



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 3. septembra 2014*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — DPH — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 11 C ods. 1 prvý pododsek — Priamy účinok — Zníženie zdaniteľného základu — Uskutočnenie dvoch plnení týkajúcich sa toho istého tovaru — Dodávky tovaru — Autá predávané prostredníctvom lízingu, ktoré boli odobraté a opätovne predané v dražbe — Zneužitie práva“

Vo veci C-589/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené kráľovstvo) z 10. decembra 2012 a doručený Súdnemu dvoru 14. decembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

GMAC UK plc,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot a A. Arabadžiev (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. decembra 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— GMAC UK plc, v zastúpení: R. Cordara, QC,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Beeko, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Lasok, QC,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, A. Cordewener a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: angličtina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 C ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, ďalej len „Commissioners“) a spoločnosťou GMAC UK plc (ďalej len „GMAC“) vo veci sumy podliehajúcej dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za dodávky, ktoré GMAC uskutočnila pri plnení lízingových zmlúv na motorové vozidlá.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 11 A šiestej smernice týkajúci sa zdaniteľného základu na území štátu stanovuje:
„1. Zdaniteľným základom je:
a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb... všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb,
...“
- 4 Článok 11 C šiestej smernice týkajúci sa rôznych ustanovení v odseku 1 stanovuje:
„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení dodávky sa zdaniteľný základ primerane zníži za podmienok, ktoré stanovujú členské štáty.

Avšak v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia nemusia členské štáty toto pravidlo dodržať.“

Právo Spojeného kráľovstva

- 5 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že právna úprava, ktorá prebrala článok 11 C ods. 1 šiestej smernice, obsahovala dve série ustanovení. Prvá séria sa uplatňovala v prípade zníženia protihodnoty a druhá séria sa uplatňovala v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia, pričom sa uplatňovala na zníženie a priznávala jeho možnosť, t. j. možnosť odpisu nevyhnutnej pohľadávky.

Vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa zníženia protihodnoty

- 6 Tieto ustanovenia sa od roku 1995 nachádzajú v § 38 v spojení s § 24 nariadenia z roku 1995 o DPH (VAT Regulations 1995). Stanovujú, že zdaniteľná osoba musí v prípade zníženia protihodnoty za dodávku, v ktorej je zahrnutá suma DPH, upraviť svoj účet DPH tak, že do zápornej položky zapíše sumu predmetnej DPH. Na tieto účely sa zníženie protihodnoty uznávalo iba v prípade, že bolo preukázané na základe dobropisu alebo iného dokumentu s podobným účinkom. Rovnaké pravidlá sa uplatňovali v období rokov 1990 až 1995.

Vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa nevymožiteľnej pohľadávky

- 7 V prípade dodávok, ktoré sa uskutočnili v období od 2. októbra 1978 do 26. júla 1990, sa odpis nevymožiteľnej pohľadávky uplatňoval podľa „starého systému“. V prípade dodávok uskutočnených v období od 1. apríla 1989 do 19. marca 1997 mohli byť žiadosti o odpis podávané podľa „nového systému“. V prechodnom období, t. j. od 1. apríla 1989 do 26. júla 1990, mohli byť žiadosti podávané na základe jedného alebo druhého systému.

– Starý systém

- 8 Starý systém bol zavedený § 12 Finančného zákona z roku 1978 (Finance Act 1978) a opätovne upravený v § 22 zákona z roku 1983 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1983, ďalej len „VATA 1983“).

- 9 § 22 VATA 1983 stanovuje:

„1. V prípade, že

- a) osoba dodala tovar alebo poskytla služby za peňažné protiplnenie a v súvislosti s touto dodávkou tovaru alebo poskytnutím služieb účtovala a zaplatila daň, a
- b) osoba povinná zaplatiť dlžnú sumu protiplnenia sa dostala do stavu platobnej neschopnosti;
potom s výnimkou prípadu podľa odseku 2 a ustanovení odseku 3 nižšie má prvá uvedená osoba nárok na vrátenie DPH účtovanej za dlžnú sumu na základe žiadosti predloženej daňovej správe.

