NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 26. októbra 2010[1]

I — Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa okrem iného týka výkladu pojmu „zneužívajúce konanie“, ako je uvedený v rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax a i., C-255/02[2], a jeho uplatnenia vo veciach Part Service, C-425/06[3], a Ampliscientifica and Amplifin, C-162/07[4]. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (úrad zodpovedný za výber a správu dane; ďalej len „Commissioners“) a spoločnosťou Weald Leasing Limited (ďalej len „Weald Leasing“), ktorý sa týkal zdanenia transakcií finančného prenájmu uskutočnených spoločnosťou Weald Leasing.

II — Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

2. Churchill Group of Companies (ďalej len „Churchill Group“) poskytuje prevažne poisťovacie služby oslobodené od dane z pridanej hodnoty (DPH).[5] Churchill Management Limited (ďalej len „CML“) a jej dcérske spoločnosti Churchill Accident Repair Centre (ďalej len „CARC“) a Weald Leasing[6] sú členmi skupiny Churchill Group. Úroveň návratnosti dane na vstupe spoločností CML a CARC je približne 1 %, a preto si tieto spoločnosti pri nákupe majetku/zariadenia môžu odpočítať len 1 % DPH z nákupu tohto majetku/zariadenia.[7] Jediná obchodná činnosť spoločnosti Weald Leasing spočíva v nákupe dotknutého majetku/zariadenia a jeho prenájme spoločnosti Suas Limited (ďalej len „Suas“). Weald Leasing je nezávisle registrovaná na platbu DPH.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Rozsudok z 21. februára 2006, Zb. s. I-1609, ďalej len „rozsudok vo veci Halifax“.

3 — Rozsudok Súdneho dvora z 21. februára 2008, C-425/06, Zb. s. I-897.

4 — Rozsudok Súdneho dvora z 22. mája 2008, C-162/07, Zb. s. I-4019.

5 — Pozri článok 13 B 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; ďalej len „šiesta smernica“ alebo „šiesta smernica o DPH“), ktorý okrem iného stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane poisťovacie transakcie. Toto ustanovenie sa teraz nachádza v článku 135 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

6 — Weald Leasing je 100 % dcérskou spoločnosťou CML a je nezávisle registrovaná na platbu DPH.

7 — Pozri článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice, teraz články 168 a 173 smernice o DPH.

3. Suas je spoločnosťou, ktorú vlastní poradca skupiny Churchill Group pre oblasť DPH a jeho manželka, táto spoločnosť však nie je členom uvedenej skupiny a je nezávisle registrovaná na platbu DPH. Jedinou významnou obchodnou činnosťou spoločnosti Suas je nájom majetku od spoločnosti Weald Leasing a jeho následný prenájom spoločnostiam CML a CARC.

4. Keď spoločnosť CML alebo spoločnosť CARC potrebovali nové zariadenie, zakúpila ho spoločnosť Weald Leasing, ktorá ho prenajala spoločnosti Suas, a tá ho ďalej prenajala spoločnosti CML alebo spoločnosti CARC. Spoločnosti CML a CARC sa touto sériou transakcií vyhli tomu, aby priamo nakupovali zariadenie, ktoré potrebovali, a tým z tejto kúpy zaplatili ako jedinú sumu celkovú čiastku neodpočítateľnej DPH. Cieľom týchto transakcií bolo rozdeliť a rozložiť platbu tejto čiastky na účely odloženia daňovej povinnosti skupiny Churchill Group na zaplatenie DPH. Spoločnosti CML a CARC neboli ihneď povinné zaplatiť neodpočítateľnú čiastku DPH z celkovej ceny zakúpeného zariadenia, ale len z výšky nájomného vzťahujúceho sa na toto zariadenie, ktoré bolo rozložené na obdobie viacerých nájomných zmlúv.

5. Commissioners vydal výmery na DPH, v ktorých spoločnosti Weald Leasing neumožnil odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri prenájme majetku medzi októbrom 2000 a októbrom 2004 z dôvodu, že dotknuté transakcie nie sú hospodárskou činnosťou a predstavujú zneužitie práv. Spoločnosť Weald Leasing sa proti týmto výmerom odvolala, pričom tvrdila, že tieto transakcie neboli uskutočnené len s cieľom dosiahnuť daňové výhody, a zdaniteľné dodávky zariadenia prostredníctvom prenájmu nie sú v rozpore s účelom šiestej smernice. Po tom, ako bol vydaný rozsudok vo veci Halifax [8], sa Commissioners vzdal svojho tvrdenia, že sporné transakcie finančného prenájmu nie sú hospodárskou činnosťou, a tvrdil len, že tieto transakcie predstavujú zneužívajúce konanie.

