STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 14. března 2006 [1]

I – Úvod

1. Belgický Cour de cassation (kasační soud) klade Soudnímu dvoru otázku týkající se účinků pravidla vnitrostátního práva, jež způsobuje absolutní neplatnost smluv s protiprávním důvodem, a tudíž i praktikami vedoucími k oklamání státu při správě a vymáhání daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), na společný systém DPH.

2. Konkrétně se ptá, zda u „kolotočového" podvodu znemožňuje tato výsledná neplatnost kupní smlouvy odpočet daně odvedené na vstupu, přičemž rozlišuje dva případy podle toho, zda kupující jednal v dobré víře (věc C-440/04), nebo se podílel na podvodu (věc C-439/04) [2].

3. Rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další [3] odpověděl ve vztahu k prvnímu případu, povoluje osobě povinné k dani odpočet daně v případě, že nevěděla, že obchod je součástí rozsáhlejší řady obchodů uskutečněných s úmyslem vyhnout se placení do státní pokladny.

4. Co se týče odstranění nejistoty ve druhém případě, ve kterém se osoba povinná k dani aktivně účastní podvodu, poskytly vhodný návod k výkladu nedávné rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, BUPA a další a University of Huddersfield [4].

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Belgický Cour de cassation předložil Soudnímu dvoru dvě další předběžné otázky [věci, Ring Occasions a Fortis Banque (C-42/05) a Samotor (C-378/05)] obsahující podobné otázky, o které se jedná v projednávané věci.

3 — C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483.

4 — C-255/02, C-419/02 a C-223/03, Sb. rozh. s. I-1609.

II – Právní rámec

A – *Právní úprava Společenství týkající se DPH*

5. Podle článku 2 první směrnice [5]:

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně."

6. V souladu s touto právní úpravou rozlišuje šestá směrnice [6] dvě kategorie zdanitelných plnění: „dodání zboží" a „poskytování služeb", přičemž první je definována jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník (čl. 5 odst. 1).

7. Zahrnuje taková plnění, která jsou uskutečněna v tuzemsku osobami, které samostatně uskutečňují činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně činností při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání (čl. 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2).

8. V článku 17 je vznik nároku na odpočet umístěn do okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně a jsou stanoveny podmínky jeho výkonu.

9. Šestá směrnice se při úpravě osvobození (články 13 až 16) zmiňuje o nutnosti zabránit „určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem", což může být důvodem k tomu, aby bylo členskému státu povoleno odchýlit se od této směrnice (čl. 27 odst. 1).

5 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

6 — Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vydání 09/01, s. 23).

B – *Belgické právo*

10. Belgický občanský zákoník nepřiznává účinnost závazkům bez důvodu nebo majícím podvodný či protiprávní důvod (článek 1131), přičemž posledně jmenované jsou ty, které jsou zakázány zákonem, a ty, které jsou v rozporu s dobrými mravy nebo veřejným pořádkem (článek 1133).

11. Na základě těchto ustanovení předkládající soud Cour de cassation [7] prohlásil smlouvu uzavřenou za účelem uniknout platbě DPH za absolutně neplatnou, neboť stačí, aby ji jedna strana uzavřela s podvodnými úmysly, i kdyby nebyly známy druhé smluvní straně.

12. Cour de cassation uvádí, že převod majetku s tímto záměrem je stižen neplatností, aniž by byl považován za „dodání zboží" podle čl. 10 odst. 1 belgického zákoníku o DPH [8] (provádějící čl. 5 odst. 1 šesté směrnice), takže nárok na odpočet daně, zakotvený v čl. 45 odst. 1 uvedeného zákoníku (provádějící čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice), se nezahrnuje do celkového nároku kupujícího, i kdyby mu nebyl znám nečestný úmysl prodávajícího.

III – Skutkový stav sporů v původním řízení

A – *Věc C-439/04*

13. Společnost Computime Belgium (dále jen „Computime"), která je momentálně v konkurzu a je zastupována Axelem Kittelem, se zabývala velkoobchodem s počítačovými součástkami, které kupovala v Belgii za účelem vývozu do dalších států Evropské unie, především do Lucemburska.

14. Lucemburský příjemce součástek tyto dále dodával třetí osobě usazené také ve velkovévodství, která je následně vracela zpět do Belgie, dodávajíc je dodavateli Computime [9].

