ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 30. septembra 2010 *

Vo veci C-395/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) zo 6. augusta 2009 a doručený Súdnemu dvoru 13. októbra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Oasis East sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka siedmej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), sudcovia J. Malenovský a T. von Danwitz,

* Jazyk konania: poľština.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. júla 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Oasis East sp. z o.o., v zastúpení: M. Wojda a J. Martini,

— poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar a M. Jarosz, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 a 6 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“), ktorého ustanovenia boli v zásade prevzaté v článku 176 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Oasis East sp. z o.o. (ďalej len „Oasis East“) a Minister Finansów (poľské ministerstvo financií).

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Podľa článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f tejto smernice:

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

a) daň z pridanej hodnoty [(ďalej len ‚DPH')], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcou dani [daň z pridanej hodnoty (ďalej len ‚DPH') splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

…

Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla účinnosť, Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyseľne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočítanie [DPH]. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod [v každom prípade sú z práva na odpočítanie vylúčené výdavky, ktoré nie sú jednoznačne podnikateľskej povahy, ako sú výdavky na luxus, zábavu alebo reprezentáciu – *neoficiálny preklad*].

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne účinnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky vylúčenia, ktoré umožňuje ich vnútroštátna právna úprava v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*].“

4 Šiesta smernica bola zrušená a nahradená smernicou 2006/112.

5 Podľa článku 176 tejto smernice:

„Rada na návrh Komisie jednomyseľne určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.

Do nadobudnutia účinnosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do Spoločenstva po tomto dátume, ku dňu ich pristúpenia.“

Vnútroštátna právna úprava

6 Článok 25 ods. 1 bod 1a zákona o dani z pridanej hodnoty (ustawa o podatku VAT z roku 1993) z 8. januára 1993 (ďalej len „zákon o DPH z roku 1993“) stanovuje:

„Zníženie sumy splatnej dane alebo vrátenie rozdielu dane sa nevzťahuje na dovoz služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou, v súvislosti s ktorými sa úhrada ceny bezprostredne alebo sprostredkovane uskutoční v prospech osoby, ktorá má bydlisko, sídlo alebo vedenie v oblasti alebo v štáte uvedenom v prílohe č. 9 tohto zákona.“

7 Príloha č. 9 zákona o DPH z roku 1993 nazvaná „Zoznam štátov (oblastí), pri ktorých daň za dovoz služieb nevedie k zníženiu sumy, ani k právu na vrátenie rozdielu splatnej dane“ obsahuje nasledujúci výpočet:

„1. Andorrské kniežatstvo;

