článku 20 ods. 2, až kým sa táto časť nevyčlení z majetku podniku v zmysle odseku 3 na základe ďalšej dodávky, čím vzniknú predpoklady pre definitívnu opravu odpočtu dane.

60. S ohľadom na toto riešenie nie je potrebné preverovať, či a do akej miery existuje v oblasti predpisov upravujúcich daň z pridanej hodnoty zákaz zneužitia práva, za akých predpokladov sa tento zákaz uplatňuje a aké právne následky z neho vyplývajú. Ani pre opätovné otvorenie písomnej časti konania neexistujú žiadne dôvody.

59. V súlade s uvedeným sa má článok 20 ods. 3 šiestej smernice za daných okolností vykladať v tom zmysle, že investičný majetok sa považuje do uplynutia obdobia na opravu odpočtu dane za používaný na podnikateľské činnosti, ktoré sú podľa pomeru jednotlivých

61. Transakcie pôsobia síce umelo a ich cieľom je snaha Univerzity vykonať odpočet dane z pridanej hodnoty odvedenej pri stavbe budovy Harrington Building, a to napriek tomu, že Univerzita poskytuje predovšetkým plnenia oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Tu vyjadrený výklad šiestej smernice však vylučuje, aby tieto umelé operácie viedli k oslobodeniu od dane, ktoré by bolo v rozpore s cieľmi smernice a pri ktorom by muselo dôjsť k náprave s ohľadom na nepísané zásady, ako je zásada zákazu zneužitia práva.

VI — Návrh

62. Na základe úvah vyššie uvedených navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil High Court of Justice (Chancery Division), takto:

V prípade prevodu budovy, na základe dvoch vopred naplánovaných a navzájom závislých dodávok, a síce na základe prenájmu budovy na 999 rokov oslobodeného od dane a predaja freehold reversion podliehajúceho dani, uskutočneného o tri dni neskôr, sa má článok 20 ods. 3 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 vykladať v tom zmysle, že investičný majetok sa považuje do uplynutia obdobia na opravu odpočtu dane za používaný na podnikateľské činnosti, ktoré sú podľa pomeru jednotlivých hodnôt dani podliehajúceho predaja freehold reversion a od dane oslobodeného prenájmu na 999 rokov čiastočne zdanené a čiastočne od dane oslobodené.