

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 20. júna 2013 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Šiesta smernica o DPH – článok 2 bod 1 a článok 6 ods. 1 – Pojem ‚poskytnutie služieb‘ – Poskytnutie reklamných služieb a služieb sprostredkovania úveru – Oslobodenia od daní – Hospodárska a obchodná realita plnení – Zneužívajúce konania – Plnenia, ktorých jediným cieľom je získať daňovú výhodu“

Vo veci C-653/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené kráľovstvo) z 13. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 19. decembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

proti

Paulovi Neweymu, ktorý podniká pod obchodným menom Ocean Finance,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia E. Jarašič, A. Ó Caoimh, C. Toader (spravodajkyňa) a C. G. Fernlund,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. marca 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- P. Newey, ktorý podniká pod obchodným menom Ocean Finance, v zastúpení: J. Ghosh, QC, E. Wilson a J. Bremner, barristers,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Ossowski a L. Christie, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci O. Thomas, barrister,
- Írsko, v zastúpení: E. Creedon, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. Collins, SC,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie 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, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) a pán Newey podnikajúci pod obchodným menom Ocean Finance a ktorý sa týka dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatnenej na poskytnutie reklamných služieb.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 299 ods. 6 ES, ustanovenia Zmluvy ES sa vzťahujú na Normanské ostrovy, z ktorých jedným ostrovom je ostrov Jersey, iba v rozsahu nevyhnutnom na zabezpečenie plnenia dojednaní pre tieto ostrovy, najmä protokolu č. 3 týkajúceho sa Normanských ostrovov a ostrova Man (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 164) pripojeného k Aktu o podmienkach pristúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska a úprave Zmlúv (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 14). Uvedený protokol neobsahuje ustanovenia vzťahujúce sa na DPH, takže právo Únie týkajúce sa DPH sa na ostrove Jersey neuplatňuje.

4 Štvrté odôvodnenie šiestej smernice uvádza, že sa musí venovať pozornosť cieľu zrušiť dovoznú daň a odpustiť vývoznú daň v obchodovaní medzi členskými štátmi a zabezpečiť, aby spoločný systém daní z obratu nebol diskriminačný z pohľadu pôvodu tovaru a služieb, aby tak bol dosiahnutý spoločný trh umožňujúci zdravú súťaž s vlastnosťami porovnateľnými so skutočným vnútorným trhom.

5 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [dodanie tovaru alebo služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká – *neoficiálny preklad*]“.

6 Podľa článku 5 ods. 1 tejto smernice sa za „dodávku tovarov“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa a podľa článku 6 ods. 1 uvedenej smernice sa za „poskytovanie služieb“ považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tej istej smernice.

7 Článok 9 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*] alebo kde má trvalé pôsobisko [stála prevádzkareň – *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

...

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliačim v spoľuženstve alebo zdaniteľným osobám sídliačim v spoľuženstve alebo zdaniteľným osobám sídliačim v spoľuženstve [miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom usadeným mimo Spoloženstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoloženstve – *neoficiálny preklad*], ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*], alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*], kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

...

– reklamné služby,

...

– bankové, finančné a poisťné plnenia, vrátane poisťovania poisťujúcich [zaisťovacích plnení – *neoficiálny preklad*], ale s výnimkou prenájímania sejfov,

...

– služby agentov, ktorí pôsobia v mene a na účet iných, keď pre svojho zamestnávateľa vykonávajú služby uvedené v tomto bode e) [keď sa zapájajú do poskytovania služieb uvedených v tomto písmene e) – *neoficiálny preklad*].