2. Anguilla – autonómne územie závislé od Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska;

3. Antigua a Barbuda;

4. Aruba – autonómne územie Holandského kráľovstva;

5. Bahamy;

6. Bahrajnské kráľovstvo;

7. Barbados;

8. Belize;

9. Bermudy – územie závislé od Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska;

10. Britské Panenské ostrovy – územie závislé od Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska;

11. Cookove ostrovy – autonómna oblasť pridružená k Novému Zélandu;

12. Dominické spoločenstvo;

13. Gibraltár – územie podliehajúce britskej korune;

14. Grenada;

15. Guernsey/Sark/Alderney – územie podliehajúce britskej korune;

16. Hongkong – osobitná administratívna oblasť Čínskej ľudovej republiky;

17. Jersey – územie podliehajúce britskej korune;

18. Kajmanie ostrovy – územie závislé od Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska;

19. Libérijská republika;

20. Lichtenštajnské kniežatstvo;

21. Macao – osobitná administratívna oblasť Čínskej ľudovej republiky;

22. Maldivská republika;

23. Ostrov Man – britská korunná dependencia;

24. Republika Marshallových ostrovov;

25. Maurícijská republika;

26. Monacké kniežatstvo;

27. Montserrat – územie závislé od Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska;

28. Nauruská republika;

29. Holandské Antily – autonómne územie Holandského kráľovstva;

30. Niue – autonómna oblasť pridružená k Novému Zélandu;

31. Panamská republika;

32. Samojský nezávislý štát;

33. Seychelská republika;

34. Federácia Svätého Krištofa a Nevisu;

35. Svätá Lucia;

36. Svätý Vincent a Grenadíny;

37. Tongské kráľovstvo;

38. Ostrovy Turks a Caicos – územie závislé od Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska;

39. Panenské ostrovy Spojených štátov – zámorské autonómne územie USA;

40. Vanuatská republika;

41. Spojené arabské emiráty."

8 Tento daňový režim bol v zásade zachovaný v ustanoveniach zákona o dani z pridanej hodnoty (ustawa o podatku VAT z roku 2004) z 11. marca 2004 (ďalej len „zákon o DPH z roku 2004"), a to v článku 88 ods. 1 bode 1 tohto zákona vykladaného v spojení s prílohou 5 tohto zákona, pričom zoznam uvedený v tejto prílohe obsahoval 39 štátov a území namiesto 41. Tieto ustanovenia nadobudli účinnosť 1. mája 2004.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Spoločnosť Oasis East vyrába a predáva fontány na chladenie vody. V rámci svojej činnosti, ktorá zahŕňa tiež servisnú činnosť, využíva služby jedného podniku, ktorý má sídlo v jednej z oblastí uvedených v prílohe č. 9 zákona o DPH z roku 1993, ktorá bola nahradená prílohou č. 5 zákona o DPH z roku 2004. Tento podnik poskytuje

spoločnosti Oasis East služby spojené so správou a technickou pomocou. Tieto plnenia zahŕňajú najmä nasledujúce činnosti, a síce činnosti v oblasti marketingu, organizovania účasti a účasť na medzinárodných veľtrhoch, operácií v oblasti plánovania výroby, inžinierskych služieb, finančných a daňových služieb, organizácie prepravy, služieb rozvoja informačných systémov a koordinácie v oblasti nákupov a predajov.

10 Dňa 28. decembra 2007 položila Oasis East riaditeľovi daňového úradu v Katowiciach otázku, či má od 1. mája 2004 pri dovoze služieb spojených so správou, za ktoré sa úhrada ceny uskutoční v prospech podniku, ktorý má sídlo v jednej z oblastí uvedených v prílohe č. 5 zákona o DPH z roku 2004, právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe.

11 Riaditeľ finančného úradu v Katowiciach rozhodnutím zo 4. apríla 2008 odpovedal na otázku, ktorú položila Oasis East, záporne. Podľa jeho názoru nebola táto spoločnosť oprávnená odpočítať daň zaplatenú na vstupe, keďže cena za dotknuté služby bola zaplatená podniku, ktorý mal svoje bydlisko, sídlo alebo vedenie v jednom zo štátov alebo oblastí uvedených v prílohe č. 5 zákona o DPH z roku 2004.

12 Riaditeľ finančného úradu uviedol, že vnútroštátna právna úprava nie je v rozpore s právom Únie, lebo článok 17 ods. 6 šiestej smernice umožňuje členským štátom ponechať v platnosti všetky výnimky, ktoré boli upravené v ich vnútroštátnych právnych predpisoch v dobe nadobudnutia účinnosti tejto smernice. Z toho odvodil, že Poľská republika si uchovala možnosť ponechať v platnosti obmedzenia odpočtu DPH platné v deň jej pristúpenia k Európskej únii.

13 Dňa 18. júna 2008 Oasis East podala na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (vojvodský správny súd v Gliwiciach) žalobu proti uvedenému rozhodnutiu zo 4. apríla 2008.

14 Rozhodnutím z 22. decembra 2008 tento súd zamietol žalobu spoločnosti Oasis East. Domnieval sa, že zachovanie výnimky stanovenej v článku 88 ods. 1 bode 1 zákona o DPH z roku 2004 vo vnútroštátnom právnom poriadku nie je v rozpore s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice.

15 Vo svojom odvolaní podanom 9. marca 2009 Oasis East znovu potvrdila argumentáciu uvedenú predtým. Za týchto podmienok sa Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Umožňuje právo Spoločenstva, a najmä článok 17 ods. 6 šiestej smernice… (teraz článok 176 smernice Rady 2006/112/ES…), aby členský štát použil vnútroštátne právne predpisy, ktoré vylučujú právo zdaniteľnej osoby na zníženie sumy splatnej dane alebo na vrátenie rozdielu splatnej dane v prípade nadobudnutia dovozu služieb, v súvislosti s ktorými sa úhrada ceny bezprostredne alebo sprostredkovane uskutoční v prospech osoby, ktorá má bydlisko, sídlo alebo vedenie v oblasti alebo štáte, ktorý vnútroštátne právo uvádza ako takzvaný ‚daňový raj', pričom takáto výnimka bola prijatá pred pristúpením tohto členského štátu k Spoločenstvu?"

