Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 22. novembra 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 4 ods. 3 písm. a) a článok 13 B písm. g) – Oslobodenie dodania budov a pozemkov, na ktorých stoja, s výnimkou definovanou v článku 4 ods. 3 písm. a) – Zásada zákazu zneužitia práva – Uplatniteľnosť v prípade neexistencie vnútroštátnych ustanovení preberajúcich túto zásadu – Zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery“

Vo veci C-251/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supreme Court (Najvyšší súd, Írsko) z 21. apríla 2016 a doručený Súdnemu dvoru 2. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

proti

T. G. Brosnanovi,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. apríla 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– E. Cussens, J. Jennings a V. Kingston, v zastúpení D. Lynch, J. O’Malley, solicitors, B. Murray, SC a F. Mitchell, barristers,

– Írsko, v zastúpení: E. Creedon, J. Quaney a A. Joyce, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci N. Travers, SC,

* Jazyk konania: angličtina.

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. septembra 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj zásady zákazu zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánmi Edwardom Cussensom, Johnom Jenningsom a Vincentom Kingstonom na jednej strane a pánom T.G. Brosnanom, Inspector of Taxes (daňový inšpektor, Írsko), ako zástupcom Office of the Revenue Commissioners (Úrad príjmových komisárov, Írsko) (ďalej len „daňový úrad“) na strane druhej, v súvislosti s vymáhaním DPH týkajúcej sa predajov nehnuteľností.

Vnútroštátny právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 4 ods. 3 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2 a predovšetkým ktorékoľvek z nasledujúcich plnení:

a) poskytovanie [dodanie – *neoficiálny preklad*] budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením [obývaním – *neoficiálny preklad*]; 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 [obývania – *neoficiálny preklad*], napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej poskytnutia [dodania – *neoficiálny preklad*] alebo obdobie od dátumu prvého obsadenia [obývania – *neoficiálny preklad*] do dátumu nasledujúceho poskytnutia [dodania – *neoficiálny preklad*], a to za predpokladu, že tieto obdobia nebudú dlhšie ako päť rokov, resp. dva roky [prvé obdobie nebude dlhšie ako päť rokov a druhé obdobie nebude dlhšie ako dva roky – *neoficiálny preklad*].

   Pojem ‚budova‘ predstavuje akúkoľvek pozemnú stavbu.

   …“

5 Článok 13 B písm. g) šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

…

g) budovy a ich súčasti, aj pozemky [dodanie budov a ich súčastí, ako aj pozemkov – *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja s výnimkou definovanou v článku 4 (3) a)“.

6 Článok 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora stanovuje:

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania okrem znenia prejudiciálnych otázok položených Súdnemu dvoru obsahuje:

a) stručné zhrnutie predmetu sporu, ako aj relevantné skutočnosti, ktoré zistil vnútroštátny súd, alebo aspoň zhrnutie skutkového stavu, z ktorého prejudiciálne otázky vychádzajú;

b) znenie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré možno v danom prípade použiť, a prípadne príslušnú vnútroštátnu judikatúru;

c) uvedenie dôvodov, pre ktoré sa vnútroštátny súd rozhodol položiť otázku o výklade alebo platnosti určitých ustanovení práva Únie, ako aj súvislosti, ktoré vnútroštátny súd vidí medzi týmito ustanoveniami a svojou právnou úpravou uplatniteľnou vo vnútroštátnom konaní.“

Írske právo

7 Value Added Tax Act 1972 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1972) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) vo svojom § 4 ods. 1, 2 a 4 stanovuje:

„1.

a) Tento paragraf sa uplatňuje na nehnuteľnosti
   i) ktoré boli vybudované osobou alebo na účet osoby, ktorá ich dodala…

   …

b) V tomto paragrafe pojem ‚právo‘ v súvislosti s nehnuteľnosťami znamená právo k týmto nehnuteľnostiam, ktoré bolo v čase svojho vzniku zriadené najmenej na desať rokov… pričom odkaz na prevod práva zahŕňa odkaz na zriadenie práva……

2. … Dodanie nehnuteľnosti na účely tohto zákona sa považuje za uskutočnené, iba ak osoba majúca právo k nehnuteľnosti, na ktorú sa tento paragraf vzťahuje, postúpi (vrátane vzdania sa práva alebo prevodu) vo vzťahu k tejto nehnuteľnosti ako celku alebo jej časti toto právo alebo právo, ktoré je od neho odvodené.

…

4. Ak osoba majúca právo k nehnuteľnostiam, na ktorú sa vzťahuje tento paragraf, vo vzťahu k tejto nehnuteľnosti ako celku alebo ich časti toto právo alebo právo, ktoré je od neho odvodené, postúpi za takých okolností, že si zachová nárok na spätný prevod tohto práva, táto osoba sa v súvislosti s týmto zachovaným nárokom na spätný prevod práva považuje za osobu, … ktorá si privlastnila nehnuteľnosti alebo ich časť, v závislosti od konkrétneho prípadu, na iné účely než na účely svojho podnikania.“

8 § 4 ods. 6 písm. a) tohto zákona stanovuje, že DPH sa neuplatní najmä na dodanie nehnuteľností:

„v súvislosti s ktorým osobe uskutočňujúcej dodanie nevznikol a nemal by vzniknúť… nárok na odpočítanie podľa § 12 všetkej DPH, ktorú znášala alebo zaplatila z dodania alebo vybudovania nehnuteľností…“.