3. S cieľom predchádzať dvojitému zdaneniu, nezdaneniu alebo deformáciám súaže môžu členské štáty, pokiaľ ide o poskytovanie služieb spomenutých v odseku 2 písm. e) ... a takisto pokiaľ ide o prenájom dopravných služieb [dopravných prostriedkov – *neoficiálny preklad*], predpokladať:

...

b) že miesto poskytovania služieb, ktoré by sa podľa tohto článku malo nachádzať mimo spoľuženstva, sa nachádza v rámci územia štátu, ak sa príslušné služby využívajú v rámci štátu.“

8 Článok 13 šiestej smernice nazvaný „Oslobodenia od dane na území štátu“ pod nadpisom „B. Iné oslobodenia od dane“ stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoľuženstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú 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:

...

d) nasledujúce plnenia:

1. poskytovanie a sprostredkovanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla,

2. vyjednávanie úverových záruk alebo akéhokoľvek iného zabezpečenia peňazí alebo akákoľvek inosť súvisiaca s nimi [dojednávanie alebo prevzatie záväzkov, kaucii a iných zábezpek a záruk – *neoficiálny preklad*] a správa úverových záruk osobou, ktorá poskytla úver,

...“

9 § 17 ods. 2 tejto smernice stanovuje:

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

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*],

...“

10 Podľa znenia § 21 uvedenej smernice:

„...“

1. Podľa vnútorného systému, nasledovný daňovní dlžníci [platia DPH]:

...

b) zdaniteľné osoby, ktorým sa poskytnú služby zahrnuté v § 9 ods. 2 písm. e) alebo osoby, ktoré sú určené na účely [DPH] na území krajiny, do ktorej sa poskytujú služby zahrnuté v § 28b(C), (D), (E) a (F), ak tieto služby uskutočňuje zdaniteľná osoba neetablovaná na území danej krajiny,

...“

Právo Spojeného kráľovstva

11 V prípade skutkových okolností konania vo veci samej znel § 4 ods. 1 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1994) takto:

„DPH sa vyberá zo všetkých dodávok tovarov alebo poskytnutí služieb vykonaných v Spojenom kráľovstve, ak ide o zdaniteľnú dodávku alebo poskytnutie, ktoré vykonáva zdaniteľná osoba v rámci svojej hospodárskej činnosti.“

12 § 5 ods. 2 písm. a) a b) tohto zákona stanovuje:

„a) Na účely tohto zákona ‚dodávka tovaru‘ alebo ‚poskytnutie služieb‘ zahŕňajú všetky formy dodania tovarov alebo poskytnutia služieb s výnimkou tých, ktoré nie sú vykonané za úhradu;

b) každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, ale je vykonané za úhradu..., je poskytnutím služieb.“

13 § 7 ods. 10 uvedeného zákona stanovuje:

„Poskytnutie služieb je vykonané:

a) v Spojenom kráľovstve, ak má poskytovateľ sídlo v Spojenom kráľovstve, a

b) v inej krajine (a nie v Spojenom kráľovstve), ak má poskytovateľ sídlo v inej krajine.“

14 § 8 ods. 1 a 2 toho istého zákona zaviedol mechanizmus prenesenia daňovej

povinnosti k DPH, pokiaľ ide o služby, ktoré sa poskytujú z inej krajiny než zo Spojeného kráľovstva, a uvádzal:

„1. S výhradou odseku 3 nižšie, ak relevantné služby:

- a) poskytuje osoba, ktorá sa nachádza na území inej krajiny, ako je Spojené kráľovstvo, a
- b) prijíma osoba („príjemca“), ktorá sa nachádza na území Spojeného kráľovstva, na účel akejkoľvek obchodnej činnosti, ktorú vykonáva,

potom sa všetky dôsledky riadia týmto zákonom (a najmä pokiaľ ide o útvorenie DPH za plnenie a oprávnenie zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe), akoby sám príjemca poskytoval služby v Spojenom kráľovstve v rámci výkonu svojej obchodnej činnosti a toto plnenie bolo zdaniteľným plnením.

2. Na účely tohto článku „relevantné služby“ sú služby, na ktoré sa vzťahuje opis podľa prílohy 5, ktoré nie sú službami patriacimi pod niektorý z opisov podľa prílohy 9.