O prejudiciálnej otázke

16 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 17 ods. 6 šiestej smernice, ktorého ustanovenia boli v zásade prevzaté v článku 176 smernice 2006/112, umožňuje zachovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá sa uplatňovala v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice v príslušnom členskom štáte, ktorá všeobecným spôsobom vylučuje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe v prípade nadobudnutia služieb, v súvislosti s ktorými sa úhrada ceny bezprostredne alebo sprostredkovane uskutoční v prospech osoby, ktorá má bydlisko, sídlo alebo vedenie v oblasti alebo štáte, ktorý vnútroštátne právo uvádza ako takzvaný „daňový raj".

17 Keďže znenie položenej otázky uvádza súčasne článok 17 ods. 6 šiestej smernice, aj článok 176 smernice 2006/112, je potrebné na úvod uviesť, že tieto dve ustanovenia sú v zásade zhodné.

18 Na účely odpovede na túto otázku treba najskôr pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH upravené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a v zásade ju nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 33, ako aj z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, Zb. s. I-3129, bod 37).

19 Zásada práva na odpočítanie DPH je však zmiernená odchylným ustanovením uvedeným v článku 17 ods. 6 šiestej smernice. Členské štáty sú totiž oprávnené zachovať svoju právnu úpravu v oblasti vylúčenia práva na odpočítanie existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice až dovtedy, kým Rada neprijme ustanovenia upravené v tomto článku (pozri rozsudky z 11. decembra 2008, Danfoss

a AstraZeneca, C-371/07, Zb. s. I-9549, bod 28, ako aj X Holding a Oracle Nederland, už citovaný, bod 38).

20 Keďže Rada žiadne takéto ustanovenie neprijala, členské štáty sú oprávnené zachovať existujúcu právnu úpravu týkajúcu sa výnimiek z práva na odpočet DPH. Právo Únie teda do dnešného dňa neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by vymenovávalo výdavky vylúčené z práva na odpočítanie (pozri rozsudky z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 23, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 29).

21 Čo sa týka režimu výnimiek stanoveného v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, Súdny dvor už rozhodol, že toto ustanovenie predpokladá, že vylúčenia, ktoré si môžu členské štáty zachovať podľa tohto ustanovenia, boli legálne podľa druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303, ďalej len „druhá smernica"), ktorá prechádzala šiestej smernici (pozri rozsudok z 5. októbra 1999, Royscot a i., C-305/97, Zb. s. I-6671, bod 21, ako aj X Holding a Oracle Nederland, už citovaný, bod 40).

22 V tejto súvislosti článok 11 druhej smernice, zavádzajúc vo svojom odseku 1 právo na odpočítanie, stanovil vo svojom odseku 4, že členské štáty môžu vylúčiť z režimu odpočítania určité tovary a služby, najmä také, ktoré môžu byť výlučne alebo čiastočne používané na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov.

23 Z toho vyplýva, že možnosť priznaná členským štátom článkom 17 ods. 6 šiestej smernice nepredstavuje absolútnu diskrečnú právomoc vylúčiť všetky alebo takmer všetky tovary a služby z režimu práva na odpočítanie DPH a pozbaviť tak režim zavedený

článkom 11 ods. 1 druhej smernice jeho podstaty. Uvedená možnosť sa teda netýka všeobecných výnimiek a nezbavuje členské štáty povinnosti dostatočne spresniť povahu alebo predmet tovarov a služieb, pre ktoré je právo na odpočítanie vylúčené (pozri v tomto zmysle rozsudky Royscot a i., už citovaný, body 22 a 24, ako aj zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, body 33 a 35).

24 Okrem toho ak ide o režim, ktorý predstavuje odchýlku zo zásady práva na odpočítanie DPH, treba ho vykladať doslovne (pozri rozsudky Metropol a Stadler, už citovaný, bod 59, ako aj z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 28).

