ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)
z 21. februára 2006 *

Vo veci C-223/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené kráľovstvo), zo 16. mája 2003 a doručený Súdnemu dvoru 22. mája 2003, ktorý súvisí s konaním:

University of Huddersfield Higher Education Corporation,

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (veľká komora)

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

* Jazyk konania: angličtina.

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

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— University of Huddersfield Higher Education Corporation, v zastúpení: K. P. E. Lasok, QC, s ktorými uzavrela mandátnu zmluvu A. Brown, solicitor,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: R. Caudwell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci C. Vajda, QC, a M. Angiolini, barrister,

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

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,

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

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 bod 1, článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporového konania vedeného University of Huddersfield Higher Education Corporation (ďalej len „univerzita") proti Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners") vo veci opravy odpočtu vykonaného univerzitou zo strany posledných uvedených v rámci plánu zníženia daňového zaťaženia daňou z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") zaplatenej na vstupe za rekonštrukciu mlyna.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

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

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

5 Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice stanovuje:

„Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani [za samostatného platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami."

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

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

8 Článok 13 A ods. 1 písm. i) tej istej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH okrem iného univerzitné vzdelávanie.

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

10 Článok 17 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

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

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

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

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

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že univerzita poskytuje v zásade vzdelávacie služby, ktoré sú oslobodené od DPH. Keďže však uskutočňuje takisto určitý počet zdaniteľných dodávok tovaru alebo poskytovania služieb, má právo podľa vnútroštátneho práva na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v pomere čiastočného vrátenia, ktorý bol 14,56 % roku 1996 a ktorý od tej doby poklesol na 6,04 %.

14 Vnútroštátny súd uvádza, že roku 1995 sa univerzita rozhodla zrekonštruovať dva mlyny, ktoré boli ruinami, vo vzťahu ku ktorým nadobudla právo na užívanie nehnuteľnosti („leasehold"). Tieto dva mlyny sú známe pod názvami „West Mill" a „East Mill" a nachádzajú sa v Canalside, Huddersfield. Vrátenie DPH zaplatenej na vstupe za náklady rekonštrukcie nebolo za normálnych podmienok z veľkej časti možné, a univerzita preto hľadala spôsob zníženia svojho daňového zaťaženia alebo oddialenia dátumu splatnosti dane.

15 Najprv zrealizovala a zaplatila práce na West Mill. Aktom z 27. novembra 1995 bol založený „discretionary" trust (ďalej len „trust"). Zakladateľský akt obsahoval ustanovenia vyhradzujúce univerzite právo menovať a odvolávať „trustees". Menovaní „trustees" boli traja bývalí zamestnanci univerzity a oprávnenými osobami boli univerzita, každý študent zapísaný v určitom čase a akékoľvek filantropické dielo. V ten istý deň univerzita uzavrela s „trustees" zmluvu o ručení v prípade zodpovednosti („Deed of Indemnity"), podľa ktorej ručila posledným uvedeným za akúkoľvek zodpovednosť alebo škodu, ktorá im v súvislosti s týmito rôznymi obchodnými transakciami vznikla alebo im vznikne v budúcnosti.

16 Vnútroštátny súd uvádza, že jediným cieľom vytvorenia trustu bolo umožniť realizáciu plánu zníženia daňového zaťaženia vo vzťahu k West Mill, ktorého predmetom bolo vrátenie DPH z nákladov rekonštrukcie v prospech univerzity.

17 Pokiaľ ide o East Mill, čo je budova priamo týkajúca sa sporu vo veci samej, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v súlade s plánom navrhnutým daňovými poradcami univerzity si táto univerzita zvolila 21. novembra 1996 zdaňovať nájom East Mill a 22. novembra 1996 postúpila tento zdaniteľný nájom trustu na dobu 20 rokov. Nájomná zmluva obsahovala klauzulu umožňujúcu univerzite ukončiť ju po uplynutí šiestich, desiatich a pätnástich rokoch nájmu. Počiatočné ročné nájomné bolo stanovené na symbolickú sumu 12,50 GBP. V ten istý deň trust, ktorý si takisto zvolil plnenie s DPH, poskytol univerzite zdaniteľný podnájom na dĺžku 20 rokov mínus 3 dni za počiatočné ročné nájomné v symbolickej výške 13 GBP.