3. Plnenia, ktoré sa považujú za poskytnuté príjemcom podľa odseku 1 vyššie, netreba zohľadňovať ako ním poskytnuté plnenia na určenie jeho práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe podľa článku 26 ods. 1.“

15 Článok 9 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty definoval pojem „miestny hraničný určovateľ“ („place of belonging“) pre príjemcu poskytnutých služieb takto:

„1. Odsek 2 nižšie sa uplatní na účel určenia pri každom poskytnutí služieb, či sa poskytovateľ nachádza v jednej, alebo druhej krajine, a odseky 3 a 4 sa uplatnia (s výhradou akéhokoľvek ustanovenia podľa článku 8 ods. 6) na určenie pri každom poskytnutí služieb, či sa príjemca nachádza v jednej, alebo druhej krajine.

2. Poskytovateľ služieb treba považovať za nachádzajúceho sa na území krajiny, ak:

- a) má na jej území zriadené sídlo svojej obchodnej činnosti alebo akúkoľvek inú stálu prevádzkarňu a inde nemá žiadne takéto sídlo alebo prevádzkarňu, alebo
- b) nemá žiadne takéto sídlo či prevádzkarňu (či už v tejto krajine, alebo inde), ale obvykle sa zdržiava v tejto krajine;
- c) má takéto sídlo alebo prevádzkarňu aj v tejto krajine a aj inde, avšak sídlo či prevádzkarňu, ktoré sú bezprostredne spojené s plnením, je zriadené v tejto krajine.

3. Ak je poskytnutie služieb vykonané pre jednotlivca a jednotliviec ho prijíma na iné účely než na účely niektorej z činností, ktoré vykonáva, treba ho považovať za nachádzajúceho sa v krajine, kde má obvyklé bydlisko.

4. Ak sa neuplatní odsek 3 vyššie, osobu, ktorá je príjemcom plnenia, treba považovať za nachádzajúcu sa na území krajiny, ak:

- a) je splnená jedna z podmienok uvedených v písmenách a) a b) odseku 2 vyššie,
- b) alebo táto osoba má sídlo alebo stálu prevádzkarňu, aké sa uvádzajú v odseku 2 vyššie, zároveň v tejto krajine a aj inde a jej sídlo alebo prevádzkarňu, kde, alebo pre ktorú, sa služby použili alebo použijú čo najpriamejšie, sa nachádza v tejto krajine.

5. Na účely tohto článku (a na žiadny iný účel):

a) osoba vykonávajúca činnosť prostredníctvom pobočky alebo zastúpenia v krajine sa má považovať za osobu so sídlom alebo stálou prevádzkarňou v tejto krajine a

b) „obvyklé bydlisko“ pre právnickú osobu znamená miesto, kde bola legálne založená.“

16 Článok 31 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty a oddiel 5 jeho prílohy 9 vykonáva článok 13B písm. d) šiestej smernice a stanovuje, že od DPH sú oslobodené „poskytovanie pôžičky alebo úveru“, ako aj poskytovanie súvisiacich sprostredkovateľských služieb.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že počas obdobia, ktorého sa týka konanie vo veci samej, bol pán Newey sprostredkovateľom úverov so sídlom v meste Tamworth (Spojené kráľovstvo). Poskytovanie služieb sprostredkovania úverov v Spojenom kráľovstve, ktoré vykonával pán Newey, bolo podľa článku 13B písm. d) šiestej smernice oslobodené od DPH. Naopak, reklamné služby, ktorých odberateľom bol pán Newey v Spojenom kráľovstve a ktoré mali za cieľ pritiahnúť potenciálnych záujemcov o úver, podliehali DPH, takže daň, ktorú znášal pán Newey z nákladov na reklamu, nebola odpočítateľná.