25 Pokiaľ ide o vec samu a prípadné uplatnenie režimu, ktorý predstavuje odchýlku od režimu stanoveného v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, treba konštatovať, že táto smernica nadobudla v Poľsku účinnosť ku dňu pristúpenia tohto členského štátu k Únii, čiže 1. mája 2004. Tento dátum je teda relevantný na účely uplatnenia uvedeného ustanovenia v tomto členskom štáte (pozri rozsudok Magoora, už citovaný, bod 27).

26 Pokiaľ ide o skutočnosť uvedenú poľskou vládou, a to že znenie článku 176 smernice 2006/112 rozlišuje medzi členskými štátmi, ktoré pristúpili k Únii pred 1. januárom 1979, a členskými štátmi, ktoré tak ako Poľská republika pristúpili neskôr, stačí podotknúť, že toto rozlišovanie má za cieľ len určiť dátum, pred ktorým museli byť výdavky vylúčené z práva na odpočet DPH stanovené vo vnútroštátnom práve.

27 Preto článok 176 smernice 2006/112 nemôže viesť k rozdielnemu výkladu, pokiaľ ide o význam dotknutých výnimiek podľa toho, či predmetný členský štát pristúpil k Únii pred 1. januárom 1979 alebo až po tomto dátume. Za týchto podmienok prijatie tohto článku 176 neovplyvnilo judikatúru týkajúcu sa výkladu článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

28 Na účely posúdenia vnútroštátnej úpravy, ktorá je predmetom veci samej, pokiaľ ide o odchylný režim, ktorý stanovuje, je potrebné konštatovať, že táto právna úprava, ako zdôraznil aj vnútroštátny súd, predstavuje opatrenie všeobecnej povahy, ktoré obmedzuje právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s nadobudnutím akýchkoľvek dovezených služieb, za ktoré sa úhrada priamo alebo nepriamo platí osobám, ktoré majú sídlo v štáte alebo oblasti, ktoré táto právna úprava označuje za „daňový raj".

29 Takáto právna úprava však obsahuje obmedzenie práva na odpočítanie DPH, ktoré prekračuje obmedzenie, ktoré je povolené v článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

30 Súdny dvor spresnil, že členské štáty nie sú oprávnené zachovať obmedzenia práva na odpočet DPH, ktoré možno uplatniť všeobecne na akékoľvek výdavky spojené s nadobudnutím tovaru alebo služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, body 28 a 29, ako aj X Holding a Oracle Nederland, už citovaný, bod 44).

31 Napokon pokiaľ ide o úvahu uvedenú poľskou vládou, podľa ktorej sporná vnútroštátna právna úprava súvisí s potrebou predchádzať finančným podvodom, je potrebné zdôrazniť, že hoci platí, že Súdny dvor v bode 70 svojho rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, Zb. s. I-1609), uznal, že zásada zákazu zneužívania sa uplatňuje takisto na oblasť DPH, uvedená zásada neumožňuje členským štátom rozšíriť rozsah pôsobnosti predmetného odchylného režimu. Okrem toho, ak obmedzenia stanovené

poľským právom, ako uvádza vnútroštátny súd, boli motivované potrebou vyhnúť sa určitým finančným podvodom alebo únikom, článok 27 šiestej smernice stanovuje na tento účel osobitný postup, na základe ktorého môže Rada oprávniť každý členský štát zaviesť osobitné odchylné opatrenia.

32 S ohľadom na uvedené treba na položenú otázku odpovedať, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice, ktorého ustanovenia boli v zásade prevzaté v článku 176 smernice 2006/112, sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje zachovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá sa uplatňovala v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice v príslušnom členskom štáte, ktorá všeobecným spôsobom vylučuje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s dovozom služieb, za ktoré sa úhrada poskytuje priamo či nepriamo osobám, ktoré majú sídlo v oblasti alebo štáte, ktorý táto právna úprava označuje za „daňový raj".

O trovách

33 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 (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 6 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, ktorého ustanovenia boli v zásade prevzaté v článku 176 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006

o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje zachovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá sa uplatňovala v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice 77/388 v príslušnom členskom štáte, ktorá všeobecným spôsobom vylučuje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s dovozom služieb, za ktoré sa úhrada poskytuje priamo či nepriamo osobám, ktoré majú sídlo v oblasti alebo štáte, ktorý táto právna úprava označuje za „daňový raj".

Podpisy