6. Rozhodnutím zo 7. februára 2007 VAT and Duties Tribunal rozhodol, že hlavným cieľom týchto transakcií bolo získať daňovú výhodu. Uvedené transakcie takisto splnili druhú podmienku uplatnenia doktríny o zákaze zneužívania, ako je uvedená v bode 75 rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax. Tribunal najmä uviedol, že nenašiel „iné vysvetlenie pre transakcie ako získanie daňových zvýhodnení skupiny Churchill Group, ktoré by bolo aspoň trochu presvedčivé“. VAT and Duties Tribunal rozhodol, že priznanie daňovej výhody nebolo v rozpore s účelom relevantných ustanovení šiestej smernice a v dôsledku toho nebola splnená prvá podmienka uvedená v bode 74 rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax. Tribunal v šiestej smernici nenašiel nič, čo by naznačovalo, že obchodník oslobodený od dane nemôže odložiť alebo rozložiť daňové zaťaženie na vstupe formou finančného prenájmu, a to aj v takej situácii, o akú ide

8 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

v prejednávanej veci, kde Weald Leasing je spoločnosťou prepojenou so spoločnosťami CML a CARC. VAT and Duties Tribunal tiež rozhodol, že k zneužívaniu nedošlo z dôvodu samotných prenájmov, ale len z dôvodu výšky nájomného z prenájmov a opatrení, ktoré mali zabrániť tomu, aby mohol Commissioners uplatniť pokyn podľa prílohy 6 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, ďalej len „zákon o DPH z roku 1994“). [9]

7. Commissioners sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal na Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales. Jediným dôvodom odvolania bolo posúdiť, či daňová výhoda získaná skupinou Churchill Group bola v rozpore s cieľom šiestej smernice. Rozsudkom zo 16. januára 2008 Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales zamietlo odvolanie Commissioners proti uvedenému rozhodnutiu z dôvodu, že skutočnosť, že dotknuté transakcie neboli vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, nepostačovala na vyvodenie záveru, že boli zneužívajúcim konaním, keďže daňová výhoda získaná skupinou Churchill Group rozložením týchto transakcií nebola v rozpore so zásadou daňovej neutrality alebo s akýmkoľvek iným ustanovením šiestej smernice. [10]

8. Za týchto okolností Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vedie za okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, keď obchodník,

9 — Príloha 6 § 1 ods. 1 zákona o DPH z roku 1994 stanovuje:
„Pokiaľ –
a) hodnota plnenia uskutočneného zdaniteľnou osobou za peňažné protiplnenie je (bez ohľadu na tento odsek) nižšia, ako jeho trhová hodnota, a
b) osoba uskutočňujúca plnenie a osoba, ktorá je príjemcom plnenia, sú prepojenými osobami, a
c) plnenie je zdaniteľným plnením, osoba, ktorá je príjemcom plnenia, nie je oprávnená podľa oddielov 25 a 26 odpočítať DPH z plnenia v plnom rozsahu,
Commissioners môže určiť, že za hodnotu plnenia sa považuje jeho trhová hodnota na voľnom trhu.“

10 — High Court súhlasil s tvrdením Commissioners, že spoločnosti CML, CARC, Weald a Suas neznášali bežné ekonomické a obchodné riziká, ktoré sú obvykle spojené s finančným prenájmom majetku. Súhlasil s tým, že dohody o finančnom prenájme boli „obchodne prázdne“, pretože sa veľmi líšili od toho, čo je možné očakávať od zmluvných strán konajúcich v nezávislej trhovej situácii, a sústredili sa na to, aby sa zdali ako bežné obchodné transakcie. Súhlasil tiež s tým, že hoci dohody o finančnom prenájme neboli predstierané a snažili sa pôsobiť ako bežné obchodné dohody, tieto transakcie boli neprirodzené v tom zmysle, že ak by ich hlavným cieľom nebolo získať daňové výhody, nikdy by k ich uzatvoreniu v bežnom obchodnom kontexte nedošlo. High Court teda súhlasil, že transakcie nepatria medzi bežné obchodné transakcie zmluvných strán. Po tom, ako odkázal na body 69 až 80 rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax (už citovaný v poznámke pod čiarou 2), však súd dospel k záveru, že samotná skutočnosť, že takéto usporiadanie nepatrí medzi bežné obchodné transakcie, neznamená, že ide o zneužívanie. V tomto kontexte súd uviedol, že Súdny dvor neodkázal na „bežné obchodné transakcie“ ani v bode 74, ani v bode 86 svojho rozsudku, keď stanovil prvú podmienku pre uplatnenie zásady zákazu zneužívania. Vyvodil záver, že pokiaľ by Súdny dvor považoval svoje odkazy na „bežné obchodné transakcie“ v bodoch 69 a 80 svojho rozsudku za významné, vysvetlil by, čo tento pojem znamená.

ktorý je v značnom rozsahu oslobodený od dane, používa štruktúru finančného prenájmu majetku, ktorá zahŕňa sprostredkovateľa, namiesto priameho nákupu majetku, takáto štruktúra finančného prenájmu alebo akákoľvek jej časť k daňovej výhode, ktorá je v rozpore so šiestou smernicou v zmysle bodu 74 rozsudku vo veci… Halifax?

2. Ide vzhľadom na skutočnosť, že šiesta smernica o DPH predpokladá finančný prenájom majetku obchodníkmi, ktorí sú úplne alebo čiastočne oslobodení od dane, a vzhľadom na odkaz Súdneho dvora na ‚bežné obchodné transakcie' v bodoch 69 a 80 rozsudku vo veci Halifax a v bode 27 [rozsudku vo veci]… Ampliscientifica [a Amplifin], a tiež vzhľadom na neexistenciu takéhoto odkazu v rozsudku vo veci… Part Service, o zneužívanie, ak tak obchodník, ktorý je úplne alebo čiastočne oslobodený od dane, koná, hoci v kontexte svojich bežných obchodných transakcií sa na transakciách spočívajúcich vo finančnom prenájme nezúčastňuje?

