NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
prednesené 14. marca 2006 [1]

I — Úvod

1. Belgický Cour de cassation (kasačný súd) predkladá Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa účinkov vnútroštátnej právnej normy stanovujúcej absolútnu neplatnosť zmlúv zakladajúcich sa na nezákonnom dôvode a následne operácií zameraných na podvod voči štátu vo vzťahu k správe a vymáhaniu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") na spoločný systém DPH.

2. Uvedený súd sa v podstate pýta, či v prípade takzvaného „podvodu typu kolotoč" tento následok na platnosť zmluvy bráni odpočítaniu DPH zaplatenej na vstupe pri rozlíšení dvoch hypotéz podľa toho, či kupujúci konal v dobrej viere (vec C-440/04), alebo sa zúčastnil na podvode (vec C-439/04) [2].

3. Rozsudok Súdneho dvora z 12. januára 2006, Optigen a i. [3], poskytol odpoveď na prvú hypotézu, uznajúc platiteľovi dane právo na odpočet dane, pokiaľ ten nevedel, že obchod spadá do širšej operácie vykonanej so zámerom uskutočniť podvod na prostriedkoch štátnej pokladnice.

4. Na zodpovedanie otázky pri druhej hypotéze, podľa ktorej sa platiteľ dane aktívne zúčastnil na podvode, nedávny rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i. [4], poskytol niektoré vhodné výkladové kritériá.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Belgický Cour de cassation predložil ďalšie dva návrhy na začatie prejudiciálneho konania (veci Ring Occasions a Fortis Banque, C-42/05, a Samotor, C-378/05) rovnakého obsahu ako tie, ktoré sú tu prejednávané.

3 — Vyhlásený v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483.

4 — Rozsudok vyhlásený v spojených veciach C-255/02, C-419/02 a C-223/03, Zb. s. I-1609, I-1685 a I-1751..

II — Právny rámec

A — *Právna úprava Spoločenstva týkajúca sa DPH*

5. Článok 2 prvej smernice [5] stanovuje:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

Na každé plnenie sa vyrúbi [vyrubí — *neoficiálny preklad*] daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa."

6. V súlade s touto právnou úpravou šiesta smernica [6] rozlišuje dve kategórie zdaniteľných operácií, a síce „dodávku tovarov" a „poskytovanie služieb", definujúc prvú ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa (článok 5 ods. 1).

7. Tieto operácie podliehajú zdaneniu, pokiaľ sú vykonané v rámci územia štátu osobami, ktoré vykonávajú nezávisle činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane činností jednotlivých profesií (článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2).

8. Článok 17 stanovuje, že právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane, a upresňuje podmienky jeho výkonu.

9. Šiesta smernica pri úprave oslobodenia od dane (články 13 až 16) uvádza nevyhnutnosť ochrany pred „možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním", pričom tento cieľ môže viesť k tomu, aby bol členský štát oprávnený na zavedenie špeciálnych opatrení na zrušenie ustanovení tejto smernice (článok 27 ods. 1).

5 — Prvá smernica 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).

6 — 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

B — *Belgická právna úprava*

10. Belgický občiansky zákonník popiera právne následky záväzkov bez dôvodu alebo z podvodného, či nezákonného dôvodu (článok 1131), pričom za nezákonný považuje dôvod, ktorý je zakázaný zákonom, ako aj dôvod, ktorý je v rozpore s dobrými mravmi alebo verejným poriadkom (článok 1133).

11. Popri týchto ustanoveniach predkladajúci belgický Cour de cassation [7] vyhlasuje za absolútne neplatné zmluvy, ktoré boli uzavreté s cieľom vyhnúť sa plateniu DPH, pričom postačuje, aby len jedna zo zmluvných strán konala s týmto protiprávnym zámerom, zatiaľ čo druhá o ňom nevedela.