2. Nárok na vrátenie na základe tohto § sa priznáva iba v prípade, že

- a) sa suma pohľadávky preukáže v rámci konkurzného konania a takto preukázaná suma zodpovedá dlžnej sume protiplnenia zníženej o sumu uvedenú v žiadosti;
- b) hodnota plnenia nepresahuje jeho hodnotu na otvorenom trhu a
- c) ak ide o dodávku tovaru, bolo vlastnícke právo k tomuto tovaru prevedené na osobu, ktorej je tovar určený...”

- 10 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tak vyplýva, že podľa § 22 VATA 1983 sa osoba na účely tohto ustanovenia nachádzala v stave platobnej neschopnosti, ak bol na jej majetok vyhlásený konkurz alebo súd vydal uznesenie o správe jej majetku v rámci konkurzného konania. Spoločnosť sa nachádzala v stave platobnej neschopnosti, ak bola v dobrovoľnej alebo nútenej likvidácii a „okolnosti boli také, že spoločnosť nebola schopná platiť svoje dlhy“.

– Nový systém

- 11 § 11 Finančného zákona z roku 1990 (Finance Act 1990) zaviedol nový systém a zrušil starý systém v prípade dodávok, ktoré sa uskutočnili v období po 26. júli 1990.

12 Nový systém sa uplatňoval na dodávky uskutočnené v období po 1. apríli 1989. Tento systém bol opätovne upravený v § 36 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1994), ktorý znie:

„1. Odsek 2 uvedený nižšie sa uplatní, ak:

- a) osoba dodala tovar alebo poskytla služby za peňažné protiplnenie a v súvislosti s touto dodávkou tovaru alebo poskytnutím služieb účtovala a zaplatila daň;
- b) bola protihodnota za plnenie alebo jej časť odpísaná v jej účtovníctve ako nevyožiteľná pohľadávka a
- c) (od dátumu plnenia) uplynula lehota... šiestich mesiacov [nahrádzajúca lehotu dvoch rokov v ustanoveniach § 11 Finančného zákona z roku 1990].

2. S výnimkou nasledujúcich ustanovení tohto § a pravidiel z nich vyplývajúcich má osoba nárok na vrátenie sumy DPH účtovanej za dlžnú sumu na základe žiadosti predloženej daňovej správe.

...

4. Nárok na vrátenie na základe odseku 2 vyššie sa priznáva iba v prípade, že

- a) hodnota plnenia nepresahuje jeho obvyklú hodnotu a
- b) ak ide o dodávku tovaru, bolo vlastnícke právo k tomuto tovaru prevedené na osobu, ktorej je tovar určený, alebo na osobu, ktorej vzniká právo na základe skutočnosti súvisiacej s prvou uvedenou osobou.

...“

Nariadenie z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty týkajúcej sa motorových vozidiel

13 Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska prijalo pravidlá pre odpočty DPH pri predaji ojazdených vozidiel, ktoré sú v postate totožné s pravidlami nachádzajúcimi sa v jej neskorších právnych úpravách, medzi ktoré patrí aj nariadenie z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty týkajúcej sa motorových vozidiel [Value Added Tax (Cars) Order 1992, ďalej len „Cars Order“].

14 V súlade s § 8 Cars Order, ak predajca áut predal ojazdené motorové vozidlo, mala sa DPH účtovať zo zdaniteľného základu v sume, ktorá zodpovedá marži predajcu.

15 § 4 Cars Order však stanovoval osobitnú úpravu v prípade opätovného predaja vozidiel, ktoré predajca získal späť:

„1. Za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sa nepovažuje nijaké z týchto plnení:

- a) Prevod ojazdeného motorového vozidla osobou, ktorá ho získala späť do vlastníctva na základe finančnej dohody, ak sa motorové vozidlo nachádza v takom istom stave, v akom sa nachádzalo, keď bolo získané späť do vlastníctva...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 GMAC je spoločnosťou podliehajúcou DPH, ktorá sa venuje najmä splátkovému predaju motorových vozidiel.