9 § 4 ods. 9 tohto zákona znie:

„Ak prevod práva k nehnuteľnosti podlieha DPH a ak tieto nehnuteľnosti neboli stavebne upravené po dátume postúpenia tohto práva (ďalej v tomto odseku len ‚zdaniteľné právo‘), akýkoľvek prevod práva k týmto nehnuteľnostiam po uvedenom dátume inou osobou, než je osoba, ktorá zdaniteľné právo nadobudla, sa na účely tohto zákona považuje za dodanie nehnuteľnosti, na ktoré sa vzťahuje odsek 6.“

10 §10 ods. 9 zákona o DPH sa týka určenia sumy podliehajúcej DPH, čo sa týka dodania nehnuteľností a poskytnutia služieb spočívajúcich vo vybudovaní nehnuteľností. Tento §10 ods. 9 písm. a) a b) stanovuje:

„a) … Hodnota všetkých práv k veci, ktoré sú postúpené v súvislosti s dodaním, je zahrnutá v cene.

b) Hodnotou všetkých práv k nehnuteľnostiam je bežná trhová cena takého práva. …“

11 Podľa §19 ods. 2 písm. b) Value Added Tax Regulations 1979 (nariadenie o dani z pridanej hodnoty z roku 1979), ktorým sa vykonáva uvedený §10 ods. 9, sa nezohľadní hodnota nároku na spätný prevod práva, ktorý si zachoval postupiteľ pri postúpení práva vyplývajúceho z práva k nehnuteľnostiam, pokiaľ sa právo v zmysle zmluvy o postúpení postupuje na dobu 20 rokov a viac.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Žalobcovia v konaní vo veci samej boli spoluvlastníkmi zóny výstavby nachádzajúcej sa v meste Baltimore v Írsku, na ktorej vyhotovili pätnásť rekreačných objektov určených na predaj.

13 Predtým, než pristúpili k tomuto predaju, uskutočnili v mesiaci marci a apríli 2002 viacero plnení so spoločnosťou Shamrock Estates Limited, ktorá je s nimi prepojená. Dňa 8. marca 2002 uzavreli dve nájomné zmluvy s touto spoločnosťou, konkrétne jednak nájomnú zmluvu, ktorou jej prenajali uvedené nehnuteľnosti na dobu 20 rokov a jedného mesiaca od dátumu uzavretia tejto zmluvy (ďalej len „dlhodobý nájom“), a jednak nájomnú zmluvu, ktorá upravovala prenajatie týchto istých nehnuteľností spoločnosťou Shamrock Estates žalobcom vo veci samej na dobu dvoch rokov.

14 Dňa 3. apríla 2002 boli tieto dve zmluvy skončené z dôvodu ich vzájomného skončenia dohodou všetkých nájomcov, takže žalobcovia vo veci samej sa opätovne v plnom rozsahu stali vlastníkmi nehnuteľností dotknutých vo veci samej.

15 V máji 2002 žalobcovia vo veci samej predali všetky nehnuteľnosti tretím osobám, ktoré ich v plnom rozsahu nadobudli do svojho vlastníctva.

16 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa § 4 ods. 9 zákona o DPH sa na tieto predaje neuplatňuje nijaká DPH, keďže nehnuteľnosti dotknuté vo veci samej už predtým boli predmetom prvého dodania podliehajúceho DPH v rámci dlhodobého nájmu. Podľa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej podliehal DPH výlučne dlhodobý nájom.

17 Platobným výmerom z 27. augusta 2004 daňový úrad požadoval od žalobcov vo veci samej dodatočné zaplatenie DPH z dôvodu predajov nehnuteľností uskutočnených v máji 2002. Tento úrad sa totiž domnieval, že nájomné zmluvy dotknuté vo veci samej, ktoré upravovali nájom a spätný nájom týchto nehnuteľností, predstavovali umelo vytvorené prvé dodanie s cieľom vyhnúť sa zdaneniu neskorších predajov, teda dodanie, ktoré nemožno zohľadniť na účely stanovenia DPH.

18 Sťažnosť proti daňovému výmeru z 27. augusta 2004, ktorú žalobcovia vo veci samej predložili Appeal Commissioner (Komisár pre sťažnosti, Írsko), bola zamietnutá.

19 Hoci Circuit Court de Cork (Obvodný súd Cork, Írsko) zamietol žalobu podanú žalobcami vo veci samej proti rozhodnutiu Appeal Commissioner (Komisár pre sťažnosti) o zamietnutí sťažnosti, uvedený súd však na návrh žalobcov postúpil niektoré právne otázky High Court (Vrchný súd, Írsko), pričom vychádzal zo zistenia, že nájomné zmluvy dotknuté vo veci samej nemali skutočný hospodársky obsah a boli uzavreté s cieľom zníženia sumy DPH, ktorá sa mala zaplatiť pri predaji nehnuteľností dotknutých vo veci samej.

20 V odpovedi na tieto otázky High Court (Vrchný súd) rozhodol, že uvedené nájomné zmluvy nemali nijaký skutočný hospodársky obsah a predstavovali zneužitie práva v zmysle rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i (C-255/02, ďalej len „rozsudok Halifax“, EU:C:2006:121). Okrem toho sa High Court domnieval, že zásada zákazu zneužitia práva, ako vyplýva z judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Halifax, je všeobecne uplatniteľná a vyžaduje, aby vnútroštátne súdy prekvalifikovali zneužívajúce opatrenia podľa skutočného stavu, a to aj v prípade neexistencie vnútroštátnej právnej úpravy preberajúcej túto zásadu.