7 — Rozsudek ze dne 12. října 2000, opravný prostředek č. C.99.0136.F (Bull., I, č. 543).

8 — Code de la taxe sur la valeur ajoutée, přijatý zákonem ze dne 3. července 1969 *(Moniteur belge* ze dne 17. července 1969) a změněný zákonem ze dne 28. prosince 1992 *(Moniteur belge* ze dne 31. prosince 1992).

9 — Kontroloři zjistili, že v průběhu omezeného časového období (od 10. ledna do 30. června 1997), Computime opakovaně obchodovala se stejnými obaly mikroprocesorů CPU Pentium Intel. Z 3290 transakcí bylo u 736 prokázáno, že obaly byly převáděny opakovaně, některé dokonce až šestkrát.

15. Tento dodavatel nikdy nezaplatil DPH účtovanou Computime a daný obnos systematicky odečítal od částek, které mu byly vyměřeny.

16. Podle názoru Cour de cassation Computime o tomto podvodu věděla.

B – *Věc C-440/04*

17. Pan Aillaud prodal společnosti Recolta Recycling (dále jen „Recolta") šestnáct luxusních automobilů, které koupil od společnosti Auto Mail, přičemž získal odpovídající DPH.

18. Následně je Recolta prodala této společnosti za účelem prodeje v dalších členských státech, což je operace osvobozená od daně podle původního článku 43 zákoníku o DPH.

19. Ve skutečnosti vozidla neopustila Belgii a byla součástí různých okruhů specializovaných na obcházení daňových povinností. Pan Aillaud a Auto Mail tudíž spolupracovali, aby nebyla odvedena fakturovaná DPH.

20. V trestním řízení zahájeném na základě těchto událostí bylo vydáno usnesení o zastavení řízení vůči jednateli Recolta.

IV – Předběžné otázky

21. Daňový orgán zamítl společnostem Computime a Recolta odpočet DPH odvedené na vstupu, obě společnosti toto rozhodnutí napadly, a to s různým výsledkem, protože Tribunal de première instance (soud prvního stupně) ve Verviers rozsudkem ze dne 28. července 1999 žalobu Computime zamítl, zatímco jiným rozsudkem ze dne 1. října 1996 dal za pravdu Recolta, přičemž oba tyto rozsudky byly potvrzeny Cour d'appel (odvolacím soudem) v Lutychu dne 29. května 2002 a 9. listopadu 2001.

22. Poté, co byly podány oba kasační opravné prostředky, Cour de cassation přerušil řízení a v souladu s článkem 234 ES položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jestliže je dodání zboží určeno osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře bez vědomí podvodu spáchaného prodávajícím, brání zásada daňové neutrality [DPH] tomu, aby

zrušení smlouvy o prodeji na základě pravidla vnitrostátního občanského práva, jež způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vedlo pro tuto osobu povinnou k dani ke ztrátě nároku na odpočet daně?

2) Je odpověď odlišná, pokud absolutní neplatnost vyplývá z podvodu na samotné dani z přidané hodnoty?

3) Je odpověď odlišná, pokud je protiprávním důvodem smlouvy o prodeji způsobujícím podle vnitrostátního práva absolutní neplatnost podvod na dani z přidané hodnoty známý oběma smluvním stranám?"

23. První dvě otázky jsou společné oběma projednávaným věcem, zatímco ta třetí je položena ve věci C-439/04, Kittel.

V – Řízení před Soudním dvorem

24. Předseda Soudního dvora usnesením ze dne 28. ledna 2005 kvůli předmětné souvislosti spojil věci C-439/04 a C-440/04.

25. Svá písemná vyjádření ve lhůtě stanovené článkem 23 statutu Soudního dvora předložili A. Kittel, Recolta, Komise a belgická a italská vláda.

26. Jednání konaného dne 9. února 2006 se zúčastnili všichni účastníci řízení, s výjimkou italské vlády, a přednesli svá ústní vyjádření.

VI – Fungování kolotočového podvodu

27. Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově".