3. V prípade kladnej odpovede na otázku 2:

a) aká je relevantnosť pojmu ‚bežné obchodné transakcie' v kontexte bodov 74 a 75 rozsudku vo veci Halifax: je relevantný vo vzťahu k bodu 74 alebo k bodu 75, alebo k obidvom týmto bodom;

b) je odkaz na ‚bežné obchodné transakcie' odkazom na:

(1) transakcie, ktoré daná zdaniteľná osoba bežne uskutočňuje;

(2) transakcie, ktoré sa uskutočňujú medzi dvomi či viacerými zmluvnými stranami v nezávislej trhovej situácii;

(3) transakcie, ktoré sú obchodne životaschopné;

(4) transakcie, ktoré prinášajú obchodnú záťaž a riziká, ktoré sú väčšinou spojené so súvisiacimi obchodnými výhodami;

(5) transakcie, ktoré nie sú umelo vykonštruované, takže majú obchodnú podstatu;

(6) iný typ alebo kategóriu transakcií?

4. Aké je vhodné riešenie, ak bude určené, že štruktúra finančného prenájmu majetku alebo akákoľvek jej časť predstavuje zneužívajúce konanie? Predovšetkým, má vnútroštátny súd alebo správca dane:

a) nezohľadniť existenciu sprostredkovateľa a nariadiť, aby bola DPH zaplatená z trhovej hodnoty nájomného;

b) zmeniť štruktúru finančného prenájmu na priamy nákup, alebo

c) zmeniť transakcie akýmkoľvek iným spôsobom, ktorý bude súd alebo správca dane považovať za vhodný prostriedok na obnovenie situácie, ktorá by existovala pri neexistencii transakcií predstavujúcich zneužívajúce konanie?“

III — Konanie na Súdnom dvore

9. Písomné pripomienky predložili spoločnosť Weald Leasing, grécka vláda, Írsko, talianska vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia. Prednesy všetkých okrem talianskej vlády boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 3. júna 2010.

IV — Úvodné pripomienky

10. Na základe rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax je zjavné, že zneužitie právnej zásady, ktorá bola stanovená judikatúrou Súdneho dvora a bráni tomu, aby sa na právo Európskej únie (EÚ) odkazovalo na účely zneužívania alebo podvodu, sa takisto uplatňuje vo veciach týkajúcich sa DPH. Rozšírenie zásady zákazu zneužívania práva na oblasť práva DPH však nesmie byť v rozpore so zásadou právnej istoty alebo slobodou obchodníkov určiť si štruktúru svojej činnosti alebo zvoliť si také transakcie, ktoré budú zahŕňať nižšiu DPH. [11]

11. Vzhľadom na to, že k preukázaniu zneužitia práva v oblasti DPH dochádza bez ohľadu na to, že obchodník formálne dodržuje právnu úpravu týkajúcu sa DPH, domnievam sa, že dotknutú zásadu je potrebné uplatniť len

11 — Pozri rozsudok vo veci Halifax, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 69 až 73.

vo výnimočných prípadoch, v ktorých je zneužitie zjavné, a nápravu treba uskutočniť šetrne a len v rozsahu predmetného zneužitia. Súdny dvor v rozsudku Halifax konštatoval, že pri zistení zneužívajúceho konania nemožno uložiť sankciu, pokiaľ neexistuje jasný a jednoznačný právny základ. [12] Naopak transakcie, ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby nedošlo k transakciám predstavujúcim uvedené zneužívanie. [13]

12. V rozsudku vo veci Halifax Súdny dvor stanovil test skladajúci sa z dvoch častí, ktorého splnenie je podmienkou preukázania zneužívajúceho konania. Po prvé, dotknuté transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu vedú k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom týchto ustanovení. Po druhé, z celku objektívnych skutočností musí takisto vyplývať, že hlavným cieľom predmetných transakcií je získať daňovú výhodu. [14]

13. Ako uvádza grécka vláda, daný test skladajúci sa z dvoch častí je svojou povahou kumulatívny. Na zistenie existencie zneužívajúceho konania na účely DPH preto nestačí preukázať, že určitá transakcia vedie k získaniu daňovej výhody alebo jej hlavným cieľom je získanie takejto výhody, prípadne, že nemá iné logické vysvetlenie svojej existencie ako dosiahnutie tohto cieľa. Iné zistenie by bolo v rozpore najmä s uznanou slobodou obchodníka obmedziť svoj daňový dlh. [15] Preto je nevyhnutné prekročiť rámec tejto úvahy a preukázať, že transakcia vedie k získaniu daňovej výhody, ktorá je v rozpore s účelom šiestej smernice a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa táto smernica preberá.

14. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zrejmé, že v konaní vo veci samej bola splnená druhá časť testu stanoveného vo veci Halifax, keďže VAT and Duties Tribunal rozhodol, že základným cieľom príslušných dohôd o finančnom prenájme a ďalšom finančnom prenájme vo veci samej bolo získanie daňovej výhody. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania viedli dohody okrem iného k hotovostnej výhode pre spoločnosti CARC a CML.

15. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa tiež uvádza, že v tejto súvislosti bolo v rámci finančných prenájmov udržiavané

12 — Tamže, bod 93.
13 — Tamže, bod 94.
14 — Tamže, body 74 a 75.
15 — Tamže, bod 73.

nízke nájomné, pretože s výškou nájomného stúpa aj výška nenávratnej DPH znášanej spoločnosťami CML a CARC. Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zjavné, že podľa dohody o finančnom prenájme uzavretej medzi spoločnosťami Weald Leasing a Suas bolo nájomné splatné z majetku stanovené ako splatenie 100 % hodnoty spoločnosti Weald Leasing rozložené na desať rokov bez ohľadu na očakávanú životnosť dotknutého majetku/zariadenia.