21 Žalobcovia vo veci samej podali opravný prostriedok proti rozhodnutiu High Court (Vrchný súd) na Supreme Court (Najvyšší súd, Írsko). Tvrdia, že v prípade neexistencie vnútroštátnej normy, ktorou by sa preberala zásada zákazu zneužitia práva, túto zásadu nemožno voči nim uplatniť s cieľom odoprieť im právo na oslobodenie predajov nehnuteľností dotknutých vo veci samej od dane, ktoré vyplýva z § 4 ods. 9 zákona o DPH. Takéto uplatnenie uvedenej zásady by porušovalo zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.

22 Tiež tvrdia, že plnenia dotknuté vo veci samej nie sú zneužitím práva v zmysle judikatúry Súdneho dvora vychádzajúcej z rozsudku Halifax z dôvodu, že podľa nich tieto plnenia z formálneho hľadiska nerešpektovali ustanovenia šiestej smernice či vnútroštátnych ustanovení, ktorými sa preberá táto smernica, keďže uvedené plnenia sa zakladali na § 4 ods. 9 zákona o DPH, ktorý podľa nich je naďalej nezlučiteľný s uvedenou smernicou. Okrem toho cieľ sledovaný týmito plneniami spočívajúci v prevode nehnuteľností dotknutom vo veci samej daňovo účinným spôsobom, nie je v rozpore s cieľmi šiestej smernice. Daňový orgán namieta proti ich argumentácii.

23 Vnútroštátny súd poukazuje na to, že je viazaný zisteniami Circuit Court de Cork (Obvodný súd Cork) uvedenými v bode 19 tohto rozsudku. Spresňuje, že v rámci konania vo veci samej daňový úrad netvrdil, že by sa žalobcovia vo veci samej dopustili podvodu, ani nepreukázal existenciu vnútroštátnych pravidiel, ktoré mu ukladajú povinnosť ignorovať plnenia predstavujúce zneužitie práva.

24 Za týchto podmienok Supreme Court (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je zásada zneužitia práva, ktorú uznal Súdny dvor vo svojom rozsudku [Halifax] za uplatniteľnú v oblasti DPH, priamo uplatniteľná na jednotlivca, pokiaľ neexistuje žiadne vnútroštátne opatrenie, či už legislatívne alebo súdne, ktoré by vykonávalo túto zásadu za takých okolností ako v tomto prípade, keď by opätovné definovanie plnení uskutočnených pred predajom a plnení spojených s predajom zákazníkom (ďalej spoločne len „plnenia žalobcov“), ktoré odporučil [daňový úrad], zakladalo povinnosť žalobcov zaplatiť DPH, pričom pri náležitom uplatnení ustanovení vtedy platných vnútroštátnych právnych predpisov takáto povinnosť vo vzťahu k plneniam žalobcov nevznikla?

2. Ak odpoveď na otázku 1 je, že zásada zneužitia práva je priamo uplatniteľná na jednotlivca, a to aj napriek neexistencii vnútroštátneho opatrenia, či už legislatívneho alebo súdneho, ktoré by vykonávalo túto zásadu, bola táto zásada dostatočne jasná a presná na účely jej uplatnenia na plnenia žalobcov, ktoré boli uskutočnené pred tým, ako Súdny dvor vydal rozsudok vo veci Halifax, a to najmä so zreteľom na zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery žalobcov?

3. Ak sa zásada zneužitia práva uplatňuje na plnenia žalobcov, a preto musia byť tieto plnenia znovu definované,
   a) aký je právny mechanizmus na stanovenie a výber splatnej DPH z plnení žalobcov, keďže v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi DPH nie je splatná, nedá sa stanoviť ani vybrať, a
   b) ako majú vnútroštátne súdy uložiť takúto povinnosť?

4. Mal by vnútroštátny súd pri rozhodovaní o tom, či hlavným cieľom plnení žalobcov bolo získať daňovú výhodu, posudzovať plnenia uskutočnené pred predajom (o ktorých sa zistilo, že boli vykonané výhradne na daňové účely) samostatne alebo je potrebné posudzovať cieľ plnení žalobcov ako celku?

5. Má sa § 4 ods. 9 zákona o DPH pokladať za vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá vykonáva šiestu smernicu, napriek tomu, že nie je v súlade s ustanovením uvedeným v článku 4 ods. 3 šiestej smernice, pričom pri jej náležitom uplatnení by sa žalobcovia vo vzťahu k dodaniu nehnuteľností pred ich prvým obývaním považovali za zdaniteľné osoby, hoci nehnuteľnosti boli predtým predmetom disponovania, ktoré podliehalo dani?

6. Ak § 4 ods. 9 [zákona o DPH] nie je v súlade so šiestou smernicou, dopustili sa žalobcovi zneužitia práva v rozpore so zásadami, ktoré Súdny dvor uznal v rozsudku vo veci Halifax, ak sa odvolali na tento odsek?

7. Subsidiárne, ak je § 4 ods. 9 [zákona o DPH] v súlade so šiestou smernicou, získali žalobcovia daňovú výhodu, ktorá je v rozpore s cieľom tejto smernice a/alebo s § 4?

8. Aj za predpokladu, že § 4 ods. 9 [zákona o DPH] sa nemá považovať za ustanovenie vykonávajúce šiestu smernicu, vzťahuje sa na sporné plnenia zásada zneužitia práva, ako ju stanovil Súdny dvor v rozsudku vo veci Halifax, s odvolaním sa na kritériá, ktoré Súdny dvor uviedol vo veci Halifax?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

25 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zásada zákazu zneužitia práva má vykladať v tom zmysle, že sa môže nezávisle od vnútroštátneho opatrenia, ktoré ju uvádza do účinnosti vo vnútroštátnom právnom poriadku, priamo uplatniť s cieľom odoprieť oslobodiť od DPH také predaje nehnuteľností, aké sú dotknuté vo veci samej. Keďže plnenia dotknuté vo veci samej boli uskutočnené ešte pred vyhlásením rozsudku Halifax, vnútroštátny súd si kladie otázku, či takéto uplatnenie zásady zákazu zneužitia práva na tieto plnenia je v súlade so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, a najmä či sa možno domnievať, že uvedená zásada má dostatočne jasný a presný obsah.