18 S cieľom vyhnúť sa tomuto neodpočítateľnému daňovému zaťaženiu pán Newey založil spoločnosť Alabaster (CI) Ltd (ďalej len „Alabaster“) so sídlom v Jersey, teda na území, na ktorom sa šiesta smernica neuplatňuje, a poskytol tejto spoločnosti právo používať obchodné meno Ocean Finance. Pán Newey bol jediným akcionárom tejto spoločnosti.

19 Alabaster zamestnávala aspoň jednu osobu na plný úväzok a mala svoje vlastné riadenie pozostávajúce z fyzických osôb, ktoré mali bydlisko v Jersey, nemali priamu skúsenosť v oblasti sprostredkovania úverov a boli navrhované alebo zamestnané útovníkmi pána Newey a odmeňované v závislosti od času venovaného činnosti spoločnosti Alabaster.

20 Podľa stanov spoločnosti Alabaster a právnej úpravy platnej v Jersey uvedení riadiaci pracovníci boli zodpovední za riadenie tejto spoločnosti a vykonávali právomoci, ktoré mala táto spoločnosť. Pán Newey nemal v riadení tejto spoločnosti nijakú úlohu.

21 Zmluvy o sprostredkovaní boli uzavreté priamo medzi dlžníkmi a spoločnosťou Alabaster, takže provízia za sprostredkovanie nebola vyplatená pánovi Newey, ale tejto spoločnosti.

22 Napriek tomu spoločnosť Alabaster sa sama nezaoberala spracovaním žiadostí o úver, ale využívala na tento účel služby, ktoré poskytoval pán Newey podľa zmluvy o subdodávke (ďalej len „zmluva o službách“) prostredníctvom zamestnancov vykonávajúcich svoju činnosť v meste Tamworth (Spojené kráľovstvo). Táto zmluva uvádzala zoznam služieb, ktoré mal pán Newey poskytnúť, zahŕňajúci najmä všetky úlohy spojené so spracovaním činnosti sprostredkovania úveru. Podľa uvedenej zmluvy mal pán Newey tiež právomoc dojednať podmienky zmlúv uzavretých medzi spoločnosťou Alabaster a dlžníkmi.

23 Ako odplatu za tieto služby pán Newey získaval honorár stanovený spočiatku na 50 %, neskôr na 60 % sumy hrubej provízie získanej bezprostredne po každom úvere, ktorý poskytla spoločnosť Alabaster, ku ktorému sa pripájala náhrada nákladov a výdavkov.

24 V praxi potenciálni záujemcovia o úver kontaktovali priamo v Spojenom kráľovstve zamestnancov pána Newey, ktorí spracovali každý spis a zasielali do Jersey riadiacim pracovníkom spoločnosti Alabaster na schválenie žiadosti, ktoré spĺňali kritériá možnosti

poskytnúť úver. Proces schválenia bol vo všeobecnosti zavŕšený do jednej hodiny a v skutočnosti žiadna žiadosť o schválenie nebola zamietnutá.

25 Reklama zameraná na potenciálnych záujemcov o úver bola nevyhnutná pre úspešnosť sprostredkovania úverov, a preto predstavovala významnú časť nákladov, ktoré znášala spoločnosť Alabaster.

26 Podľa vnútroštátneho súdu reklamné služby poskytla spoločnosť Wallace Barnaby & Associates Ltd (ale len „Wallace Barnaby“), spoločnosť, ktorá nie je spojená so spoločnosťou Alabaster, so sídlom rovnako v Jersey, v rámci zmluvy uzavretej so spoločnosťou Alabaster. Samotná spoločnosť Wallace Barnaby tieto reklamné služby získala od reklamných agentúr so sídlom v Spojenom kráľovstve, najmä od reklamnej agentúry Ekay Advertising. Podľa právnej úpravy platnej v Jersey platby, ktoré vykonala spoločnosť Alabaster v prospech spoločnosti Wallace Barnaby za tieto služby, nepodliehali DPH.