- 17 V rámci týchto predajov si spotrebiteľ u predajcu vyberie vozidlo a požiada ho o poskytnutie osobitného financovania. Spotrebiteľ je tak následne odkázaný na takú lízingovú spoločnosť, akou je spoločnosť GMAC. V prípade dohody všetkých troch strán predajca predá motorové vozidlo lízingovej spoločnosti, ktorá následne poskytne toto motorové vozidlo konečnému spotrebiteľovi na základe „lízingovej zmluvy“.
- 18 Predaj týchto vozidiel spoločnosti GMAC zo strany predajcov áut podliehal bežnej sadzbe DPH. Dodanie vozidiel spoločnosťou GMAC konečným zákazníkom na základe lízingových zmlúv tiež podliehal bežnej sadzbe DPH. V prípade, že sa nájomca dostal do stavu platobnej neschopnosti, GMAC odobrala motorové vozidlo a predala ho v dražbe. Výťažok z predaja sa započítal do sumy mesačných splátok, ktorú dlhuje nájomca.
- 19 Dodávka motorového vozidla v rámci lízingovej zmluvy sa na účely DPH považovala za dodávku tovaru. DPH sa stala splatnou pri dodaní vozidla spoločnosťou GMAC konečným zákazníkom v prípade celkovej dlžnej sumy s výnimkou finančných nákladov. Ak bolo následne toto vozidlo odobraté a predané v dražbe, tento predaj v dražbe sa v súlade s § 4 Cars Order nepovažoval ani za dodanie tovaru, ani za poskytnutie služieb.
- 20 Commissioners vždy tvrdila, že v prípade mimosúdneho ukončenia lízingovej zmluvy na motorové vozidlo, ktoré vedie k jeho opätovnému predaju, sa uplatnil § 38 VAT Regulations 1995 s tým, že GMAC sa mala považovať za subjekt, ktorý uskutočnil lízingovú operáciu za protihodnotu zníženú o výťažok z opätovného predaja. Až do rozhodnutia High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo) vo veci C&E Commissioners v. GMAC (2004) však nebolo možné, aby sa ten istý režim uplatnil v prípade, že bol nájomca v konkurze a vozidlo bolo odobraté a následne opätovne predané v dražbe spoločnosťou GMAC.
- 21 Od prijatia tohto rozhodnutia sa však § 38 VAT Regulations 1995 uplatňuje tiež v prípade konkurzu nájomcu a opätovného predaja vozidla v dražbe spoločnosťou GMAC. High Court of Justice tiež usúdil, že sa uplatní aj Cars Order, takže GMAC nemusí zaplatiť DPH za výťažok z predaja v dražbe. Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, v tejto súvislosti uvádza, že spoločné uplatnenie týchto ustanovení vedie k „účinku mŕtvej váhy“, na základe ktorého je splatná suma DPH na konci zúčtovania nižšia než suma, ku ktorej by sa dospelo, ak by bola smernica správne prebratá.
- 22 GMAC teda začala nové konanie, ktoré sa týkalo tiež obdobia rokov 1978 až 1997, pričom v celom rozsahu vychádzala z priameho účinku šiestej smernice. Jej návrhy sa tak týkajú časti protihodnoty za dodanie motorového vozidla zákazníkov, ktorá bola nezaplatená z dôvodu konkurzu tohto zákazníka. Táto suma nepredstavuje zníženie ceny v zmysle článku 11 C ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice. Ide o čiastočné nezaplatenie v zmysle tohto ustanovenia, a to konkrétne o nevyhnutnú pohľadávku.
- 23 Listom z 20. februára 2006 GMAC tak požiadala o vykonanie odpočtu v prípade nevyhnutnej pohľadávky za obdobie rokov 1978 až 1997, ktorá vznikla v dôsledku zrušenia lízingových zmlúv na motorové vozidlá uzatvorených so zákazníkmi z dôvodu nezaplatenia dohodnutej predajnej ceny. Commissioners zamietla túto žiadosť rozhodnutím z 18. júla 2006.
- 24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) vyhovel žalobe, ktorú GMAC podala proti tomuto rozhodnutiu, pričom usúdil, že zákonné podmienky oprávnenosti boli v rozpore s právom Únie a že návrhy spoločnosti GMAC smerujúce k získaniu nároku na odpočet nevyhnutnej pohľadávky nespôsobili ani skreslenie, ani narušenie daňovej neutrality, ktoré by boli v rozpore s právom Únie.