26 Na úvod treba konštatovať, že tieto otázky sú formulované pojmami, ktoré evokujú judikatúru týkajúcu sa priameho účinku smerníc. Podľa tejto judikatúry sa možno voči štátu priamo odvolávať na ustanovenia smernice v prípade, že sa z hľadiska ich obsahu javia ako bezpodmienečné a dostatočne presné, samy osebe však nemôžu ukladať povinnosti jednotlivcovi, a teda sa voči nemu nemožno odvolávať na tieto ustanovenie ako také na vnútroštátnom súde (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 12. decembra 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, body 18 a 22, ako aj citovanú judikatúru). Povinnosti vyplývajúce zo smernice sa preto musia prebrať do vnútroštátneho práva, aby bolo možné sa na ne priamo odvolávať voči jednotlivcovi.

27 Naproti tomu treba zdôrazniť, že zásada zákazu zneužitia práva, ako sa uplatňuje v oblasti DPH na základe judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Halifax, nepredstavuje pravidlo stanovené smernicou, ale má svoj základ v ustálenej judikatúre citovanej v bode 68 a 69 tohto rozsudku, podľa ktorej sa jednak osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie (pozri najmä rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., C-367/96, EU:C:1998:222, bod 20; z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33, ako aj z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32), a jednak uplatnenie právnej úpravy Únie nemožno rozšíriť tak, aby krylo zneužívajúce konanie zo strany hospodárskych subjektov (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 11. októbra 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, bod 21; z 3. marca 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, bod 21, a zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 51).

28 Hoci Súdny dvor v bodoch 70 a 71 rozsudku Halifax rozhodol, že zásada zákazu zneužitia práva sa uplatňuje tiež v oblasti DPH, pričom zdôraznil, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou, nevyplýva z toho, že uplatnenie tejto zásady v tejto oblasti je podmienené splnením požiadavky prebratia, ako je to v prípade ustanovení tejto smernice.

29 Okrem toho treba poukázať na skutočnosť, že judikatúra citovaná v bode 27 tohto rozsudku bola vyhlásená v rôznych oblastiach práva Únie, ako sú najmä právo spoločností (rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., C-367/96, EU:C:1998:222, a z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), spoločná poľnohospodárska politika (rozsudky z 11. októbra 1977, Cremer, C-125/76, EU:C:1977:148; z 3. marca 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, a zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) a oblasť DPH (rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Na druhej strane z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že uplatnenie zásady zákazu zneužitia práva na práva a výhody stanovené právom Únie sa uskutočňuje nezávisle od toho, či tieto práva a výhody majú svoj základ v Zmluvách (pozri v súvislosti so základnými slobodami najmä rozsudky z 3. decembra 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, bod 13, a z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, bod 24), v nariadení (rozsudky zo 6. apríla 2006, Agip Petroli, C-456/04,

EU:C:2006:241, body 19 a 20, ako aj z 13. marca 2014, SICES a i, C-155/13, EU:C:2014:145, body 29 a 30) alebo v smernici (pozri v oblasti DPH najmä rozsudky z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32, Halifax, body 68 a 69, ako aj z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40). Zdá sa teda, že táto zásada nemá rovnakú povahu ako práva a výhody, na ktoré sa uplatňuje.

31 Zásada zákazu zneužitia práva, ako je uplatňovaná v oblasti DPH na základe judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Halifax, má teda všeobecný charakter, ktorý je na základe svojej povahy vlastný všeobecným zásadám práva Únie (pozri analogicky rozsudok z 15. októbra 2009, Audiolux a i., C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

32 Je potrebné ešte doplniť, že podľa judikatúry Súdneho dvora odopretie práva alebo výhody z dôvodu podvodných alebo zneužívajúcich skutočností nie je jednoduchý dôsledok konštatovania, na základe ktorého v prípade podvodu alebo zneužitia práva objektívne podmienky vyžadované na účely priznania sledovanej výhody v skutočnosti nie sú splnené, a že z tohto dôvodu si takéto odopretie nevyžaduje konkrétny právny základ (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke., C-110/99, EU:C:2000:695, bod 56; Halifax, bod 93 a zo 4. júna 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, bod 28).

33 Na zásadu zákazu zneužitia práva sa preto možno odvolať voči zdaniteľnej osobe s cieľom odoprieť jej priznanie najmä práva na oslobodenie od DPH, a to aj v prípade neexistencie ustanovení vnútroštátneho práva upravujúcich takéto odopretie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62).

34 Na rozdiel od toho, čo tvrdia žalobcovia vo veci samej, skutočnosť, že situácia vedúca k rozsudku citovanému v predchádzajúcom bode sa týka podvodu, neumožňuje dospieť k záveru, že táto judikatúra sa výlučne uplatňuje na takéto prípady a neuplatňuje sa na prípady zneužitia práva. Ako totiž vyplýva najmä z bodov 56 a 57 rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), aby Súdny dvor dospel ku konštatovaniu uvedenému v predchádzajúcom bode, vychádzal najmä z ustálenej judikatúry pripomenutej v bodoch 27 a 32 tohto rozsudku, ktorá sa týka tak prípadov podvodu, ako aj situácií zneužitia práva.