27 Pán Newey nebol oprávnený využívať reklamné služby na úkor spoločnosti Alabaster a nepreberal žiadnu zodpovednosť za zaplatenie služieb, ktoré tejto spoločnosti poskytla spoločnosť Wallace Barnaby. Napriek tomu mal právomoc schvaľovať obsah reklám, v súvislosti s čím bol v kontakte so zamestnancom reklamnej agentúry Ekay Advertising pracujúcim v Spojenom kráľovstve. V nadväznosti na tieto stretnutia tento zamestnanec adresoval odporúčania spoločnosti Wallace Barnaby.

28 Wallace Barnaby zase adresovala odporúčania riadiacim pracovníkom spoločnosti Alabaster, ktorí sa po ich prijatí stretávali každý týždeň, aby sa vyslovili k plánovaným výdavkom na reklamu. V praxi nebolo žiadne z týchto odporúčaní zamietnuté.

29 Commissioners zastávajú názor, že na účely DPH boli predmetné reklamné služby na jednej strane poskytnuté pánovi Newey v Spojenom kráľovstve a podliehajú tam dani a na druhej strane služby sprostredkovania úveru boli poskytnuté v Spojenom kráľovstve zo strany pána Newey.

30 Subsidiárne Commissioners zastávajú názor, že pokiaľ treba spoločnosť Alabaster považovať za adresáta reklamných služieb, ako aj poskytovateľa služieb sprostredkovania úveru, dohody uzavreté s cieľom dosiahnutia tohto výsledku odporujú zásade zákazu zneužívania práva, ako ju formuloval Súdny dvor v rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, Zb. s. I-1609), a treba ich prekvalifikovať.

31 Preto 27. septembra 2005 Commissioners vydali platobný výmer na DPH za obdobie od 1. júla 2002 do 31. decembra 2004 na sumu 10 707 075 libier (GBP), ktorého adresátom bol pán Newey, s cieľom vymôcť od neho DPH za reklamné služby, ktoré mu boli poskytované počas uvedeného obdobia.

32 Pán Newey uvádza, že predmetné služby sprostredkovania úveru boli poskytované z Jersey zo strany spoločnosti Alabaster a že táto spoločnosť bola príjemcom reklamných služieb. Dodáva, že zásada zákazu zneužívania práva nie je uplatniteľná, ak sú služby dodané osobou so sídlom mimo Európskej únie inej osobe so sídlom mimo Európskej únie.

33 Pán Newey teda podal proti uvedenému platobnému výmeru odvolanie na First-tier Tribunal (Tax Chamber), ktorý tomuto odvolaniu vyhovel rozsudkom z 23. apríla 2010.

34 Uvedený súd sa domnieval, že ?innos? sprostredkovania úverov bola vykonávaná spoločnosťou Alabaster prostredníctvom služieb, ktoré poskytoval pán Newey podľa zmluvy o službách. Alabaster teda nemohla byť kvalifikovaná ako „schránková“ spoločnosť.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) tiež uviedol, že spoločnosť Alabaster poskytovala predmetné služby sprostredkovania úverov dlžníkom a že bola príjemcom reklamných služieb. Medzi pánom Newey a dlžníkmi alebo medzi ním a spoločnosťou Wallace Barnaby nedošlo k priamemu plneniu za úhradu. Hoci základným cieľom spoločnosti Alabaster bolo získanie daňovej výhody, podľa uvedeného súdu nedošlo k žiadnemu zneužitiu, keďže konštrukcia zapájajúca spoločnosť Alabaster neodporovala cieľu šiestej smernice.

36 Commissioners podali odvolanie proti tomuto rozhodnutiu na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 Za týchto okolností Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Aký význam by mal vnútroštátny súd za okolností prejednávaneho prípadu pripisovať zmluvám pri odpovedaní na otázku, ktorá osoba uskutočnila poskytnutie služieb na účely DPH? Konkrétne, je zmluvné postavenie účastníka rozhodujúce pri určovaní postavenia tohto účastníka vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu na účely DPH?