- 25 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) rozhodujúci o odvolaní naopak usudzuje, že kombinácia § 38 VAT Regulations 1995, ako bol vyložený v rozhodnutí High Court of Justice vo veci C&E Commissioners v GMAC (2004), a Cars Order nepredstavuje účinné vykonanie šiestej smernice, pretože z nej vyplýva úľava na DPH, ktorá je nezlučiteľná s účelom tejto smernice, a je teda v rozpore s právom Únie.
- 26 Za týchto okolností Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Do akej miery je zdaniteľná osoba, pokiaľ ide o dve plnenia týkajúce sa toho istého tovaru, oprávnená odvolávať sa na priamy účinok jedného ustanovenia [šiestej smernice] pri jednom plnení a odvolávať sa na ustanovenia vnútroštátneho práva pri druhom plnení v prípade, že by takéto konanie viedlo k takému celkovému výsledku na daňové účely, pokiaľ ide o obe plnenia, ktorý ani vnútroštátne právo a ani [šiesta smernica], ak sa uplatní každý z týchto predpisov samostatne, nepredpokladá a ani nie je zámerom týchto predpisov, aby to tak bolo?
 2. V prípade odpovede na prvú otázku v tom zmysle, že existujú okolnosti, v rámci ktorých zdaniteľná osoba nie je oprávnená na takéto konanie (alebo nie je oprávnená na takéto konanie v určitom rozsahu), za akých okolností takáto situácia nastane, a najmä aký je vzťah medzi dvoma plneniami vedúcimi k vzniku takýchto okolností?
 3. Má na odpovede na prvú a druhú otázku vplyv to, či zaobchádzanie s jedným plnením podľa vnútroštátneho práva je alebo nie je v súlade so šiestou smernicou?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

- 27 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, členský štát môže zdaniteľnej osobe zakázať, aby sa v prípade jedného plnenia odvolávala na priamy účinok tohto ustanovenia z dôvodu, že v prípade iného plnenia týkajúceho sa toho istého tovaru sa táto zdaniteľná osoba môže odvolávať na ustanovenia vnútroštátneho práva a že kumulatívne uplatnenie týchto ustanovení by viedlo k celkovému výsledku na daňové účely, ktorý ani vnútroštátne právo a ani šiesta smernica, ak sa uplatnia na tieto plnenia samostatne, nepredpokladajú, ani nie je ich zámerom, aby takýto výsledok sledovali.
- 28 Tento vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či skutočnosť, že vnútroštátne právo uplatniteľné na posledné uvedené plnenie je alebo nie je v súlade so šiestou smernicou, je v tomto ohľade relevantná.
- 29 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice z hľadiska ich obsahu zdajú bezpodmienečné a dostatočne presné, sa jednotlivci môžu na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, či už preto, že tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo preto, že ju prebral nesprávne (rozsudok *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 31 a citovaná judikatúra).
- 30 Ustanovenie práva Únie je bezpodmienečné vtedy, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na nijakú podmienku, a jej uplatnenie ani účinky si nevyžadujú prijatie právneho aktu, či už inštitúciami Únie, alebo orgánmi členských štátov (rozsudok *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, bod 32 a citovaná judikatúra).