12. Následkom toho Cour de cassation tvrdí, že prevod majetku so zámerom tohto druhu je neplatný, bez možnosti kvalifikovať ho za „dodávku tovarov" v zmysle článku 10 ods. 1 zákonníka o DPH [8] (prebratie článku 5 ods. 1 šiestej smernice), z tohto dôvodu právo na odpočet dane stanovené článkom 45 ods. 1 uvedeného zákonníka (prebratie článku 17 ods. 2 danej smernice) nespadá do celkového právneho nároku kupujúceho, aj keby o podvodnom zámere predávajúceho nevedel.

III — Skutkový stav jednotlivých vecí

A — *Vec C-439/04*

13. Spoločnosť Computime Belgium (ďalej len „Computime"), ktorá je v súčasnosti v konkurznom konaní a ktorú zastupuje pán Kittel, sa zaoberala veľkoobchodom s počítačovými komponentmi, ktoré nakupovala v Belgicku na účel ich vývozu do ďalších štátov Európskej únie, predovšetkým do Luxemburska.

14. Luxemburský príjemca dodával tento tovar tretej osobe, ktorá má tiež sídlo vo veľkovojvodstve a ktorá ho znovu previedla do Belgicka, pričom ich predala dodávateľovi spoločnosti Computime [9].

7 — Rozsudok z 12. októbra 2000, dovolanie č. C.99.0136.F (Bull., I, č. 543).

8 — *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, vydaný zákonom z 3. júla 1969 (*Moniteur belge* zo 17. júla 1969) a zmenený zákonom z 28. decembra 1992 (*Moniteur belge* z 31. decembra 1992).

9 — Vyšetrovatelia zistili, že v priebehu kratšieho časového obdobia (od 10. januára do 30. júna 1997) spoločnosť Computime opakovane kúpila a predala tie isté balenia mikroprocesorov CPU Pentium Intel. Z 3290 transakcií sa 736 týkalo balení, ktoré boli predané niekoľkokrát, niektoré dokonca až šesťkrát.

15. Tento dodávateľ nikdy nezaplatil DPH faktúrovanú spoločnosti Computime, pričom si túto sumu systematicky odpočítal od vyrubených daní.

16. Podľa názoru Cour de cassation spoločnosť Computime o podvode vedela.

B — *Vec C-440/04*

17. Pán Aillaud predal spoločnosti Recolta Recycling (ďalej len „Recolta"), získajúc tak zodpovedajúce platby DPH, šestnásť luxusných vozidiel, ktoré kúpil od spoločnosti Auto-Mail.

18. Hneď na to ich Recolta predala poslednej uvedenej spoločnosti na účel ich predaja do ďalších členských štátov, pričom v danej dobe bola táto operácia oslobodená od DPH v zmysle starého znenia článku 43 zákonníka o DPH.

19. V skutočnosti vozidlá z Belgicka neodišli, ale boli začlenené do rôznych kruhov špecializovaných na obchádzanie daňových povinností. Pán Aillaud a spoločnosť Auto-Mail teda spolupracovali v snahe vyhnúť sa zaplateniu faktúrovanej DPH.

20. V trestnoprávnych konaniach začatých na základe týchto skutočností bolo vydané uznesenie o zastavení konania voči konateľovi spoločnosti Recolta.

IV — Prejudiciálne otázky

21. Daňový úrad zamietol právo Computime a Recolta na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe rozhodnutím, ktoré obidve spoločnosti napadli s rôznym výsledkom. Tribunal de première instance de Verviers (Prvostupňový súd vo Verviers) totiž rozsudkom z 28. júla 1999 zamietol žalobu podanú Computime, zatiaľ čo iným rozsudkom z 1. októbra 1996 vyhovel žalobe podanej Recolta, pričom tieto rozhodnutia boli potvrdené rozhodnutiami Cour d'appel de Liège (Odvolací súd v Liège) z 29. mája 2002 a z 9. novembra 2001.