2. Ak za okolností prejednávaneho prípadu nie je zmluvné postavenie rozhodujúce, za akých okolností by sa mal vnútroštátny súd odchýliť od zmluvného postavenia?

3. Predovšetkým v akom rozsahu je za okolností prejednávaneho prípadu relevantné:

a) či osoba, ktorá uskutočňuje plnenie na základe zmluvy, je úplne ovládaná inou osobou,

b) či osoba, ktorá disponuje obchodnými znalosťami, obchodnými stykmi a skúsenosťami, je odlišná od osoby, s ktorou bola uzatvorená zmluva,

c) či všetky alebo väčšina rozhodujúcich prvkov plnenia uskutočňuje iná osoba než tá, s ktorou bola uzatvorená zmluva,

d) či obchodné riziko finančnej straty alebo poškodenia dobrého mena, ktoré vyplýva z plnenia, znáša iná osoba než tá, ktorá je účastníkom [zmluvy],

e) či osoba, ktorá uskutočňuje plnenie na základe zmluvy, subkontrahovala hlavné prvky tohto plnenia na osobu, ktorá ovláda túto prvú osobu, a tieto zmluvy o subkontrahovaní nemajú určité črty obchodnej povahy?

4. Mal by sa vnútroštátny súd za okolností prejednávaneho prípadu odchýliť od zmluvnej analýzy?

5. V prípade zápornej odpovede na štvrtú otázku, je výsledkom zmlúv, o aké ide v prejednávaneom prípade, daňová výhoda, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom šiestej smernice v zmysle bodov 74 až 86 [už citovaného] rozsudku [Halifax a i.]?

6. V prípade [kladnej] odpovede na piatu otázku, ako by mali byť prekvalifikované zmluvy, o aké ide v prejednávaneom prípade?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej až štvrtej otázkach

38 Svojou prvou až štvrtou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sú zmluvné dojednania rozhodujúce na účely identifikácie poskytovateľa a príjemcu pri plnení, ktorým je „poskytovanie služieb“ v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice, a v prípade zápornej odpovede, za akých okolností sa môžu uvedené dojednania prekvalifikovať.

39 Na úvod je potrebné pripomenúť, že šiestou smernicou vznikol spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 48).

40 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani“ podlieha DPH. Pokiaľ ide konkrétnejšie o pojem poskytovanie služieb, Súdny dvor už viackrát rozhodol, že poskytnutie služieb sa vykonáva „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 tejto smernice, a teda že sa zdaňuje len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom uvedeného plnenia predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Zb. s. I-13179, bod 16 a citovaná judikatúra).

41 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že pojem poskytovanie služieb má objektívny charakter a uplatňuje sa nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení bez toho, aby daňové orgány museli pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiť daň (pozri v tomto zmysle rozsudok Halifax a i., už citovaný, body 56 a 57, ako aj citovanú judikatúru).

42 Pokiaľ ide o hodnotu zmluvných dojednaní v rámci kvalifikovania plnenia ako zdaniteľného plnenia, treba pripomenúť judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného režimu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. októbra 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, Zb. s. I-9187, body 39 a 40, ako aj citovanú judikatúru).

43 Keďže zmluvná situácia obvykle odráža hospodársku a obchodnú realitu plnení a cieľom je zodpovedať požiadavkám právnej istoty, relevantné zmluvné dojednania predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť, keď ide o identifikovanie poskytovateľa a príjemcu pri plnení „poskytovania služieb“ v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

44 Môže sa však ukázať, že niekedy určité zmluvné dojednania celkom neodrážajú hospodársku a obchodnú realitu plnení.

45 Je to tak najmä v prípade, ak sa ukazuje, že uvedené zmluvné dojednania predstavujú vyslovene umelú konštrukciu, ktorá nezodpovedá hospodárskej a obchodnej realite plnení.