18 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu ďalej vyplýva, že 22. novembra 1996, University of Huddersfield Properties Ltd (ďalej len „Properties"), dcérska spoločnosť, v ktorej všetky obchodné podiely vlastní univerzita, nebola členom tej istej skupiny DPH na účely článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, fakturovala univerzite sumu 3 500 000 GBP plus 612 500 GBP DPH za budúce stavebné práce na East Mill. Dňa 25. novembra 1996 Properties uzavrel s univerzitou zmluvu o rekonštrukcii East Mill. Univerzita uhradila faktúru Properties v neurčený deň. Vnútroštátny súd uvádza, že žiadny dôkaz nebol predložený o akomkoľvek zámere Properties dosiahnuť zisk z poskytovania stavebných prác univerzite, a dospel z toho k záveru, že univerzita si neželala, aby Properties dosiahol takýto zisk.

19 Properties sa zmluvne dohodol s tretími osobami — podnikateľmi za trhové ceny na dodávke stavebných prác potrebných na rekonštrukciu East Mill pre univerzitu.

20 V daňovom priznaní k DPH za obdobie január 1997 univerzita, ktorá mala čistý dlh na DPH viac ako 90 000 GBP, požiadala o vrátenie sumy 515 000 GBP vo svoj prospech, ktorá jej podľa Commissioners po preverení bola bez výhrad vyplatená, čím sa jej podarilo dostať späť DPH fakturovanú zo strany Properties.

21 Práce na East Mill boli skončené tretími osobami — podnikateľmi 7. septembra 1998 a univerzita začala užívať nehnuteľnosť v ten istý deň. Následne, nájomné splatné podľa nájomnej a podnájomnej zmluvy boli zvýšené až na 400 000 a 415 000 GBP za rok.

22 Vnútroštátny súd konštatuje, že použitie trustu v rámci East Mill a nájom zo strany univerzity trustu mali za jediný cieľ umožniť vykonať plán zníženia daňového zaťaženia. Konštatuje navyše, že jediným účelom podnájmu East Mill zo strany trustu univerzite bolo uľahčiť vykonanie tohto plánu. Napokon konštatuje, že univerzita mala zámer získať absolútnu úsporu na DPH ukončením dohôd týkajúcich sa DPH vo vzťahu k East Mill na konci dvoch až troch rokov alebo po šiestich, desiatich alebo pätnástich rokoch nájmu (ukončiac tak tiež platenie DPH z nájmu).

23 Vnútroštátny súd ďalej konštatuje, že tieto plnenia ako celok boli skutočné v tom zmysle, že viedli k dodávkam alebo poskytovaniu služieb, ktoré boli skutočne vykonané. Nešlo teda o simulácie.

24 Listom z 26. januára 2000 Commissioners vyrubili univerzite DPH vo výške 612 500 GBP za obdobie január 1997 vo vzťahu k stavebným prácam poskytnutým zo strany Properties pre East Mill. List uvádzal, že táto daň bola uplatnená nesprávne na zdaniteľné dodávky alebo poskytovanie služieb a že išlo o podhodnotenie výšky deklarovanej DPH.

25 Vnútroštátny súd ďalej uvádza, že v tom istom liste Commissioners kvalifikovali uzavreté nájmy s trustom ako „umelo vytvorené konanie", ktoré nemožno uznať pri určovaní zákonnosti žiadostí o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, podaných univerzitou. Na základe tohto postupu teda Commissioners dospeli k záveru, že univerzita konala nesprávne vo vzťahu k DPH zaplatenej na vstupe, ktorú účtoval

Properties univerzite, a to tak, že ju uplatnila na zdaniteľné dodávky tovaru alebo poskytnutie služieb a potom ju dostala v celosti späť.