35 Ani judikatúra, na ktorú sa žalobcovia vo veci samej odvolávajú vo svojich písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru, nemôže spochybniť záver uvedený v bode 33 tohto rozsudku.

36 Hoci totiž Súdny dvor rozhodol v bodoch 87, 90 a 91 rozsudku Halifax, že v prípade neexistencie ustanovenia šiestej smernice týkajúceho sa otázky vymáhania DPH prináleží členským štátom, aby stanovili podmienky, za akých môže štátna pokladnica vymáhať DPH *a posteriori*, keď sa zistilo zneužitie práva, v každom prípade nerozhodoval o podmienkach uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva, ale len o procesných spôsoboch vymáhania DPH, ktoré musia vnútroštátne orgány uplatniť potom, ako v súlade s touto zásadou zistili existenciu zneužitia práva.

37 Rozsudky z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), a z 12. februára 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), na ktoré sa žalobcovia vo veci samej odvolávajú v tom istom kontexte, sa týkajú, rovnako ako judikatúra vychádzajúca z rozsudku Halifax citovaná v predchádzajúcom bode, tiež procesných spôsobov uplatňovania uvedenej zásady, čo má vplyv na možnosť alebo povinnosť vnútroštátneho súdu *ex offo* overiť existenciu daňového podvodu (rozsudok z 13. februára 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 39) a na možnosť uplatniť pri vykonávaní vnútroštátnych pravidiel boja proti zneužívaniu práva a podvodom predbežné konanie, ktoré sa vyznačuje najmä vypočutím dotknutej osoby (rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, bod 34).

38 Pokiaľ ide napokon o rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), z bodov 38 a 48 tohto rozsudku vyplýva, že Súdny dvor nerozhodoval o podmienkach uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva, ale o podmienkach uplatnenia konkrétneho ustanovenia uvedeného v smernici, ktoré umožňuje členských štátom odoprieť oslobodenie od dane stanovené v tejto smernici, pokiaľ hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov dotknutého plnenia je daňový podvod alebo únik. Hoci Súdny dvor v bode 48 uvedeného rozsudku dával dôraz na existenciu pravidiel vnútroštátneho práva týkajúcich sa zneužitia práva, daňového podvodu alebo daňového úniku, ktoré by mohli byť predmetom výkladu, táto judikatúra sa týka uvedeného ustanovenia sekundárneho práva, a teda sa neuplatňuje na všeobecnú zásadu zákazu zneužitia práva.

39 Vnútroštátny súd si tiež kladie otázku týkajúcu sa zlučiteľnosti uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva, ako vyplýva z rozsudku Halifax, na plnenia vo veci samej uskutočnené pred prijatím tohto rozsudku, so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.

40 Takéto uplatnenie práva Únie je však v súlade so zásadami právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. januára 2015, Balazs, C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, body 49 a 50, ako aj citovanú judikatúru, a z 19. apríla 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 38 až 40).

41 Výklad právneho predpisu Únie, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci, ktorú mu priznáva článok 267 ZFEÚ, totiž v prípade potreby objasňuje a spresňuje význam a pôsobnosť tohto predpisu tak, ako sa má alebo sa mal chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudol účinnosť. Z toho vyplýva, že s výnimkou skutočne mimoriadnych okolností, ktorých existencia sa však v danom prípade neuvádza, takto vykladaný právny predpis Únie má súd uplatňovať aj na právne vzťahy vzniknuté a založené pred vyhlásením rozsudku rozhodujúceho o návrhu na výklad, pokiaľ sú okrem iného splnené podmienky umožňujúce predložiť príslušným súdom spor týkajúci sa uplatnenia uvedeného právneho predpisu (pozri najmä rozsudky z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, body 44 a 45, ako aj citovanú judikatúru, a z 19. apríla 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 40).

42 Navyše treba poukázať na to, že v rozsudku Halifax Súdny dvor neobmedzil časové účinky poskytnutého výkladu zásady zákazu zneužitia práva v oblasti DPH. Keďže takéto obmedzenie však možno pripustiť iba v samotnom rozsudku, ktorým sa rozhoduje o požadovanom výklade, táto požiadavka zabezpečuje rovnosť zaobchádzania s členskými štátmi a ďalšími subjektmi so zreteľom na toto právo a tým spĺňa aj požiadavky vyplývajúce zo zásady právnej istoty (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, EU:C:2007:132, bod 36, ako aj z 23. októbra 2012, Nelson a i., C-581/10 a C-629/10, EU:C:2012:657, bod 91).

43 Čo sa týka ďalej otázky, či sa žalobcovia vo veci samej môžu v rámci sporu vo veci samej odvolávať na zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery s cieľom spochybniť uložené odopretie oslobodenia od DPH, je ustálenou judikatúrou, že platiteľ dane, ktorý vytvoril podmienky týkajúce sa nadobudnutia určitého práva zneužívajúcim alebo podvodným spôsobom, nie je oprávnený dovolávať sa týchto zásad s cieľom namietať proti odopretiu priznania dotknutého práva v dôsledku uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 38, a Halifax, bod 84, ako aj z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 60).

44 Vzhľadom na tieto úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že sa môže nezávisle od vnútroštátneho opatrenia, ktoré ju uvádza do účinnosti vo vnútroštátnom právnom poriadku, priamo uplatniť s cieľom odoprieť oslobodiť od DPH také predaje nehnuteľností, aké sú dotknuté vo veci samej, ktoré sa uskutočnili pred vyhlásením rozsudku Halifax, a to bez toho, aby tomu bránili zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.