46 Súdny dvor pri rôznych príležitostiach konštatoval, že boj proti podvodom, daťovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou (pozri rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 71 a citovanú judikatúru) a že zásada zákazu zneužitia práva vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daťovú výhodu (pozri rozsudky z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Zb. s. I-4019, bod 28; z 27. októbra 2011, Tanoarch, C-504/10, Zb. s. I-10853, bod 51, a z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, bod 35).

47 V konaní vo veci samej nie je sporné, že formálne, teda podľa zmluvných dojednaní, spoločnosť Alabaster poskytla plnenia služieb sprostredkovania úveru dlžníkom a že bola príjemcom plnení reklamných služieb, ktoré poskytovala spoločnosť Wallace Barnaby.

48 Vzhľadom na hospodársku realitu obchodných vzťahov, ktorých účastníkmi boli na jednej strane pán Newey, spoločnosť Alabaster a dlžníci, ako aj na druhej strane pán Newey, spoločnosť Alabaster a spoločnosť Wallace Barnaby, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a najmä skutkových informácií, ktoré uviedol Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) v tretej otázke, nemožno vylúčiť, že ku skutočnému použitiu a využitiu predmetných služieb došlo v Spojenom kráľovstve v prospech pána Newey.

49 Prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby analýzou všetkých okolností konania vo veci samej overil, či zmluvné dojednania pravdivo odrážajú hospodársku realitu a či to nebol pán Newey namiesto spoločnosti Alabaster, kto v skutočnosti bol poskytovateľom predmetných služieb sprostredkovania úveru a príjemcom plnení reklamných služieb, ktoré poskytovala spoločnosť Wallace Barnaby.

50 Ak je to tak, tieto zmluvné dojednania musia byť prekvalifikované tak, aby bola obnovená situácia, ktorá by existovala za absencie plnení predstavujúcich takúto zneužívajúcu prax (pozri v tomto zmysle rozsudok Halifax, už citovaný, bod 98).

51 V prejednávanej veci by obnovenie situácie, ktorá by existovala za absencie predmetných plnení, za predpokladu, že by sa vnútroštátny súd domnieval, že tieto plnenia predstavujú zneužívajúcu prax, spočívalo najmä v nemožnosti odvolať sa na zmluvy o službách a zmluvy o reklame uzavreté medzi spoločnosťou Alabaster a spoločnosťou Wallace Barnaby vo vzťahu ku Commissioners, pričom Commissioners by mohli úinne považovať pána Newey za poskytovateľa služieb sprostredkovania úveru a príjemcu reklamných služieb, ktorých sa týka konanie vo veci samej.

52 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú až štvrtú otázku odpovedať, že zmluvné dojednania, hoci predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť, nie sú rozhodujúce na účely identifikácie poskytovateľa a príjemcu „poskytovania služieb“ v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice. Možno sa od nich odchyliť najmä vtedy, ak sa ukáže, že neodrážajú hospodársku a obchodnú realitu, ale predstavujú vyslovene umelú konštrukciu zbavenú hospodárskej reality, vytvorenú iba s cieľom dosiahnuť daťovú výhodu, čo prislúcha posúdiť vnútroštátnemu súdu.

O piatej a šiestej otázke

53 Vzhľadom na odpoveď na prvú až štvrtú otázku nie je potrebné odpovedať na piatu a šiestu otázku položenú vnútroštátnym súdom.

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 (tretia komora) rozhodol takto:

Zmluvné dojednania, hoci predstavujú prvok, ktorý treba zohľadniť, nie sú rozhodujúce na účely identifikácie poskytovateľa a príjemcu „poskytovania služieb“ v zmysle článku 2 bodu 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000. Možno sa od nich odchyliť najmä vtedy, ak sa ukáže, že neodrážajú hospodársku a obchodnú realitu, ale predstavujú vyslovene umelú konštrukciu zbavenú hospodárskej reality, vytvorenú iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, čo prislúcha posúdiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.