26 Univerzita podala žalobu na VAT and Duties Tribunal proti dodatočnému vyrubeniu DPH oznámenému zo strany Commissioners v liste z 26. januára 2000.

27 Podľa vnútroštátneho súdu Commissioners uvádzajú, že plnenie vykonané výlučne alebo zväčša s cieľom vyhnúť sa DPH nie je „dodávkou alebo poskytnutím služieb". Takisto nejde o konanie v rámci „hospodárskej činnosti" alebo na jej realizáciu.

28 Subsidiárne Commissioners uvádzajú, že takéto plnenie, v súlade so všeobecnou zásadou prevencie „zneužívania práva", nemožno uznať a musia sa uplatniť podmienky šiestej smernice na skutočnú povahu predmetného plnenia.

29 Univerzita najmä uvádza, že predmetné plnenia neboli na rozdiel od toho, čo tvrdia Commissioners, „vykonané výlučne alebo zväčša s cieľom vyhnúť sa dani". Hoci je presné, že skutočnosti, tak ako ich vykladá univerzita, viedli k vráteniu okamžite „disponibilnej" DPH zaplatenej na vstupe vo veľkom rozsahu, tie isté skutočnosti viedli k tomu, že bolo potrebné zaplatiť veľké sumy DPH v určitej dobe. Okrem toho, aj keby plnenie bolo uskutočnené „výlučne alebo zväčša s cieľom vyhnúť sa dani", jediným dôsledkom by bolo, že na toto plnenie by sa mali vzťahovať opatrenia proti daňovým únikom, ktoré členský štát mal prijať podľa jedného z oprávnení stanovených v článku 27 ods. 1 šiestej smernice. Žiadne opatrenie tohto typu však Spojené kráľovstvo neprijalo.

30 Univerzita uvádza, že konanie môže byť kvalifikované ako daňový únik, iba ak:

1. objektívny dôsledok plnenia je v rozpore so zmyslom a cieľmi šiestej smernice a ak

2. subjektívnym úmyslom podnikateľa bolo dospieť k tomuto výsledku, čo však nie je prípad vo veci samej.

31 Vnútroštátny súd uvádza, že plnenia uskutočnené univerzitou boli vykonané výlučne s cieľom získať daňovú výhodu. Nemajú žiadny iný odlišný hospodársky účel. Predstavujú schému na odloženie platenia so zabudovaným mechanizmom, ktorý neskôr umožnil úplnú daňovú úsporu. Vnútroštátny súd z toho usudzuje, že tieto plnenia sa vyhýbajú dani. Navyše, zo skutkových okolností jasne vyplýva, že dospieť k tomuto výsledku bolo subjektívnym zámerom univerzity a trustu.

32 Za týchto podmienok sa VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Keď:

i) sa univerzita vzdá svojho práva na oslobodenie od DPH vo vzťahu k akýmkoľvek dodávkam alebo poskytovaniu služieb týkajúcich sa určitej nehnuteľnosti, ktorú má právo užívať, a prenajme nehnuteľnosť trustu založenému a ovládanému univerzitou;

ii) sa trust vzdá práva na oslobodenie od DPH vo vzťahu k akýmkoľvek dodávkam alebo poskytovaniu služieb týkajúcich sa predmetnej nehnuteľnosti a dá nehnuteľnosť do podnájmu univerzite;

iii) nájomná a podnájomná zmluva boli uzatvorené a plnené zo strany univerzity s jediným úmyslom získať daňovú výhodu a nemali žiadny nezávislý podnikateľský účel;

iv) nájom a spätný nájom predstavoval a zo strany univerzity a trustu bol plánovaný ako schéma na odloženie platenia (teda schéma na odloženie platenia DPH) so zabudovaným mechanizmom, ktorý neskôr umožnil úplnú daňovú úsporu;

a) sú nájom a podnájom zdaniteľnými plneniami na účely šiestej smernice DPH a

b) sú hospodárskymi činnosťami v zmysle druhej vety článku 4 ods. 2 šiestej smernice o DPH?“

O prejudiciálnej otázke

33 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či také plnenia, ako sú vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytovanie služieb a hospodársku

činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice, keď sa vykonávajú iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

34 Univerzita tvrdí, že za podmienok uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sú nájom a podnájom zdaniteľnými plneniami a hospodárskymi činnosťami v zmysle šiestej smernice.