O tretej otázke

45 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, ako sa má vykladať šiesta smernica, aby sa určilo, za predpokladu, že by plnenia dotknuté vo veci samej mali byť prekvalifikované na základe zásady zákazu zneužitia práva, na akom právnom základe možno zdaniť prostredníctvom DPH tie z týchto plnení, ktoré nepredstavujú takéto zneužitie.

46 Treba pripomenúť, že keď bola zistená existencia zneužitia práva, príslušné plnenia musia byť opätovne definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce takéto zneužitie práva. Toto prekvalifikovanie však nesmie ísť nad rámec toho, čo je potrebné na správne vyrubenie DPH a predchádzanie daňovým podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudky Halifax, body 92, 94 a 98, ako aj z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body 48 a 52).

47 Na základe tejto judikatúry z uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva v oblasti DPH vyplýva najskôr potreba nastoliť situáciu, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia zakladajúce uvedené zneužitie, a následne posúdiť takto prekvalifikovanú situáciu vzhľadom na relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva a šiestej smernice.

48 Zásada zákazu zneužitia práva tak ukladá vnútroštátnym orgánom v podstate povinnosť uplatniť na dotknuté plnenia relevantnú právnu úpravu v oblasti DPH, pričom sa nezohľadnia tie z týchto plnení, ktoré predstavujú zneužitie práva.

49 V prejednávanej veci za predpokladu, že by vnútroštátny súd konštatoval, že nájomné zmluvy, ktoré predchádzali predajom nehnuteľností dotknutých vo veci samej, predstavovali zneužitie práva, sa prípadné zdanenie uvedených predajov prostredníctvom DPH musí zakladať na relevantných ustanoveniach vnútroštátnej právnej úpravy upravujúcej takéto zdanenie. Samotná šiesta smernica nemôže totiž sama osebe zakladať povinnosti jednotlivcovi, takže sa na smernicu ako takú voči nemu nemožno odvolávať pred vnútroštátnym súdom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. septembra 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, bod 41 a citovanú judikatúru).

50 Preto za tohto predpokladu prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, ako to vyplýva zo zhodujúcich sa informácií poskytnutých Írskom a Európskou komisiou na pojednávaní pred Súdnym dvorom, či by predaj nehnuteľností dotknutých vo veci samej mal podliehať DPH na základe článku 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorý by mal predstavovať právny základ zdanenia týchto predajov.

51 Preto je namieste odpovedať na tretiu otázku tak, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že by plnenia dotknuté vo veci samej mali byť prekvalifikované na základe zásady zákazu zneužitia práva, tie z týchto plnení, ktoré nepredstavujú takéto zneužitie, možno zdaniť prostredníctvom DPH na základe relevantných ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy upravujúcej takéto zdanenie.

O štvrtej otázke

52 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zásada zákazu zneužitia práva má vykladať v tom zmysle, že na účely určenia, na základe bodu 75 rozsudku Halifax, či hlavným cieľom plnení dotknutých vo veci samej je alebo nie je získanie daňovej výhody, treba zohľadniť cieľ nájomných zmlúv predchádzajúcich predajom nehnuteľností dotknutých vo veci samej samostatne alebo spoločný cieľ súboru týchto nájomných a kúpnych zmlúv ako celku.

53 V tomto ohľade treba na úvod zdôrazniť, že na rozdiel od toho, čo tvrdia žalobcovia vo veci samej vo svojich písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru, judikatúra vychádzajúca z rozsudku Halifax nevyžaduje, aby sa preukázalo, že získanie daňovej výhody predstavuje jediný cieľ dotknutých

plnení. Ak plnenia sledujúce výlučne takýto cieľ môžu splniť požiadavky vyplývajúce z tejto judikatúry, Súdny dvor v bode 45 svojho rozsudku z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) spresnil, že to isté platí aj v prípade, že hľadanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ dotknutých plnení.

54 Pokiaľ ide o posúdenie tohto cieľa v takej situácii ako vo veci samej, je namieste zdôrazniť, že podľa informácií uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu plnenia dotknuté vo veci samej spočívajú vo viacerých zmluvách týkajúcich sa tých istých nehnuteľností, ktoré boli uzavreté medzi rôznymi osobami, konkrétne v dvoch nájomných zmluvách medzi žalobcami vo veci samej a spoločnosťou Shamrock Estates, ako aj v nadväznosti na skončenie týchto zmlúv v predaji týchto nehnuteľností tretím osobám.

55 Z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každé plnenie má byť za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé (rozsudky z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 50 a citovaná judikatúra, ako aj z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 14).

56 Pokiaľ má Súdny dvor spresniť preskúmanie nevyhnutné na určenie hlavného cieľa dotknutých plnení, zohľadňuje len cieľ plnenia alebo plnení, ktorých zneužívajúcu povahu treba posúdiť, a nie cieľ plnení, ktoré vzhľadom na prvé uvedené plnenia formálne spĺňajú podmienky na dosiahnutie daňovej výhody (pozri najmä rozsudky z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, body 10 až 15 a 31 a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, body 20 a 43 až 45).

57 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že uplatnenie zásady zákazu zneužitia práva vedie len k odmietnutiu plnení predstavujúcich takéto zneužitie, kým plnenia, ktoré nepredstavujú zneužitie práva, musia byť predmetom uplatnenia relevantných ustanovení v oblasti DPH (rozsudok Halifax, body 94 až 97). Takéto osobitné zaobchádzanie s plneniami predstavujúcimi zneužitie práva si vyžaduje aj osobitné posúdenie ich cieľa.

58 V dôsledku toho, aby sa určilo, či hlavným cieľom nájomných zmlúv predchádzajúcich predajom nehnuteľností dotknutých vo veci samej je získanie daňovej výhody, je namieste konkrétne zohľadniť cieľ týchto nájomných zmlúv.