V — Prvá a štvrtá otázka

16. Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či vyššie uvedené dohody alebo akákoľvek ich časť viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej priznanie je v rozpore s účelom šiestej smernice a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa táto smernica preberá.

17. Spoločnosť Weald Leasing tvrdí, že v kontexte DPH jednou z daňových výhod finančného prenájmu pre obchodníkov úplne alebo čiastočne oslobodených od dane je schopnosť rozložiť nenávratnú daň na vstupe na celé trvanie prenájmu. Táto daňová výhoda však sama osebe nestačí na to, aby bolo možné označiť transakcie za zneužívajúce, keďže šiesta smernica sa výslovne týka len daňového účinku ich voľby. Nemôže byť zneužívajúca, pokiaľ nebola nadobudnutá protiprávne. Spoločnosti CML a CARC najmä nemali v úmysle získať späť vyššiu daň na vstupe, než na akú mali nárok. Hoci Weald Leasing získala hotovostnú výhodu, nešlo o priamu úsporu dane ani o zámer túto úsporu získať. Podľa spoločnosti Weald Leasing to predstavuje kľúčový rozdiel medzi prejednávaným prípadom a prípadom vo veci University of Huddersfield, C-223/03 [16], keďže jediný prvok dohôd o finančnom prenájme, ktorý možno považovať za potenciálne zneužívajúci, je výška nájomného. Weald Leasing podotýka, že jediné zákonné ustanovenie, ktoré prípadne mohlo byť porušené, je príloha 6 § 1 zákona o DPH z roku 1994, ktorý je vnútroštátnym zákonným ustanovením nepreberajúcim ustanovenia šiestej smernice. Ide skôr o odchýlku zo základného pravidla ocenenia uvedeného v článku 11 A ods. 1 šiestej smernice, stanovenú na základe výnimky priznanej Spojenému kráľovstvu v súlade s článkom 27 ods. 2 tejto smernice. Takéto výnimky nezakladajú Spoločenstvu (a teraz EÚ) zákonné práva a povinnosti. [17] V dôsledku toho sa doktrína práva EÚ o zákaze zneužitia neuplatňuje

16 — Rozsudok Súdneho dvora z 21. februára 2006, Zb. s. I-1751.
17 — Rozsudok Súdneho dvora z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 28.

na porušenie § 1 prílohy 6, ktorý je výlučne súčasťou vnútroštátnej právnej úpravy.

18. Vláda Spojeného kráľovstva zastáva názor, že sporné dohody napriek zdaniu, že formálne išlo o finančný prenájom, neboli uzavreté v nezávislej trhovej situácii a predstavovali úmyselnú a umelo vytvorenú snahu zakryť skutočnú obchodnú a ekonomickú realitu spočívajúcu v tom, že skupina spoločností Churchill Group prostredníctvom CML a CARC vyberala a nakupovala majetok určený na využitie v rámci svojej poisťovacej činnosti oslobodenej od dane. Weald Leasing sa v skutočnosti snažila zabezpečiť daňové výhody finančného prenájmu bez toho, aby znášala s tým spojené ekonomické a obchodné zaťaženie. Grécka vláda sa domnieva, že cieľom a účinkom dotknutého systému prenájmu bolo, že získavanie majetku spoločnosťami CARC a CML bolo zdaňované odlišne od podobných nadobudnutí majetku, ktoré uskutočňovali ich konkurenti poskytujúci podobné služby. Uplatnenie tohto systému porušuje zásadu daňovej rovnosti a tým aj zásadu daňovej neutrality. Írsko zastáva názor, že 99 % služieb poskytovaných skupinou Churchill Group je oslobodených od dane a pokiaľ daň zaplatená touto spoločnosťou na vstupe nie je odpočítateľná, treba sa domnievať, že šiesta smernica stanovuje, že túto daň treba platiť okamžite, ako sa stane splatnou, aby prešla na konečného spotrebiteľa. Spoločnosti Weald Leasing a Suas sú hlavným, ak nie jediným mechanizmom na to, aby sa tejto situácii zabránilo, a keďže ide o zjavne umelo vytvorené konanie, ide o zneužitie. Írsko tvrdí, že všetky alebo väčšina dohôd o finančnom prenájme sú umelými a tým zneužívajúcimi dohodami, a to nielen na úrovni platieb nájomného. Talianska vláda zastáva názor, že štruktúra finančného prenájmu, ktorej cieľom je umožniť, aby si osoba v prevažnej miere oslobodená od dane mohla v plnej výške odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z výrobkov alebo služieb nadobudnutých na účely jej podnikania, je v rozpore so zásadou daňovej neutrality v oblasti DPH upravenej v šiestej smernici.

19. Komisia sa domnieva, že finančný prenájom majetku nezakladá daňovú výhodu, ktorá by bola v rozpore s účelom právnej úpravy týkajúcej sa DPH. Z ekonomického pohľadu neexistuje pre štát rozdiel v tom, či bol majetok nadobudnutý kúpou, alebo na základe prenájmu. Hoci odloženie daňového zaťaženia môže pre zdaniteľnú osobu predstavovať hotovostnú výhodu, z dlhodobého hľadiska táto osoba za uvedenú výhodu platí. Komisia takisto zastáva názor, že využitie kaptívnej spoločnosti poskytujúcej finančný prenájom samo osebe nepredstavuje zneužitie práva. Skutočné riziko zneužitia za takýchto okolností spočíva v možnosti, že zdaniteľná osoba skreslí výšku platieb nájomného s cieľom znížiť hodnotu zaplatenej DPH. Komisia uvádza, že jediným účelom zásahu spoločnosti Suas zjavne bolo zabrániť daňovým úradom, aby overili a posúdili výpočet základu dane. Preto sa zdá, že transakcia spĺňa prvú časť testu stanoveného vo veci Halifax. Transakciu, ktorej

cieľom je zabrániť skutočnému uplatneniu pravidiel týkajúcich sa DPH, treba považovať za rovnocennú transakcii, ktorej cieľom je dosiahnuť výhodu v rozpore s účelom týchto pravidiel.