22. V dôsledku dovolaní podaných proti týmto rozhodnutiam Cour de cassation prerušil konania a predložil Súdnemu dvoru v zmysle článku 234 ES tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ak je dodávka tovarov určená pre platiteľa dane, ktorý uzavrel zmluvu v dobrej viere a nevedel o podvode spáchanom predávajúcim, bráni zásada neutrality DPH, aby zrušenie kúpnej

zmluvy podľa pravidla vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predávajúceho, malo za následok stratu práva na odpočet dane pre tohto platiteľa dane?

2. Je odpoveď iná v prípade, že absolútna neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu k samotnej DPH?

3. Je odpoveď iná v prípade, že nezákonným dôvodom kúpnej zmluvy, z ktorého vyplýva absolútna neplatnosť podľa vnútroštátneho práva, je podvod vo vzťahu k DPH, ktorý je známy obom zmluvným stranám?"

23. Prvé dve otázky sú spoločné pre obidve veci, zatiaľ čo tretia otázka sa týka veci Kittel (C-439/04).

V — Konanie pred Súdnym dvorom

24. Predseda Súdneho dvora uznesením z 28. januára 2005 spojil veci C-439/04 a C-440/04 so zreteľom na ich objektívnu súvislosť.

25. Pán Kittel, Recolta, Komisia, belgická a talianska vláda predložili písomné pripomienky v lehote stanovenej článkom 23 Štatútu Súdneho dvora.

26. Na pojednávaní z 9. februára 2006 sa s výnimkou talianskej vlády zúčastnili všetci účastníci konania, aby vyjadrili svoje ústne pripomienky.

VI — Mechanizmus podvodu typu kolotoč

27. Obchod v rámci Spoločenstva sa zdá byť výhodným územím na vyhýbanie sa plateniu DPH, ktoré môže mať odlišné podoby, ale ktoré sa vždy prejavuje ako organizované vo forme „reťazca".

28. V jeho najjednoduchšej forme je jeho mechanizmus fungovania takýto [10]:

— „A" („nástrojová spoločnosť") uskutoční dodávku tovaru oslobodenú od dane „B" („fiktívnej" alebo „skrytej spoločnosti"), a to z členského štátu „X" do členského štátu „Y",

— „B", ktorá tovar kúpila bez zaplatenia DPH, ho v rámci svojho štátu „Y" predá „C" („agentovi"), od ktorého získa daň a krátko nato zmizne bez toho, aby túto daň previedla štátnej pokladnici [11],

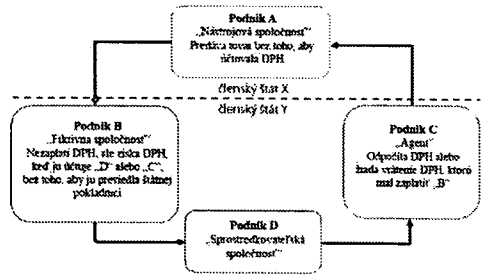
— „C" vykoná odpočítanie DPH zodpovedajúce jej nákupom od „B" a predá tovar na trhu štátu „Y" s presunutím daňovej povinnosti.

29. Škoda vzniknutá štátnej pokladnici sa rovná sume, ktorú zaplatila „C" v prospech „B" a ktorá jej nebola poukázaná.

30. V niektorých prípadoch pre utajenie vzťahu medzi „B" a „C" vstupujú do hry jedna alebo viacero spoločností „D" („sprostredkovateľské spoločnosti" alebo „tieňové spoločnosti").

31. „Reťazec" nadobúda podobu „kolotoča", keď namiesto obmedzenia sa na územie štátu „Y" agent „C" predá tovar oslobodený od dane subjektu, ktorý sa nachádza v štáte „X", v ktorom začala celá operácia, a ktorý by mohol byť aj nástrojovou spoločnosťou „A". V tomto štáte je možné túto stratégiu neustále opakovať. Podvod sa prejaví pri požadovanom vrátení sumy zo strany „C". [12]

32. Podvod je lepšie znázornený týmto nákresom:



10 — Správa Komisie Rade a Európskemu parlamentu o využívaní dohôd o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti DPH zo 16. apríla 2004, Brusel, KOM(2004) 260, konečné znenie, s. 6 a 7.