28. Ve zjednodušené podobě fungují následovně [10]:

— „A" („společnost sloužící jako nástroj") uskuteční dodávku osvobozenou od daně „B" („kolotočový subjekt" nebo „skrytý subjekt") z členského státu „X" do členského státu „Y";

— „B", který získal zboží, aniž by odvedl DPH, je v rámci daného členského státu „Y" prodá „C" („agent"), od něhož získá daň, a zmizí hned poté, aniž by daň odvedl do státní pokladny [11];

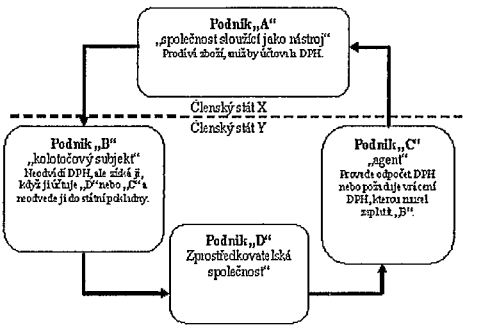
— „C" si odečte DPH odpovídající jeho nákupu od „B" a distribuuje zboží v rámci trhu země „Y", účtuje DPH.

29. Škoda státní pokladny se rovná částce, kterou „C" uhradil „B", jenž ji neodvedl.

30. V některých případech za účelem skrytí vztahu mezi „B" a „C" vstupuje do řady jedna nebo více společností „D" („zprostředkovatelské společnosti" nebo „nárazníkové společnosti").

31. „Řetězec" nabývá podoby „kolotoče", když agent „C", místo aby se omezil na území „Y", uskuteční dodání osvobozené od daně subjektu, který sídlí ve státě z něhož pochází zboží, „X", což může být také „společnost sloužící jako nástroj", „A". Na území daného státu je možno tuto lest uskutečnit opakovaně. Podvod se projeví při vrácení požadovaném „C" [12].

32. Tato lest je zřetelnější v tomto schématu:



10 — Zpráva Komise Radě a Evropskému parlamentu o využívání správní spolupráce v boji proti podvodům na DPH, Brusel, dne 16. dubna 2004, KOM(2004) 260 konečné, s. 6 a 7.

11 — Tato okolnost souvisí s použitím přezdívky „pstruh", evokující kluzkost.

12 — V takzvaném „dokumentárním kolotočovém podvodu" dokonce ani neexistuje zboží, které je nahrazeno jenom oběhem faktur.

33. Ve věci C-439/04 neexistoval zprostředkovatel „D". Computime zřejmě vědomě hrál roli agenta „C", zatímco jeho belgický dodavatel hrál roli kolotočového subjektu „B", takže lucemburským společnostem připadla pozice společností sloužících jako nástroj „A".

34. Ve druhé předložené věci (C-440/04) se celý podvod uskutečnil v Belgii, ale neoprávněného zisku bylo dosaženo tím, že byla doložena realizace převodu uvnitř Společenství, který ale nikdy nebyl uskutečněn. Podvod spočíval ve dvou okruzích. V tom prvním, jednodušším, se Auto Mail (kolotočový subjekt „B") vyhnul platbě DPH, kterou získal prodejem automobilů p. Aillaudovi (agent „C"). Tato vozidla byla jako osvobozená od daně převedena společností Recolta (společnost sloužící jako nástroj „A"), která o této lsti nevěděla, přímo společnosti Auto Mail, přičemž došlo k té zvláštnosti, že je Recolta získala od p. Aillauda a zaplatila daň. Druhý okruh se zkomplikoval přítomností třetích subjektů v roli agentů „C", čímž byl p. Aillaud přesunut do postavení zprostředkovatele „D", ale v jiném postavení, než jaké vidíme na výše uvedeném schématu, jako protistrana společnosti sloužící jako nástroj „A".

35. Ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Shoduji se tudíž s generálním advokátem M. Poiares Madurem, který v bodě 8 svého stanoviska k výše uvedené věci Optigen a další uvádí, že ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH.

VIII – Rozbor předběžných otázek

36. Belgický Cour de cassation pokládá otázku týkající se nároku na odpočet osob povinných k dani, které se neúčastní podvodu [13], byť ho usnadňují [14], ať už úmyslně, nebo nedopatřením.

A – *První dvě předběžné otázky (osoby povinné k dani v dobré víře)*

37. Jak už jsem shrnul v úvodu tohoto stanoviska, rozuzlení tohoto dilematu se nabízí v rozsudku Optigen a další, jímž byl

13 — Nebezpečí pro státní pokladnu představuje kolotočový subjekt.

14 — Jako společnost sloužící jako nástroj, agent nebo pouhý zprostředkovatel.

za stejných okolností uvedený nárok na odpočet zcela ponechán.