20. Podobne ako uviedla Komisia vo svojich pripomienkach, zastávam názor, že obchodník si v podstate môže zvoliť, či kúpi, alebo si prenajme majetok/zariadenie [18], ktoré používa pri svojej činnosti. Okrem toho skutočnosť, že obchodník oslobodený od dane sa rozhodne uzavrieť dohodu o finančnom prenájme majetku/zariadenia namiesto jeho priamej kúpy s cieľom získať priaznivejšie zaobchádzanie v rámci právnej úpravy DPH tým, že odloží [19] svoj dlh na DPH, samo osebe nestačí na preukázanie, že došlo k zneužitiu tejto právnej úpravy. Pokiaľ sa obchodník rozhodne prenajať si zariadenie, platí DPH pri pravidelných splátkach nájomného rozložených na celé trvanie prenájmu a neuskutočňuje jednorazovú platbu DPH pri nákupe tohto zariadenia. Domnievam sa, že takáto transakcia sama osebe nie je v rozpore s účelom šiestej smernice a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá ju preberá. Podľa môjho názoru táto transakcia nemusí nevyhnutne porušovať zásadu daňovej neutrality. Ako uviedla spoločnosť Weald Leasing a Komisia, skutočnosť, že obchodník uprednostní finančný prenájom pred kúpou zariadenia, sama osebe nevedie k tomu, že tento obchodník platí nižšiu DPH alebo si odpočíta vyššiu DPH, než na akú má nárok. Preto hoci obchodník, ktorý si zvolí prenájom namiesto kúpy, môže získať hotovostnú výhodu, nedochádza tu k podstatnému ušetreniu DPH.

21. Domnievam sa, že založenie a využívanie „kaptívnej“ dcérskej spoločnosti v úplnom vlastníctve, v tomto prípade spoločnosti Weald Leasing, ktorá je na účely DPH samostatnou alebo nezávislou zdaniteľnou osobou, [20]

18 — Finančný prenájom zariadenia v podstate predstavuje poskytnutie služieb podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice a článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

19 — Tu by som však chcel poznamenať, že Írsko vo svojich písomných pripomienkach uvádza, že zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby osoba, ktorá nie je oprávnená odpočítať si daň, ktorá sa stane splatnou, by mala znášať túto neodpočítateľnú daň tým, že ju v danom okamihu zaplatí.

20 — Podľa článku 4 šiestej smernice zdaniteľná osoba predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

ktorého jediným cieľom je získanie výhody pri platení DPH vo forme odloženia platby DPH, nie je *per se* zneužívajúcim, keďže takúto výhodu možno dosiahnuť uzavretím dohody o finančnom prenájme s nezaujatou treťou stranou v nezávislej trhovej situácii. [21] V dôsledku toho skutočnosť, že obchodník v značnom rozsahu oslobodený od dane sa namiesto priameho nákupu majetku rozhodne pre štruktúru finančného prenájmu tohto majetku zahŕňajúcu nezaujatú tretiu stranu alebo dcérsku spoločnosť v úplnom vlastníctve, ktorá je nezávisle registrovaná na platbu DPH, s cieľom odložiť platbu nenávratnej dane, sama osebe nevedie k daňovej výhode, ktorá by bola v rozpore s účelom šiestej smernice. Pokiaľ by však platby nájomného v rámci dohôd o finančnom prenájme boli umelo stanovené na nízkej úrovni nezodpovedajúcej podmienkam voľného trhu, čím by bola umelo znížená výška DPH, ktorá sa má zaplatiť, táto časť transakcie týkajúca sa výšky platieb a nie samotného prenájmu by podľa môjho názoru bola v rozpore s účelom šiestej smernice a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa táto smernica preberá.

22. Pokiaľ ide o dohody týkajúce sa spoločnosti Suas, v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa uvádza, že postavenie tejto spoločnosti medzi spoločnosťami Weald Leasing a CARC a CML znamenalo, že Commissioners nemohol vydať pokyn podľa prílohy 6. Zdá sa, pod podmienkou overenia vnútroštátnym súdom, že na to, aby Commissioners mohol vydať pokyn podľa prílohy 6 (zákona o DPH z roku 1994), ktorým rozhodne, že hodnota plnenia sa vypočíta v trhovej hodnote na voľnom trhu, musí okrem iného preukázať, že osoba uskutočňujúca plnenie a osoba, pre ktorú sa plnenie poskytuje, sú prepojené [22] a hodnota uskutočneného plnenia bola nižšia ako jeho trhová hodnota na voľnom trhu.