- 31 Článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice definuje prípady, v ktorých sú členské štáty povinné pristúpiť k zníženiu zdaniteľného základu v primeranom rozsahu a za podmienok, ktoré si stanovia. Z tohto ustanovenia tak členským štátom vyplýva povinnosť pristúpiť k zníženiu zdaniteľného základu vždy, keď zdaniteľná osoba po uzatvorení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť (rozsudok *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 16).
- 32 Hoci tento článok ponecháva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri stanovení opatrení, na základe ktorých možno určiť sumu zodpovedajúcu zníženiu, nemá táto okolnosť vplyv na presný a bezpodmienečný charakter povinnosti vyhovieť zníženiu základu dane v prípadoch stanovených týmto článkom. Tento článok teda splňa podmienky na to, aby mal priamy účinok (rozsudok *Almos Agrárkölkereskedelmi*, EU:C:2014:328, bod 34).
- 33 Ako uviedol vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, otázky položené Súdnemu dvoru vysvetľuje skutočnosť, že vo veci samej sa daňové orgány Spojeného kráľovstva domnievali, že zdaniteľná osoba nemôže využiť „účinnok mŕtvej váhy“ a zároveň článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice, a to najmä z dôvodu, že kumulatívne uplatnenie § 38 VAT Regulations 1995, *Cars Order* a tejto smernice by viedlo k celkovému výsledku na daňové účely, ktorý ani vnútroštátne právo a ani uvedená smernica, ak sa uplatnia na tieto plnenia samostatne, nepredpokladajú, ani nie je ich zámerom, aby takýto výsledok sledovali.
- 34 Podľa vlády Spojeného kráľovstva v takej situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, sa DPH účtovaná konečnému spotrebiteľovi a splatná v prospech daňových orgánov nevypočíta z protihodnoty, ktorá bola zdaniteľnej osobe poskytnutá za uskutočnené dodávky. Priamy účinok však nie je zásadou práva Únie, ktorú by bolo možné uplatniť na dosiahnutie výsledku, ktorý je v rozpore s výsledkom sledovaným smernicou. Táto vláda sa preto domnieva, že zdaniteľná osoba nemá právo odvolávať sa na ustanovenia vnútroštátneho práva v prípade jedného plnenia a na priamy účinok článku 11 C ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice v prípade iného plnenia.
- 35 Takúto argumentáciu nemožno prijať.
- 36 Ako totiž vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice má priamy účinok, takže za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, otázka, či sa taká zdaniteľná osoba, akou je spoločnosť GMAC, môže po tom, čo dodala tovar v rámci lízingovej zmluvy, domáhať práva na zníženie zdaniteľného základu, ktoré jej priznáva toto ustanovenie, závisí od okolnosti, že zákazníci spoločnosti GMAC si v celom rozsahu alebo čiastočne nesplnia svoju platobnú povinnosť v rámci tejto zmluvy.
- 37 Toto ustanovenie je nepochybne vyjadrením základnej zásady šiestej smernice, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok *Almos Agrárkölkereskedelmi*, EU:C:2014:328, bod 22 a citovaná judikatúra).
- 38 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však vyplýva, že ak predaj vozidla, ktoré bolo odňaté nájomcovi, v dražbe nebol podľa samotného vnútroštátneho práva oslobodený od DPH, protihodnota získaná za každé plnenie podlieha zdaneniu. Zdaniteľný základ tak tvoria sumy, ktoré zaplatil zákazník podľa lízingovej zmluvy a nadobúdateľ v rámci predaja v dražbe. Zdaniteľný základ tak v súlade so zásadou pripomenutou v predchádzajúcom bode tohto rozsudku zodpovedal protihodnote, ktorá bola spoločnosti GMAC skutočne poskytnutá.
- 39 V tejto súvislosti však treba pripomenúť ustálenú judikatúru Súdného dvora, podľa ktorej členský štát, ktorý neprijal v stanovenej lehote vykonávacie opatrenia uložené smernicou, sa nemôže odvolávať vo vzťahu k jednotlivcom na to, že nesplnil záväzky stanovené v smernici (pozri najmä rozsudok *Rieser Internationale Transporte*, C-157/02, EU:C:2004:76, bod 22 a citovanú judikatúru).