11 — Na základe tejto skutočnosti je vhodná prezývka „pstruh", kvôli zodpovedajúcej klzkosti.

12 — V takzvanom „dokumentovom podvode kolotoč" tovar dokonca neexistuje, ale je nahradený jednoduchým obehom faktúr.

33. Vo veci C-439/04 sa sprostredkovateľ „D" nevyskytol. Ako sa zdá, Computime zohrávala rolu agenta „C", zatiaľ čo jej belgický dodávateľ zohrával rolu fiktívnej spoločnosti „B" a luxemburské spoločnosti rolu nástrojových spoločností „A".

34. V druhej veci (C-440/04) celá operácia prebehla iba v Belgicku, avšak neoprávnený zisk vznikol dodaním transakcie v rámci Spoločenstva, ktorá ale nebola nikdy uskutočnená. Operácia sa vykonávala v dvoch okruhoch. V prvom, jednoduchšom, Auto-Mail (fiktívna spoločnosť „B") neodviedla DPH, ktorú získala pri predaji áut pánovi Aillaudovi (agent „C"). Tieto vozidlá boli predané, s oslobodením od DPH, spoločnosťou Recolta (nástrojovou spoločnosťou „A"), ktorá nevedela o podvode, spoločnosti Auto-Mail s tým, že Recolta ich nadobudla od pána Aillauda a daň zaplatila. Druhý okruh je zložitejší prítomnosťou tretích osôb, agentov „C", s presunutím pána Aillauda do úlohy sprostredkovateľa „D", ale v inej pozícii, ako je tá v nákrese, a síce ako protistrana nástrojovej spoločnosti „A".

35. V skutočnosti môže podvod nadobudnúť také nezvyklé a zložité formy, aká je predstavivosť tých, ktorý ho vymysleli. Zastávam preto ten istý názor ako generálny advokát Poiares Maduro, keď v bode 8 svojich návrhov vo vyššie citovanej veci Optigen a i. uvádza, že vo všetkých prípadoch podvod pozostáva predovšetkým v nepriznaní sumy získanej z dôvodu DPH.

VII — Skúmanie prejudiciálnych otázok

36. Belgický kasačný súd predkladá otázky týkajúce sa práva na odpočet platiteľov dane, ktorí sa nezúčastnili na podvode [13], ale ktorí ho uľahčujú [14], či už úmyselne, alebo nevedome.

A — *Prvé dve prejudiciálne otázky (platitelia dane konajúci v dobrej viere)*

37. Odpoveď na túto otázku, ako som naznačil v úvode týchto návrhov, sa nachádza v rozsudku Optigen a i., ktorý v takomto

13 — Škodu pre štátnu pokladnicu konkrétne spôsobí fiktívna spoločnosť.

14 — Ako nástrojová spoločnosť, agent alebo sprostredkovateľská spoločnosť.

kontexte ponechal uvedené právo na odpočet.

38. Nie je tu teda nič, alebo len málo na dodanie, a to nielen preto, že toto rozhodnutie bolo vydané nedávno, ale hlavne z dôvodu jeho správnosti. Odvolávajúc sa na objektívny charakter pojmov šiestej smernice (body 43 až 45) a všeobecný systém DPH riadený zásadou daňovej neutrality, ktorá odmieta rozlišovania v závislosti na zákonnosti operácií (bod 49), Súdny dvor stanovil, že plnenia, ktoré nie sú poznačené podvodom, predstavujú zdaniteľné operácie, keďže sú uskutočnené platiteľom dane, ktorého právo na odpočet dane nemôže byť ovplyvnené skutočnosťou, že bez toho, aby o tom vedel, sú tieto plnenia súčasťou reťazca nezákonných obchodov (body 51 až 54).