21 — Pozri analogicky rozsudok Súdneho dvora z 27. januára 2000, Staatssecretaeis van Financiën/Heerma, C-23/98, Zb. s. I-419. V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že člen družstva, ktorý prenajíma nehnuteľný majetok družstvu, ktorého je členom, a ktoré je samotné zdaniteľnou osobou, koná v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice nezávisle. Súdny dvor konštatoval, že medzi členom a družstvom nejde o vzťah zamestnávateľa a zamestnanca podobný tomu, ktorý je uvedený v prvom pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice, ktorý by vylučoval nezávislosť člena. Člen tým, že družstvu prenajíma hmotný majetok, koná vo svojom vlastnom mene, na svoj vlastný účet a zodpovednosť napriek tomu, že bol v tom istom čase konateľom družstva, ktoré je nájomcom. Preto podľa môjho názoru samotná existencia úzkeho vzťahu medzi dvoma oddelenými zdaniteľnými osobami nestačí na to, aby daňové úrady považovali tieto zdaniteľné osoby za jeden subjekt. V opačnom zmysle pozri rozsudok Súdneho dvora z 18. októbra 2007, van der Steen, C-355/06, Zb. s. I-8863. V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že medzi spoločnosťou a riaditeľom tejto spoločnosti existoval vzťah zamestnanca a zamestnávateľa. Súdny dvor konštatoval, po prvé, že spoločnosť riaditeľovi platila pevne stanovený mesačný plat a raz za rok príspevok na dovolenku. Spoločnosť odvádzala z jeho platu daň z príjmu a príspevky na povinné sociálne zabezpečenie. Po druhé, riaditeľ pri poskytovaní svojich služieb ako zamestnanec nekonal vo svojom mene, na svoj vlastný účet a svoju vlastnú zodpovednosť, ale na účet a zodpovednosť spoločnosti. Po tretie, riaditeľ za svoje vystupovanie ako konateľ spoločnosti a za svoju činnosť v rámci konania spoločnosti voči tretím osobám neniesol žiadne hospodárske riziko.

22 — Zo spisu je zjavné, že ak by dotknuté dohody o finančnom prenájme nezahŕňali spoločnosť Suas, ktorá nie je členom Churchill Group a nie je formálne spojená so spoločnosťami Weald Leasing alebo CARC či CML, vnútroštátne daňové orgány by mohli nariadiť, že hodnota predmetných plnení bude stanovená na úrovni ich trhovej hodnoty na voľnom trhu.

23. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zjavné že samotná spoločnosť Weald Leasing pred vnútroštátnym súdom tvrdila, že „skutočné zvýhodnenie získané účastníkmi konania vzniklo tým, že medzi uvedené spoločnosti bola vsunutá spoločnosť Suas, čo zabránilo uplatneniu pokynu podľa prílohy 6". Weald Leasing vo svojich vyjadreniach na Súdnom dvore zastával názor, že zásada zákazu zneužívania sa uplatňuje len na daňové výhody, ktoré sú v rozpore s ustanoveniami práva Spoločenstva, a nie na pokusy o obchádzanie vnútroštátneho práva.

24. Domnievam sa, že tvrdenie spoločnosti Weald Leasing nemožno prijať. Zo spisu na Súdnom dvore sa zdá, čo však musí overiť vnútroštátny súd, že § 1 prílohy 6 zákona o DPH z roku 1994 bol vydaný na základe výnimky podľa článku 27 šiestej smernice. [23] Podľa môjho názoru ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, ktoré boli prijaté v súlade s výnimkami stanovenými v článku 27 šiestej smernice a sú neoddeliteľnou súčasťou vnútroštátneho systému DPH, sú podľa vnútroštátneho práva pre zdaniteľnú osobu záväzné [24] a daňové úrady členského štátu sa pred vnútroštátnymi súdmi môžu na ne odvolávať proti tejto osobe. [25] Na to, aby mohli vnútroštátne súdy uplatniť zásadu zákazu zneužitia, ako je stanovená v rozsudku vo veci Halifax, akékoľvek rozlišovanie medzi vnútroštátnymi ustanoveniami, ktorými sa preberajú ustanovenia šiestej smernice a tými, ktoré boli prijaté v plnom súlade s výnimkou, ktorú táto smernica umožňuje, je podľa môjho názoru umelo vytvorené a ohrozuje celistvosť vnútroštátneho systému DPH a tým nepriamo aj systému DPH v rámci EÚ.

25. Preto usudzujem, že doktrína o zákaze zneužitia stanovená v rozsudku vo veci Halifax [26] sa uplatňuje na zneužitia vnútroštátnych ustanovení prijatých v plnom súlade s ustanoveniami článku 27 šiestej smernice.

23 — Článok 27 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že „Rada konajúca [jednohlasne] na základe návrhu Komisie, môže dať ktorémukoľvek členskému štátu právo zaviesť špeciálne opatrenia na zrušenie platnosti ustanovení tejto smernice [môže ktorémukoľvek členskému štátu umožniť zaviesť špeciálne opatrenia odchylné od ustanovení tejto smernice – *neoficiálny preklad*] v záujme zjednodušenia postupu pri účtovaní dane alebo zabráneniu daňovým únikom alebo obchádzaniu daňových povinností". Postup udelenia tohto povolenia upravuje článok 27 ods. 2 až 4 šiestej smernice. Podľa článku 27 ods. 5 „členské štáty, ktoré zaviedli od 1. januára 1977 špeciálne opatrenia, o ktorých sa hovorí v odseku 1 vyššie, môžu si ich ponechať v platnosti za predpokladu, že upovedomia o tom Komisiu do 1. januára 1978 s tým, že [tam,] kde boli takéto derogácie navrhnuté kvôli zjednodušeniu postupov pri účtovaní dane, zodpovedajú požiadavkám uvedeným v odseku 1 vyššie".