38. K tomu lze dodat jen málo nebo vůbec nic, nejen vzhledem k tomu, že se jedná o nedávný rozsudek, ale také především kvůli tomu, že má pravdu. Soudní dvůr, připomínaje objektivní povahu pojmů šesté směrnice (body 43 až 45) a obecný účel DPH, který je řízen zásadou daňové neutrality, která brání rozlišovaní v závislosti na protiprávnosti transakcí (bod 49), uvedl, že obchody nezasažené podvodem s DPH tvoří zdanitelná plnění, pokud jsou přičitatelná poplatníkovi, jehož nárok na odpočet nemůže být ovlivněn skutečností, že bez jeho vědomí jsou zapojeny do řetězce protiprávní prvky (body 51 až 54).

39. Z tohoto rozsudku se vyvozuje, že společný systém DPH nedovoluje odmítnout tento nárok tomu, kdo v dobré víře [15] získá nějaké zboží, přičemž neví o podvodu prodejce, a to ani vzhledem k argumentu, že podle belgického občanského zákoníku by taková smlouva byla absolutně neplatná.

15 — Tento prvek subjektivního charakteru musí být prokázán podle pravidel prokazování jednotlivých vnitrostátních právních řádů, aniž by byla narušena efektivita ustanovení práva Společenství (bod 57 tohoto stanoviska).

B – *Třetí předběžná otázka (osoby povinné k dani, jež jsou s podvodem obeznámeny)*

40. Když je kupující s podvodem obeznámen, řešení není tak jednoznačné. V této situaci existují dvě možnosti: 1) že je mu podvod znám, ale drží se stranou a nezíská z něj žádný prospěch, nebo 2) že se podvodu účastní a protiprávně se obohatí.

1. První možnost

41. V tomto případě se odpověď nebude lišit od té, která se týká osoby povinné k dani, jež o podvodu neví.

42. Odůvodnění rozsudku Optigen a další tady nabývají svého plného významu, neboť určitá činnost se nestává hospodářsky nezákonnou tím, že osoba vykonávající takovou činnost ví, že uzavírá smlouvu s osobou jež je vedena podvodnými úmysly, neboť tato činnost, která podléhá DPH, je zdrojem nároku na odpočet, který z ní vyplývá.

43. Neutralita, kterou se řídí tato daň, zakazuje vyřadit z jejího režimu plnění, která

jsou předmětem této daně. V rozsudku Optigen a další bylo opakovaně uvedeno, že tento nárok je nezávislý na tom, zda byla, nebo nebyla zaplacena DPH za jiná předchozí nebo následující plnění (bod 54).

44. Chování „nepoctivého" dlužníka, který finančním úřadům neoznámí tento podvod, má různé důsledky [16], ale nikdy ne ten, že dojde k odchýlení se od základní zásady režimu DPH, podle které se DPH uplatňuje v každé fázi výrobního a distribučního procesu, s odpočtem daně, která zatížila předchozí stupně [17].

2. Druhá možnost

a) Náhled vhodný pro rozbor

45. Pokud se na tomto postupu všichni podílejí, tak už je sám o sobě daňovým podvodem, neboť je proveden za účelem vyhnutí se daňové povinnosti.

46. Na situaci tohoto druhu by měly členské státy zareagovat a v případě nutnosti stanovit jednotlivé odchylky podle čl. 27 odst. 1 šesté směrnice nebo podle čl. 21 odst. 3 [18] požadovat společnou a nerozdílnou platbu daně při dodržení zásad proporcionality a právní jistoty [19].

47. V každém případě jsou tato opatření potřebná, ale nedostatečná, neboť se mohou lišit v závislosti na různém původu a mohou narušit jednotnost společného systému DPH.

48. Kromě toho, setrvá-li členský stát v nečinnosti, jedná v rozporu se základní logikou, protože toleruje podvodné jednání a osvobozuje ho od všech právních sankcí [20].

16 — Například ho učiní odpovědným za odvody, jimž se vyhnul (viz níže uvedený bod 46).

17 — V bodech 58 a násl. tohoto stanoviska analyzuji klíčovou roli tohoto nároku ve struktuře DPH.

18 — Směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338), změnila znění článku 21, do něhož byl přidán odstavec 3.