39. Na základe uvedeného možno vyvodiť, že spoločný systém DPH neumožňuje zamietnuť právo na odpočet tomu, kto nadobudol tovar v dobrej viere [15], nevediac o podvodnom konaní predávajúceho, a to ani pri dodaní argumentu, že podľa belgického občianskeho zákonníka by táto zmluva bola postihnutá absolútnou neplatnosťou.

15 — Tento prvok, ktorý má subjektívny charakter, musí byť potvrdený podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania, pokiaľ sa tým neovplyvní efektívnosť práva Spoločenstva (bod 57 týchto návrhov).

B — *Tretia prejudiciálna otázka (platitelia dane, ktorí vedeli o podvode)*

40. Odpoveď nie je taká jasná, ak kupujúci vie o podvode. Za tohto predpokladu existujú dve možnosti: (1) že o ňom vie, ale dištancuje sa od neho bez toho, aby z neho mal nejaký prospech, alebo (2) do podvodu zasiahne a získa z neho neoprávnený prospech.

1. Prvá možnosť

41. V tomto prípade sa odpoveď nesmie líšiť od tej, ktorá platí v prípade, že platiteľ dane o podvode nevie.

42. Tvrdenia uvedené v rozsudku Optigen a i. tu nadobudnú svoj plný význam, keďže činnosť nestráca svoju hospodársku zákonnosť z dôvodu, že konajúci subjekt vie, že rokuje so zmluvným partnerom, ktorý má podvodné úmysly, takže táto operácia podliehajúca DPH bude mať za následok právo na odpočet.

43. Neutralita, ktorou sa riadi táto daň, bráni vylúčiť zo svojho režimu plnenia, ktoré

spadajú do jej rámca. Rozsudok Optigen a i. zdôraznil, že právo na odpočet existuje nezávisle od skutočnosti, či bola zaplatená DPH splatná vo vzťahu k iným predchádzajúcim alebo nasledujúcim plneniam (bod 54).

44. „Nečestné" správanie platiteľa dane, ktorý štátnej pokladnici neoznámi podvod, má rôzne následky [16], ale nikdy nie zmarenie základného pravidla systému DPH, podľa ktorého sa daňové bremeno uplatňuje v každej fáze výrobného alebo distribučného procesu po odpočítaní dane, ktorá bola znášaná v predchádzajúcich fázach. [17]

2. Druhá možnosť

a) Rámec vhodný na analýzu

45. Ak sa na operácii podieľajú všetci, tak táto operácia sama osebe predstavuje podvod, keďže sa vykonáva s cieľom podviesť štátnu pokladnicu.

46. V takejto situácii by členské štáty mali reagovať a v prípade potreby zaviesť osobitné výnimky v zmysle článku 27 ods. 1 šiestej smernice alebo požadovať v súlade s článkom 21 ods. 3 [18] spoločné a solidárne zaplatenie dane pri dodržaní zásad proporcionality a právnej istoty. [19]

47. V každom prípade sú tieto opatrenia potrebné, ale nie postačujúce, pretože tým, že ich vydajú rôzne štáty, môžu sa navzájom líšiť, čím narušia jednotnosť spoločného systému DPH.

48. Okrem toho, ak členský štát ostane nečinný, také tolerovanie zneužívajúceho konania tým, že ho oslobodí od súdnej sankcie [20], by bolo v rozpore s tou najzákladnejšou logikou.

16 — Napríklad že ho stanoví zodpovedným za nezaplatenie dane (pozri bod 46 týchto návrhov).

17 — V bodoch 58 a nasl. týchto návrhov analyzujem základnú úlohu tohto práva v systéme DPH.

18 — Smernica Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 meniaca a dopĺňajúca smernicu č. 77/388/EHS, ktorá sa týka stanovenia osôb zodpovedných za platbu dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. 09/001, s. 338), zmenila článok 21 zavedením spomenutého článku 3.