- 40 Okolnosť, že predaj vozidla v dražbe nebol posúdený podľa vnútroštátneho práva ako dodávka tovaru alebo poskytnutie služieb, preto nemôže viesť k tomu, že zdaniteľnej osobe sa neprizná nárok na zníženie zdaniteľnej sumy v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny v súlade s článkom 11 C ods. 1 prvým pododsekom šiestej smernice.
- 41 Navyše treba pripomenúť, že podľa základnej zásady, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a ktorá vyplýva z článku 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) a z článku 2 šiestej smernice, sa DPH uplatní na všetky plnenia výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri najmä rozsudky *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 29, a *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, bod 37).
- 42 V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia je preto potrebné zdaniteľnú sumu vyplývajúcu z lízingovej zmluvy na motorové vozidlo upraviť v závislosti od protihodnoty, ktorá bola skutočne zdaniteľnej osobe poskytnutá v rámci tej istej zmluvy. Protihodnota poskytnutá tejto zdaniteľnej osobe, ktorú zaplatila tretia osoba v rámci iného plnenia, v tomto prípade v rámci predaja vozidla, ktoré bolo nájomníkovi odobraté, v dražbe, nemá vplyv na záver, podľa ktorého sa uvedená zdaniteľná osoba môže v rámci lízingovej zmluvy odvolávať na priamy účinok článku 11 C ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice.
- 43 Z uvedeného vyplýva, že otázka, či vnútroštátne právo uplatniteľné na predaj v dražbe je alebo nie je v súlade so šiestou smernicou, je na účely určenia, či sa taká zdaniteľná osoba, akou je spoločnosť GMAC, môže odvolávať na práva vyplývajúce z článku 11 C ods. 1 prvého pododseku šiestej smernice, irelevantná.
- 44 Vláda Spojeného kráľovstva okrem toho tvrdí, že by bolo zneužitím práva odvolávať sa selektívne na priamy účinok tohto ustanovenia tak, že sa vymyslí situácia, v ktorej sa výsledok, ktorý predmetná právna úprava sleduje, nedosiahne.
- 45 V tejto súvislosti treba uviesť, že Súdny dvor v bodoch 74 a 75 rozsudku *Halifax a i.* (C-255/02, EU:C:2006:121) najmä konštatoval, že v oblasti DPH preukázanie zneužívajúceho konania predpokladá na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným príslušnými ustanoveniami tejto smernice, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.
- 46 V súlade s vnútroštátnymi pravidlami dokazovania a tak, aby tým nebola dotknutá účinnosť práva Únie, prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či v spore vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania. Súdny dvor, ktorý rozhoduje o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, však môže prípadne poskytnúť spresnenia, ktorých cieľom je viesť vnútroštátny súd pri jeho výklade (pozri najmä rozsudok *Halifax a i.*, EU:C:2006:121, body 76 a 77, ako aj citovanú judikatúru).
- 47 Treba uviesť, že ako tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, dôvodom toho, že nemožno dosiahnuť cieľ sledovaný šiestou smernicou, je tak „účinnok mŕtvej váhy“ vyplývajúci výlučne z uplatnenia vnútroštátneho práva. Ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, získanie predmetnej daňovej výhody totiž vyplýva v podstate z neexistencie zdanenia predaja vozidla, ktoré bolo nájomcovi odobraté, v dražbe vyplývajúcej z § 4 Cars Order.
- 48 Súdny dvor navyše rozhodol, že voľba podnikateľa medzi plneniami oslobodenými od dane a zdaniteľnými plneniami sa môže zakladať na množstve faktorov a najmä na úvahách daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho systému DPH. Ak má totiž zdaniteľná osoba možnosť výberu medzi

viacerými plneniami, má právo zvoliť si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoju daňovú povinnosť (pozri rozsudok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, bod 54 a citovanú judikatúru).

- 49 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, členský štát nemôže zdaniteľnej osobe zakázať, aby sa v prípade jedného plnenia odvolávala na priamy účinok tohto ustanovenia z dôvodu, že v prípade iného plnenia týkajúceho sa toho istého tovaru sa táto zdaniteľná osoba môže odvolávať na ustanovenia vnútroštátneho práva a že kumulatívne uplatnenie týchto ustanovení by viedlo k celkovému výsledku na daňové účely, ktorý ani vnútroštátne právo a ani šiesta smernica, ak sa uplatnia na tieto plnenia samostatne, nepredpokladajú, ani nie je ich zámerom, aby takýto výsledok sledovali.

O druhej otázke

- 50 Vzhľadom na odpoveď na prvú a tretiu otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

- 51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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 takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, členský štát nemôže zdaniteľnej osobe zakázať, aby sa v prípade jedného plnenia odvolávala na priamy účinok tohto ustanovenia z dôvodu, že v prípade iného plnenia týkajúceho sa toho istého tovaru sa táto zdaniteľná osoba môže odvolávať na ustanovenia vnútroštátneho práva a že kumulatívne uplatnenie týchto ustanovení by viedlo k celkovému výsledku na daňové účely, ktorý ani vnútroštátne právo a ani šiesta smernica 77/388, ak sa uplatnia na tieto plnenia samostatne, nepredpokladajú, ani nie je ich zámerom, aby takýto výsledok sledovali.

Podpisy