19 — Generální advokát M. Poiares Maduro ve svém stanovisku předneseném dne 7. prosince 2005 ve věci Federation of Technological Industries a další (C-384/04; rozsudek ze dne 11. května 2006, Sb. rozh. s. I-4191), navrhuje Soudnímu dvoru, aby prohlásil, že ve světle výše uvedeného čl. 21 odst. 3 a při dodržení uvedených zásad nic nebrání členskému státu, aby platbu požadoval společně a nerozdílně od osob, které při uskutečnění operace v rámci kolotoče věděly, nebo lze předpokládat, že mohly vědět, že daň nebude uhrazena (bod 39 bod 1 závěrů druhý pododstavec).

20 — Generální advokát M. Poiares Maduro upozornil na toto riziko v bodě 76 svého stanoviska předneseného dne 7. dubna 2005 ve věci Halifax a další.

49. Je tudíž třeba přezkoumat, zda obecná zásada práva Společenství vyžaduje jednotnou reakci v takových situacích, o jaké se jedná v projednávané věci, kdy jsou si osoby vědomy jejich protiprávnosti.

50. Sítě, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, představují zneužití práva, protože ustanovení práva (článek 17 šesté směrnice) je použito za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s jejím účelem; uskuteční se operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám za účelem bezdůvodného obohacení.

51. Problém tedy spočívá v určení, zda se zákaz zneužití práva uplatní také v oblasti DPH.

b) Zneužití práva a společný systém DPH

52. Přesně tento bod byl řešen ve výše uvedeném rozsudku ve věci Halifax a další, v jejímž stanovisku generální advokát M. Poiares Maduro zkoumá (bod 60 a následující) různé rozsudky vydané Soudním dvorem [21], aby vyvodil zásadu, podle které „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“ [22].

53. Souhlasím se svým kolegou generálním advokátem M. Poiares Madurem v tom, že nic nebrání tomu, aby bylo toto pravidlo použito v oblasti DPH. Naopak, boj proti daňovým únikům je jedním z cílů uznávaných a zdůrazněných šestou směrnicí v článcích věnovaných osvobození od daně, jak bylo připomenuto v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep [23], a posléze zopakováno v rozsudku Halifax a další [24]. Je třeba se vyhnout řečnickému dovolávání se pravidel Společenství týkajících se uvedené daně za účelem dosažení opačného výsledku, než jaký je předpokládán.

54. Potíž nespočívá v dovolávání se práva za účelem zneužití, ale v určení kritérií, na nichž

21 — Judikatura Společenství se zabývala zneužitím práva v následujících oblastech: a) základní svobody (rozsudky ze dne 3. prosince 1974, Van Binsbergen, 33/74, Recueil, s. 1299, bod 13; ze dne 7. února 1979, Knoors, 115/78, Recueil, s. 399, bod 25, a ze dne 9. března 1999, Centros, C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24); b) sociální zabezpečení (rozsudek ze dne 2. května 1996, Paletta, C-206/94, Recueil, s. I-2357, bod 24); c) společná zemědělská politika (rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21, a ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21); d) právo společností (rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další, C-367/96, Recueil, s. I-2843, body 20 a 28, a ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33).

22 — Jde o slova generálního advokáta A. La Pergoly v jeho stanovisku předloženém ve výše uvedené věci Centros, bod 20.

23 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004 (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76).

24 — Bod 71.

má být založeno. Ne nadarmo v této oblasti, která je řízena zásadou legality, hraje právní jistota a jeden z jejích projevů, zásada legitimního očekávání, rozhodující úlohu v tom, aby občané byli předem přesně obeznámeni s dosahem svých závazků [25]. Na druhou stranu také požívají volnosti organizovat si své obchody, a tím omezit jejich daňové důsledky [26], přičemž si, vedeni hospodářskými důvody, mohou vybrat mezi plněními zatíženými daní nebo osvobozenými od daně, za účelem snížení daňové zátěže [27]; proto není namístě jim vyčítat, pokud se rozhodnou využít nějakého ustanovení nebo nějaké právní mezery k tomu, aby platili nižší daně [28].

55. Předchozí úvahy poskytují základ pro definici pojmu „zneužití práva" v oblasti DPH. Především je nesporné, že tato volnost v organizování, jíž disponuje osoba povinná k dani, je vykonávána s ohledem na zvýhodnění jejího právního režimu. Jinými slovy, je třeba respektovat vůli zákonodárce, k čemuž ovšem nedochází, pokud se zdánlivě plní podmínky právního pravidla, ale přitom je usilováno o výsledek protikladný tomu, jaký zamýšlel zákonodárce [29].