59 Preto prináleží vnútroštátnemu súdu, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Únie, overil, či sú v spore vo veci samej naplnené okolnosti, ktoré zakladajú zneužitie práva. Súdny dvor však prípadne môže prostredníctvom svojho rozhodnutia v prejudiciálnom konaní poskytnúť určité objasnenia, ktoré vnútroštátny súd usmernia pri jeho výklade (pozri najmä rozsudky Halifax, body 76 a 77, ako aj zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 34).

60 Na účely určenia skutočného obsahu a skutočného významu nájomných zmlúv dotknutých vo veci samej môže vnútroštátny súd najmä zohľadniť čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi predmetnými hospodárskymi subjektmi (pozri v tomto zmysle rozsudok Halifax, body 75 a 81). Takéto skutočnosti môžu preukázať, že získanie daňovej výhody predstavuje hlavný sledovaný cieľ, bez ohľadu na prípadnú existenciu, okrem iného, hospodárskych cieľov (rozsudok z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 62).

61 V prejednávanej veci nájomné zmluvy dotknuté vo veci samej nemali podľa informácií nachádzajúcich sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nijaký skutočný hospodársky obsah a boli uzavreté medzi žalobcami vo veci samej a nimi prepojenou spoločnosťou s cieľom znížiť zdanenie prostredníctvom DPH predajov nehnuteľností dotknutých vo veci samej, ktoré zamýšľali uskutočniť neskôr. Pokiaľ ide o okolnosť, na základe ktorej cieľom týchto nájomných zmlúv bolo, ako to uviedli

žalobcovia vo veci samej pred Súdnym dvorom, uskutočniť uvedené predaje z daňového hľadiska čo najúčinnejším spôsobom, tento cieľ nemožno považovať za iný účel, než je získanie daňovej výhody, keďže požadovaný účinok sa má práve dosiahnuť znížením daňového zaťaženia.

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je namieste odpovedať na štvrtú otázku tak, že zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že na účely určenia, na základe bodu 75 rozsudku Halifax, či hlavným cieľom plnení dotknutých vo veci samej je alebo nie je získanie daňovej výhody, treba cieľ nájomných zmlúv predchádzajúcich predajom nehnuteľností dotknutých vo veci samej zohľadniť samostatne.

O piatej a šiestej otázke

63 Piata a šiesta otázka sa zakladajú na predpoklade, že § 4 ods. 9 zákona o DPH je nezlučiteľný so šiestou smernicou.

64 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 267 ZFEÚ nevyhnutnosť dospieť k takému výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby vnútroštátny súd náležite dodržal požiadavky týkajúce sa obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania a výslovne uvedené v článku 94 rokovacieho poriadku, o ktorom sa predpokladá, že ho vnútroštátny súd pozná (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. júla 2016, Ogňanov, C-614/14, EU:C:2016:514, body 18 a 19 a citovanú judikatúru, a z 27. októbra 2016, Audace a i., C-114/15, EU:C:2016:813, bod 35).

65 Je teda nevyhnutné, ako stanovuje článok 94 písm. c) rokovacieho poriadku, aby samotný návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahoval uvedenie dôvodov, pre ktoré sa vnútroštátny súd rozhodol položiť otázku o výklade alebo platnosti určitých ustanovení práva Únie, ako aj súvislosti, ktorú vnútroštátny súd vidí medzi týmito ustanoveniami a vnútroštátnou právnou úpravou uplatniteľnou v spore vo veci samej.

66 Pokiaľ však ide o piatu a šiestu otázku, návrh na začatie prejudiciálneho konania nespĺňa tieto požiadavky.

67 Návrh na začatie prejudiciálneho konania totiž nevysvetľuje dôvody, ktoré mohli viesť vnútroštátny súd k pochybnostiam o zlučiteľnosti § 4 ods. 9 zákona o DPH so šiestou smernicou, ale sa obmedzuje na uvedenie tvrdení účastníkov konania vo veci samej v tejto súvislosti. Najmä nespresňuje súvislosť, ktorá by mohla existovať medzi touto nezlučiteľnosťou a sporom vo veci samej. Z uvedeného návrhu nie je jasné, ako by z prípadnej nezlučiteľnosti podľa vnútroštátneho súdu mohlo vyplývať, že § 4 ods. 9 zákona o DPH nemožno považovať za prebratie tejto smernice, ani tento návrh neumožňuje určiť vplyv, aký by takéto konštatovanie mohlo mať, stále podľa vnútroštátneho súdu, na uplatnenie judikatúry vychádzajúcej z rozsudku Halifax, ktorá sa týka zásady zákazu zneužitia práva.

68 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné konštatovať, že piata a šiesta otázka sú neprípustné.

O siedmej otázke

69 Svojou siedmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zásada zákazu zneužitia práva má vykladať v tom zmysle, že také dodania nehnuteľností, ako sú dotknuté vo veci samej, vedú k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom relevantných ustanovení šiestej smernice.

70 V tomto ohľade treba pripomenúť, že na jednej strane Súdny dvor už v bode 74 rozsudku Halifax rozhodol, že preukázanie zneužitia práva v oblasti DPH vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

71 Na druhej strane článok 13 B písm. g) uvedenej smernice v spojení s jej článkom 4 ods. 3 písm. a) oslobodzuje od dane dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, ak už boli predmetom „prvého obývania“. Ako uviedol generálny advokát v bode 88 svojich návrhov, kritérium „prvého obývania“ slúži na rozlíšenie nových nehnuteľností, ktorých výstavba a predaj musia podliehať DPH, od používaných nehnuteľností. Na tieto účely toto kritérium určuje „okamih, keď je výrobok schopný opustiť proces výroby, aby mohol vstúpiť do oblasti spotreby, teda do oblasti použitia tohto výrobku jeho majiteľom alebo nájomcom“ (pozri návrh šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [KOM(73) 950 v konečnom znení z 20. júna 1973]).