35 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že keď za podmienok, ktoré uvádza vnútroštátny súd, taká právnická osoba, akou je univerzita, prenajíma nehnuteľnosť tretej osobe, akou je trust, ktorá je s ňou majetkovo spojená a univerzita ju ovláda, a pritom tento trust dáva do podnájmu nehnuteľnosť univerzite iba s cieľom odložiť platenie alebo sa úplne vyhnúť plateniu DPH, ktorú by inak nebolo možné z väčšej časti vrátiť, pretože nehnuteľnosť sa používa v rámci jej vlastnej univerzitnej vzdelávacej činnosti, ktorá je oslobodená od DPH:

— univerzita nevykonáva hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice; presnejšie, právnická osoba, akou je univerzita, nevyužíva nehnuteľnosť s cieľom získať z toho trvalé príjmy, keď jej cieľom pri vykonávaní plnení je vyhnúť sa DPH, a

— ani nájom, ani podnájom nepredstavujú poskytovanie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

36 Írsko uvádza, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nájom a podnájom nemôžu byť kvalifikované ako „hospodárske činnosti" v zmysle článku 4 ods. 2 druhej vety šiestej smernice a nie sú ako také zdaniteľnými plneniami v zmysle tejto smernice.

37 Talianska vláda uvádza, že na posúdenie, v akej miere sa tovary alebo služby, vo vzťahu ku ktorým existuje zámer odpočítať DPH, používajú pri plneniach, pri ktorých je možný odpočet DPH, a zároveň pri plneniach, pri ktorých nie je možný odpočet DPH, nie je možné vziať do úvahy prostriedky alebo plnenia vykonané výlučne s cieľom vyhnúť sa uplatneniu mechanizmu *prorata* (majúc tak prospech z celkového odpočtu), ak tieto prostriedky alebo plnenia nepredstavujú pre subjekty oprávnené vykonávať odpočet hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice.

38 Komisia uvádza, že pri uplatňovaní pojmov „hospodárskej činnosti" a „dodávky tovarov/poskytovania služieb" v zmysle článkov 4, 5 a 6 šiestej smernice je potrebné vziať do úvahy objektívnu charakteristiku plnení a príslušných činností. Cieľ dodávky/poskytnutia služieb nie je podľa nej relevantný.

39 Keď však platiteľ dane alebo skupina platiteľov dane, ktorí sú vzájomne prepojení, vykonajú jedno alebo viac plnení, ktoré nemajú hospodárske zdôvodnenie, ale vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, tieto plnenia nesmú byť vzaté do úvahy, pretože by predstavovali zneužívanie.

Posúdenie Súdnym dvorom

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

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

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

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

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

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

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

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

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

49 Ako Súdny dvor uviedol v bode 24 rozsudku zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983), povinnosť správcu dane pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel

platiteľa dane tak, že sa vezme do úvahy, okrem výnimočných prípadov, povaha cieľa dotknutého plnenia, je v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH zabezpečiť právnu istotu a prijať akty nevyhnutné na uplatnenie DPH.

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

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

52 V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že tak ako vyplýva z bodu 85 rozsudku z toho istého dňa, Halifax a i. (C-255/02, Zb. 2006, s. I-1609), šiesta smernica bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva zakladajú zneužitie.

53 Z vyššie uvedeného vyplýva, že je potrebné na prejudiciálnu otázku odpovedať v tom zmysle, že plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá,

na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

O trovách

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

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

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

Podpisy