24 — Pozri analogicky rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, body 20 až 28. Podľa môjho názoru tento rozsudok stanovuje, že zdaniteľnej osobe nevyplýva priamo vykonateľné právo EÚ vzhľadom na výnimky alebo odchýlky prijaté členským štátom v súlade so šiestou smernicou. Pozri však návrhy, ktoré v tejto veci predniesla generálna advokátka Kokott, kde účinne tvrdí, že zdaniteľnej osobe patrí tak vnútroštátne právo, ako aj právo EÚ. Pozri bod 43 návrhov.

25 — Pozri analogicky rozsudok Súdneho dvora z 13. februára 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Zb. s. 617, bod 37.

26 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

Pokiaľ ide o uplatnenie tejto zásady v konaní vo veci samej, čo je úlohou vnútroštátneho súdu, domnievam sa, že použitie výlučne umelo vytvorenej štruktúry zameranej najmä na dosiahnutie daňovej výhody tým, že zabráni daňovým úradom, aby v súlade s ustanoveniami vnútroštátneho práva prijatými v úplnom súlade so šiestou smernicou nariadili, že hodnota dohôd o finančnom prenájme uzavretých medzi prepojenými osobami sa určí na úrovni ich trhovej hodnoty na voľnom trhu, predstavuje zneužívajúce konanie.

26. Svojou štvrtou otázkou vnútroštátny súd požaduje usmernenie o tom, ako zmeniť definíciu daných dohôd v prípade, že sa preukáže, že štruktúra finančného prenájmu majetku alebo akákoľvek jej časť predstavuje zneužívajúce konanie.

27. Súdny dvor v bode 94 rozsudku vo veci Halifax konštatoval, že transakcie, ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť predefinované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby nedošlo k transakciám predstavujúcim uvedené zneužívanie. Z môjho posúdenia prvej otázky vzhľadom na existenciu a rozsah zneužívania v konaní vo veci samej vyplýva, že ak vnútroštátny súd zistí, že postavenie spoločnosti Suas v predmetných dohodách bolo umelo vytvorené najmä na účely zabránenia uplatneniu pokynu podľa prílohy 6 § 1 (zákona o DPH z roku 1994) s cieľom získať daňové zvýhodnenie, daňové úrady Spojeného kráľovstva by mali byť oprávnené, ako vo svojich vyjadreniach uviedla Komisia, považovať série transakcií vo veci samej za finančné prenájmy poskytnuté spoločnosťou Weald Leasing spoločnostiam CML a CARC a tým zabezpečiť, že DPH bude zaplatená na základe hodnotenia týchto prenájmov na úrovni trhovej hodnoty voľného trhu. [27]

28. Preto v prípade, keď dohody o finančnom prenájme majú úplne umelú štruktúru s cieľom zabrániť daňovým úradom, aby podľa ustanovení vnútroštátneho práva prijatých v plnom súlade s odchýlkou, ktorú umožňuje šiesta smernica, nariadili, že hodnota týchto dohôd uzavretých medzi prepojenými osobami bude stanovená na úrovni ich trhovej hodnoty na voľnom trhu, treba tieto dohody predefinovať, pričom sa neberie do úvahy existencia tejto štruktúry.

27 — Rozsudok vo veci Halifax, už citovaný v poznámke pod čiarou 2. Určenie trhovej hodnoty na voľnom trhu, pokiaľ ide o dohody o finančnom prenájme, nevyhnutne zahŕňa zohľadnenie dĺžky platnosti týchto dohôd vzhľadom na povahu dotknutého majetku/zariadenia.

VI — Druhá a tretia otázka

29. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či ide o zneužívanie, ak obchodník, ktorý je úplne alebo čiastočne oslobodený od dane, sa zúčastňuje finančného prenájmu majetku, hoci tak nekoná v kontexte svojich „bežných obchodných transakcií“. Svojou treťou otázkou vnútroštátny súd kladie otázky týkajúce sa výkladu a uplatnenia pojmu „bežné obchodné transakcie“.

30. Výraz „bežné obchodné transakcie“ je uvedený v dvoch bodoch rozsudku vo veci Halifax. V bode 69 tohto rozsudku Súdny dvor vyjadril všeobecnú zásadu, že plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhodu stanovenú právom EÚ, sa majú považovať za zneužitie. V bode 80 uvedeného rozsudku Súdny dvor konštatoval, že „umožniť 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“. Súdny dvor ďalej v bode 81 daného rozsudku uviedol, že „pokiaľ ide o druhý prvok [testu skladajúceho sa z dvoch častí], podľa ktorého predmetné plnenia musia mať za hlavný cieľ získanie daňovej výhody, je potrebné pripomenúť, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby stanovil 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“.

31. V rozsudku vo veci Part Service [28] sa však nenachádza odkaz na „bežné obchodné transakcie“, a to napriek tomu, že Súdny dvor sa odvoláva na test skladajúci sa z dvoch častí uvedený v bodoch 74 a 75 rozsudku vo veci Halifax [29]. V rozsudku vydanom vo veci Ampliscientifica a Amplifin [30] Súdny dvor v bodoch 27 a 28 konštatoval, že „zásada zákazu zneužitia práva smeruje najmä v oblasti DPH k tomu, aby uplatňovanie právnej úpravy [EÚ] nebolo rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia,

28 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 3.
29 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2.
30 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 4.

ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom [EÚ]. Táto zásada takto vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu."

32. Domnievam sa, že pojem „bežné obchodné transakcie" nevyžaduje preskúmanie „typickej" obchodnej činnosti daného obchodníka. [31] Pojem „bežné obchodné transakcie" tak v kontexte zneužívania DPH nie je viazaný na transakcie, ktorých sa zdaniteľná osoba obvykle zúčastňuje. Pokus o vyčlenenie typických alebo obvyklých obchodných transakcií určitého obchodníka je podľa môjho názoru sám osebe nepredvídateľným úkonom [32], a teda v kontexte dňového práva, kde sa vyžaduje právna istota, neuskutočniteľným.

33. Posúdenie, či sa plnenie uskutočňuje v rámci „bežných obchodných transakcií" sa podľa môjho názoru vzťahuje na druhú časť [33] testu skladajúceho sa z dvoch častí stanoveného v rozsudku vo veci Halifax a tým na povahu dotknutého plnenia alebo schémy a síce na to, či ide o úplne umelú konštrukciu vytvorenú najmä s cieľom získať daňovú výhodu a nie na iné hospodárske účely. [34] V tomto ohľade právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi, ktorých sa týka schéma zníženia daňového zaťaženia, [35] sú relevantné, a tým aj skutočnosť, či účastníci transakcie konajú v nezávislej trhovej situácii. [36] Okrem toho otázka, či transakcia vedie k obchodnej záťaži a rizikám, ktoré sú obvykle spojené s takýmito transakciami, je relevantná na posúdenie umelej povahy transakcie, čiže toho, či jej základným cieľom je získanie daňovej výhody. Ešte by som chcel poukázať na to, že pri takomto posúdení nie je relevantná subjektívna motivácia zdaniteľnej osoby, ale skôr objektívna povaha transakcie. [37]

31 — Napriek zahrnutiu pojmu „*svojich* bežných obchodných transakcií" (kurzívou zvýraznil generálny advokát) v bode 80 rozsudku vo veci Halifax (už citovaného v poznámke pod čiarou 2).

32 — Najmä preto, že obchodné transakcie daného podnikateľa sa môžu postupne vyvíjať.

33 — Pozri bod 75 rozsudku vo veci Halifax, už citovaného v poznámke pod čiarou 2.

34 — Vnútroštátny súd vo svojej otázke č. 3 bodoch 2 a 3 použil pojem „obchodne životaschopné". Keďže tento pojem možno vykladať tak, že opisuje transakciu, ktorá je svojou povahou výnosná, jeho použitiu sa radšej vyhnem.

35 — Pozri rozsudok vo veci Halifax, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 81.

36 — Podľa môjho názoru vnútroštátny súd musí preskúmať a zvážiť všetky uplatniteľné ustanovenia dohody a relevantné okolnosti.

37 — Pozri bod 75 rozsudku vo veci Halifax, už citovaného v poznámke pod čiarou 2.

VII — Návrh

34. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Court of Appeal (England and Wales), takto:

1. Skutočnosť, že obchodník v značnom rozsahu oslobodený od dane používa s cieľom odložiť platbu nenávratnej dane štruktúru finančného prenájmu majetku zahŕňajúcu nezainteresovanú tretiu stranu alebo dcérsku spoločnosť v úplnom vlastníctve, ktorá je nezávisle registrovaná na daň z pridanej hodnoty, namiesto priameho nákupu majetku, sama osebe nevedie k daňovej výhode, ktorá je v rozpore s účelom 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.

2. Použitie výlučne umelo vytvorenej štruktúry zameranej najmä na dosiahnutie daňovej výhody tým, že zabráni daňovým úradom, aby v súlade s ustanoveniami vnútroštátneho práva prijatými v úplnom súlade so šiestou smernicou 77/388 nariadili, že hodnota dohôd o finančnom prenájme uzavretých medzi prepojenými osobami sa určí na úrovni ich trhovej hodnoty na voľnom trhu, predstavuje zneužívajúce konanie.

3. Pokiaľ bola preukázaná existencia zneužívajúceho konania, transakcie, ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť predefinované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby nedošlo k transakciám predstavujúcim uvedené zneužívanie. Pokiaľ je v dohodách o finančnom prenájme stanovená úplne umelá štruktúra s cieľom zabrániť daňovým úradom, aby nariadili, že hodnota týchto dohôd uzavretých medzi prepojenými osobami bude stanovená na úrovni

ich trhovej hodnoty na voľnom trhu, tieto dohody treba predefinovať, pričom sa neberie do úvahy existencia tejto štruktúry.

4. Pojem „bežné obchodné transakcie“ v kontexte zneužívania dane z pridanej hodnoty nie je viazaný na transakcie, ktorých sa zdaniteľná osoba bežne alebo obvykle zúčastňuje. Posúdenie, či sa transakcia uskutočňuje v rámci „bežných obchodných transakcií“, sa vzťahuje na povahu dotknutej transakcie alebo schémy a to, či ide o úplne umelú konštrukciu vytvorenú najmä s cieľom získať daňovú výhodu a nie na iné hospodárske účely. Právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi, ktorých sa týka schéma zníženia daňového zaťaženia, a tým aj skutočnosť, či účastníci transakcie konajú v nezávislej trhovej situácii, a otázka, či transakcia vedie k obchodnej záťaži a rizikám, ktoré sú obvykle spojené s takýmito transakciami, sú relevantné na posúdenie povahy transakcie.