72 Oslobodenie od dane stanovené v článku 13 B písm. g) šiestej smernice sa teda vzťahuje na dodania nehnuteľností, ku ktorým dochádza potom, ako tieto nehnuteľnosti boli predmetom skutočného využívania ich majiteľom alebo nájomcom. Naproti tomu však nie je oslobodené prvé dodanie novej nehnuteľnosti konečnému spotrebiteľovi.

73 Ak teda, ako sa pripomenulo v bode 59 tohto rozsudku, vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil existenciu skutočností predstavujúcich zneužitie práva uvedené v bode 70 tohto rozsudku v rámci sporu vo veci samej, treba poukázať na to, že využívanie novej nehnuteľnosti jej prvým nájomcom určite môže za konkrétnych okolností danej veci predstavovať prvé obývanie v zmysle článku 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice.

74 Podľa informácií obsiahnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania však nové nehnuteľnosti dotknuté vo veci samej boli predmetom dvoch nájomných zmlúv. Tieto nájomné zmluvy však boli uzavreté v ten istý deň medzi žalobcami vo veci samej a spoločnosťou, ktorá je s nimi prepojená, a upravovali nájom a okamžitý spätný nájom týchto nehnuteľností. Uvedené nájomné zmluvy boli navyše skončené na základe vzájomnej dohody menej než jeden mesiac po ich uzavretí, predtým, než žalobcovia vo veci samej tesne na to predali uvedené nehnuteľnosti tretím kupujúcim. Zdá sa preto, ako to generálny advokát uviedol v bode 94 svojich návrhov, že nehnuteľnosti dotknuté vo veci samej neboli pred ich predajom tretím kupujúcim predmetom skutočnému využívania ich majiteľom alebo nájomcom, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

75 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na siedmu otázku tak, že zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že také dodania nehnuteľností, ako sú dotknuté vo veci samej, by mohli viesť k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom relevantných ustanovení šiestej smernice, pokiaľ tieto nehnuteľnosti neboli pred ich predajom tretím kupujúcim predmetom skutočného využívania ich majiteľom alebo nájomcom. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či v spore vo veci samej ide o takýto prípad.

O ôsmej otázke

76 Svojou ôsmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zásada zákazu zneužitia práva má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje v takej situácii, ako je dotknutá vo veci samej, ktorá sa týka prípadného oslobodenia plnenia spočívajúceho v dodaní nehnuteľností od DPH.

77 V tomto ohľade treba pripomenúť všeobecnú zásadu vyplývajúcu z článku 2 bodu 1 šiestej smernice, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého dodania nehnuteľností, ktoré platiteľ dane uskutoční za protihodnotu. Takéto dodanie nehnuteľností teda v zásade podlieha tejto dani.

78 Ako výnimku z tejto zásady článok 13 B písm. g) tejto smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od dane dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 4 ods. 3 písm. a) uvedenej smernice, konkrétne iné dodania, než sú dodania uskutočnené pred prvým obývaním dotknutej budovy alebo časti budovy.

79 Samotné prvé dodanie budovy alebo časti budovy teda v zásade podlieha DPH, pričom sa spresňuje, že na účely určenia, ktoré dodanie je prvé, je namieste nezohľadniť tieto dodania, ktoré majú čisto umelý charakter a ktorých hlavným cieľom je získanie daňovej výhody.

80 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je namieste odpovedať na ôsmu otázku tak, že zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje v takej situácii, ako je dotknutá vo veci samej, ktorá sa týka prípadného oslobodenia plnenia spočívajúceho v dodaní nehnuteľností od DPH.

O trovách

81 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 konaní, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. **Zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že sa môže nezávisle od vnútroštátneho opatrenia, ktoré ju uvádza do účinnosti vo vnútroštátnom právnom poriadku, priamo uplatniť s cieľom odoprieť oslobodiť od dane z pridanej hodnoty také predaje nehnuteľností, aké sú dotknuté vo veci samej, ktoré sa uskutočnili pred vyhlásením rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), a to bez toho, aby tomu bránili zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery.**

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 sa má vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že by plnenia dotknuté vo veci samej mali byť prekvalifikované na základe zásady zákazu zneužitia práva, tie z týchto plnení, ktoré nepredstavujú takéto zneužitie, možno zdaniť daňou z pridanej hodnoty na základe relevantných ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy upravujúcej takéto zdanenie.**

3. **Zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že na účely určenia, na základe bodu 75 rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), či hlavným cieľom plnení dotknutých vo veci samej je alebo nie je získanie daňovej výhody, treba cieľ nájomných zmlúv predchádzajúcich predajom nehnuteľností dotknutých vo veci samej zohľadniť samostatne.**

4. **Zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že také dodania nehnuteľností, ako sú dotknuté vo veci samej, by mohli viesť k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom relevantných ustanovení šiestej smernice 77/388/EHS, pokiaľ tieto nehnuteľnosti neboli pred ich predajom tretím kupujúcim predmetom skutočného využívania ich majiteľom alebo nájomcom. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či v spore vo veci samej ide o takýto prípad.**

5. Zásada zákazu zneužitia práva sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje v takej situácii, ako je dotknutá vo veci samej, ktorá sa týka prípadného oslobodenia plnenia spočívajúceho v dodaní nehnuteľností od dane z pridanej hodnoty.

Podpisy