56. Druhý prvek věnuje pozornost předmětu plnění, který nemá jiné vysvětlení než dosažení požadovaného nároku [30] za účelem získání neoprávněného zisku [31]. Kromě skutečnosti, že osoba provádějící odpočet ví o podvodu, je zapotřebí, aby jednala ve shodě s ostatními účastníky tak, aby smlouva, která

25 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243), odkazuje na jiný rozsudek zde uvedený v bodě 34.

26 — Například ve stanovisku k věci, v níž byl vydán rozsudek dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, Recueil, s. I-419), jehož se Komise dovolávala ve svém písemném vyjádření, generální advokát G. Cosmas zdůrazňuje právo každé fyzické osoby zakládat společnosti, jakož i skutečnost, že nic nebrání tomu, aby poskytovaly služby a dodávaly zboží svým obchodním partnerům a současně se pokládaly za osoby povinné k DPH (bod 28).

27 — Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 26) a ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33). Generální advokát M. Poiares Maduro se ve svém stanovisku předloženém ve věci Halifax a další vyjádřil k tomuto bodu velmi jednoznačně a zdůraznil, že neexistuje právní povinnost řídit společnost tak, aby byl daňový příjem státu co nejvyšší (bod 85).

28 — Tak to Soudní dvůr vyjádřil ve výše uvedeném rozsudku Gemeinde Leusden a Holin Groep, bod 79.

29 — Generální advokát M. Poiares Maduro upřesňuje, že jde o srovnání účelu a cílů právní úpravy s výsledky činnosti s tím výsledkem, že nedochází ke zneužití, pokud jsou výsledky činnosti důsledkem volby mezi dvěma legitimními alternativami (stanovisko ve věci Halifax a další, bod 88).

30 — Pokud je podloženo jiným důvodem, nedošlo ke zneužití práva. Za takových okolností vykládat ustanovení práva jako neposkytující takové zvýhodnění, na základě nepsané obecné zásady, by poskytlo daňovým orgánům nepřiměřeně širokou posuzovací pravomoc rozhodnout, který z účelů dotčené transakce má být považován za převažující (stanovisko ve věci Halifax a další, bod 89), k újmě nezbytné právní jistoty.

31 — Tyto dva parametry, použité v rozsudku ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, s. I-11569), jímž bylo umožněno odejmout vývozci nárok na vrácení daně, ačkoliv byly splněny všechny formální požadavky stanovené pro nabytí tohoto nároku (bod 52 a 53), byly vzaty v potaz v rozsudku Halifax a další (body 74 a 75).

nemá samostatný hospodářský obsah, sloužila jen jako krytí získaného zvýhodnění.

57. Posouzení toho, zda jsou v konkrétním případě dány uvedené rysy, přísluší vnitrostátním soudům na základě důkazních pravidel jejich vnitrostátního práva, pokud tím není dotčena účinnost právního řádu Společenství [32]. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty [33]; existují dva obzvlášť významné znaky: jednak bezdůvodné obohacení toho, kdo uplatňuje nárok na odpočet, a jednak jeho postavení v rámci podvodu, protože čím blíže je k fiktivnímu plnění, tím větší je podezření, že se na podvodu podílel.

c) Nárok na odpočet v kolotočovém podvodu

58. Nárok na odpočet tvoří základ společného systému DPH: osvobozuje podnikatele od daně, splatné nebo uhrazené v rámci jeho činností, tím, že je přefakturována spotřebiteli. Je podmínkou zásady neutrality, neboť prostředním článkům řetězce umožňuje odečíst si od jejich daňového základu částky, které uhradili svým dodavatelům jako DPH, když daňové orgány dostanou tu část daně, která odpovídá rozdílu mezi jejich prodejní a nákupní cenou [34].