19 — Generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch prednesených 7. decembra 2005 vo veci Federation of Technological Industries, C-384/04, v ktorej ešte nebol vydaný rozsudok, navrhuje, aby Súdny dvor vyhlásil, že v zmysle citovaného článku 21 ods. 3 a pri dodržaní uvedených zásad nič nebráni členským štátom, aby považovali osoby, ktoré pri začlenení operácie do kolotoča vedeli, alebo sa dá predpokladať, že boli informované, že sa vyhnú zaplateniu dane, za solidárne zodpovedné za zaplatenie dane (bod 39 ods. 1 prvý pododsek).

20 — Generálny advokát Poiares Maduro vystríhal pred týmto rizikom v bode 76 návrhov prednesených 7. apríla 2005 vo veci Halifax a i.

49. Je teda potrebné stanoviť, či nejaká všeobecná zásada práva Spoločenstva požaduje jednotnú reakciu v takých situáciách, ako sú tie v prejednávaných veciach, keď hlavné subjekty o protiprávnosti vedia.

50. Situácia, v ktorej jeden z účastníkov neuhradí štátnej pokladnici faktúrovanú daň a druhý si odpočíta daň zaplatenú na vstupe, predstavuje zneužitie práva, pretože právne ustanovenie sa využije (článok 17 šiestej smernice) na získanie výhody, ktorá je v rozpore s jeho účelom; uskutočnení sa operácia, ktorá nie je v súlade s bežnými obchodnými podmienkami, so zámerom získať neoprávnený prospech.

51. Preto hlavná otázka spočíva v zistení, či zákaz zneužitia práva platí aj v oblasti DPH.

b) Zneužitie práva a spoločný systém DPH

52. Presne tento bod sa riešil v už citovanom rozsudku Halifax a i., kde v návrhoch k tejto veci generálny advokát Poiares Maduro skúmal (body 60 a nasl.) rôzne rozsudky Súdneho dvora [21], aby vyvodil pravidlo, podľa ktorého „subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Spoločenstva“ [22].

53. Súhlasím s mojím kolegom v tom, že nič nebráni tomu, aby táto zásada platila v oblasti DPH. Okrem toho boj proti daňovému úniku je cieľom, ktorý šiesta smernica uznáva a podporuje v článkoch venovaných oslobodeniu od dane, ako bolo pripomenuté v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep [23] a následne zopakované v rozsudku Halifax a i. [24]. Je potrebné vyhnúť sa tomu, aby sa bezdôvodne odvolávalo na právne normy Spoločenstva týkajúce sa tejto dane na účel dosiahnutia výhody, ktorá je v rozpore s ich ustanoveniami.

54. Problém nespočíva v odvolaní sa na zneužitie práva, ale v určení kritérií, na

21 — Judikatúra Spoločenstva preskúmala zneužitie práva v nasledujúcich odvetviach: a) základné slobody (rozsudky z 3. decembra 1974, Van Binsbergen, 33/74, Zb. s. 1299, bod 13; zo 7. februára 1979, Knoors, 115/78, Zb. s. 399, bod 25, a z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, Zb. s. I-1459, bod 24); b) sociálne zabezpečenie (rozsudok z 2. mája 1996, Palletta, C-206/94, Zb. s. I-2357, bod 24); c) spoločná poľnohospodárska politika (rozsudky z 11. októbra 1977, Cremer, 125/76, Zb. s. 1593, bod 21, a z 3. marca 1993, General Milk Products, C-8/92, Zb. s. I-779, bod 21); d) právo podnikov (rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., C-367/96, Zb. s. I-2843, body 20 a 28, a z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, Zb. s. I-1705, bod 33).

22 — To sú slová generálneho advokáta La Pergola v bode 20 jeho návrhov prednesených vo vyššej citovanej veci Centros.

23 — Rozsudok z 29. apríla 2004, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76.