59. Tyto názory potvrzují, že uvedený nárok vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z DPH z dodání zboží a poskytování služeb použitých pro účely zdanitelných plnění (čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice). Pokud mají naopak nějaký vztah k plněním nepodléhajícím dani nebo k takovým, která dani podléhají, ale jsou od ní osvobozena, daňová povinnost nevzniká, a není tedy namístě odpočet, neboť ten vyplývá pouze z daňové povinnosti, na niž se uplatní. Pokud daňová povinnost neexistuje, protože podvod byl proveden s jediným cílem uměle vytvořit nárok na odpočet, je vyrovnání daně, která ve skutečnosti nebyla uhrazena, neoprávněné. Tyto myšlenky tedy vysvětlují, proč Soudní dvůr připouští možnost, že, ač nárok na odpočet vznikl, nemůže být uplatněn, protože kromě toho, že se musí jednat o případnou opravu podle článku 20 šesté

32 — Výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke, bod 54; jakož i rozsudky ze dne 21. července 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, Sb. rozh. I-7355, bod 40); a výše uvedený rozsudek Halifax a další (bod 76).

33 — Výše uvedené rozsudky Emsland-Stärke, bod 58, a Halifax a další, bod 81.

34 — Vyjádřeno v tomto smyslu v rozsudcích ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339, bod 33); ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo (C-427/98, Recueil, s. I-8315, bod 42) a ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Recueil, s. I-5583, bod 36).

směrnice, je také třeba, aby se nejednalo o případ podvodu či zneužití [35].

60. Proto by tedy v souladu s klíčovou rolí, která je tomuto nároku přiznána, odepření tohoto nároku osobě povinné k dani, která je součástí řetězce, v němž bez její účasti a souhlasu jiný účastník neodvede vybranou daň, znamenalo narušení řetězce a popření objektivní povahy daně, neboť by byl zmařen cíl zatížit obchod obecnou daní ze spotřeby, který je vyhlašován od první směrnice o DPH. Za těchto předpokladů neexistuje žádný způsob, jak se vyhnout platbě, ale pouze běžné transakce, a tudíž hospodářské operace ve smyslu šesté směrnice, do nichž se dostane podvodný prvek. Pokud tedy osoba povinná k dani neví, že je součástí širší operace, jejímž účelem je vyhnout se daňové povinnosti, nebo pokud to ví, ale nepodílí se na protiprávní dohodě, není zbavena nároku na odpočet. Jak jsme viděli, takový byl postoj Soudního dvora v rozsudku Optigen a další, s nímž se v tomto stanovisku ztotožňuji.

61. Na druhé straně by totéž narušení způsobilo uplatnění nároku na odpočet tím, kdo se vědomě účastní kolotočových podvodů, které představují fiktivní obchody mající za cíl neoprávněně snížit odvody. Už jsem uvedl, že v některých případech se podvod uskutečňuje pouhým přesunem faktur, aniž by se skutečně předávalo zboží. Ale i když je jejich hospodářský význam zjevný, z právního hlediska nejsou účinné. Belgická vláda má pravdu, když namítá, že machinace tohoto druhu nemají vlastnosti zdanitelných plnění definovaných v článku 5 šesté směrnice, neboť se nezapočítávají do obchodního obratu podnikatele.

62. V souhrnu tedy první a šestá směrnice o DPH nejen povolují, ale dokonce vyžadují ztrátu tohoto nároku, pokud se jeho držitel vědomě účastní podvodů tohoto druhu, k jejichž určení mají být vzata v úvahu výše uvedená kritéria. V tomto smyslu rozsudek Fini H [36] připomenul, že vnitrostátní soudy jsou povinny tento nárok zamítnout, pokud se prokáže, že je dovoláván protiprávně (bod 34).

35 — V rozsudcích ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 41) a Schloßstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 42) byl tento přístup následován stejně jako u výše uvedeného rozsudku Halifax a další (bod 84).

36 — Rozsudek ze dne 3. března 2005 (C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599).

VIII – Závěry

63. Ve světle výše uvedeného navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Cour de cassation (Belgie) odpověděl takto:

„1) Směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967, první směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, a směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, šestá směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, brání zamítnutí nároku na odpočet daně osobě povinné k dani, která koupí určité zboží a neví o podvodu spáchaném prodejcem, a to z důvodu že vnitrostátní občanské právo považuje takovou smlouvu o prodeji za absolutně neplatnou.

2) Řešení se nemění, pokud o podvodu ví, ale neúčastní se ho ani se z něj neobohatí.

3) Pokud se na operaci tohoto druhu, vedené jediným cílem snížit daňovou zátěž, podílí vědomě, a dopustí se tím zneužití práva, výše uvedený společný systém vyžaduje, aby tato osoba ztratila nárok na odpočet daně."