24 — Bod 71.

ktorých sa má zakladať. Nie nadarmo v tejto oblasti, ktorá sa riadi zásadou zákonnosti, zohráva právna istota a jeden z jej prejavov, zásada legitímnej dôvery, rozhodujúcu rolu, aby občania vopred a s presnosťou poznali dosah vlastných povinností. [25] Na druhej strane sú slobodní pri určení štruktúry ich podnikateľských aktivít tak, aby obmedzili svoju daňovú povinnosť [26] voľbou na základe ekonomických dôvodov medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani na účel zníženia daňového bremena [27]; dôvod, pre ktorý im nemožno vyčítať, že na zaplatenie nižších daní využijú určité ustanovenie alebo medzeru v zákone. [28]

55. Predchádzajúce úvahy poskytujú prostriedky na definovanie pojmu zneužitie práva vo vzťahu k DPH. Predovšetkým je nevyhnutné, aby organizačná sloboda platiteľa dane bola vykonávaná pri dodržaní výhod spojených s jeho právnym režimom. Inými slovami, je potrebné rešpektovať vôľu zákonodarcu, čo nie je splnené vtedy, keď sa za zdanlivým dodržiavaním podmienok zákona hľadá a získa výsledok, ktorý je v rozpore s jeho ustanovením. [29]

56. Druhý prvok sa týka cieľa plnení, ktorý nemožno vysvetliť inak než ako nárokovanie si práva [30] s cieľom získať neoprávnený prospech. [31] Okrem skutočnosti, že osoba, ktorej patrí právo na odpočet dane, vie o podvode, ako nevyhnutná sa javí jej dohoda s ostatnými účastníkmi o tom, že zmluva pozbavená samostatného hospodárskeho

25 — Rozsudok z 29. apríla 2004, Sudholz (C-17/01, Zb. s. I-4243), ktorý odkazuje na iný rozsudok, to upresňuje v bode 34.

26 — Napríklad v návrhoch prednesených vo veci Heerma, v ktorej bol vydaný rozsudok z 27. januára 2000 (C-23/98, Zb. s. I-419), na ktorú sa odvoláva Komisia vo svojich písomných pripomienkach, generálny advokát Cosmas zdôrazňuje právo každej fyzickej osoby zakladať spoločnosti, ako aj skutočnosť, že nič nebráni tomu, aby poskytovali služby a dodávali tovar ich obchodným partnerom a zároveň boli platiteľmi DPH (bod 28).

27 — Rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 26, a z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33. Generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch prednesených vo veci Halifax a i. je veľmi jednoznačný v tejto otázke, pričom zdôrazňuje, že neexistuje právna povinnosť riadiť podnik spôsobom, ktorý vedie k maximalizovaniu daňových príjmov štátu (bod 85).

28 — Takto sa Súdny dvor vyjadril v bode 79 už citovaného rozsudku Gemeinde Leusden a Holin Groep.

29 — Generálny advokát Poiares Maduro upresňuje, že ide o porovnanie účelu právnej normy s výsledkami činnosti spôsobom, pričom nejde o zneužitie práva, ak tieto výsledky vyplývajú z voľby medzi rozdielnymi zákonnými možnosťami (návrhy vo veci Halifax a i., bod 88).

30 — Pokiaľ je opodstatnený z iného dôvodu, nejde o zneužitie práva. Za týchto okolností by výklad zákonného ustanovenia ako nepriznávajúceho takú výhodu na základe nepísanej všeobecnej zásady, daňovým orgánom priznal neprimerane širokú mieru voľnej úvahy pri ich rozhodovaní, ktorý z účelov daného plnenia treba považovať za prevažujúci (návrhy vo veci Halifax a i., bod 89), a to na úkor nevyhnutnej právnej istoty.

31 — Tieto dva ukazovatele uplatnené v rozsudku zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Zb. s. I-11569), podľa ktorých môže byť vývozca pozbavený svojho práva na vrátenie dane napriek tomu, že všetky formálne požiadavky sú splnené (body 52 a 53), boli zohľadnené v rozsudku Halifax a i. (body 74 a 75).

obsahu predstavuje iba falošné ospravedlnenie výhody.

57. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Spoločenstva [32], overil, či sú v konkrétnom prípade splnené vyššie uvedené podmienky. Pri tomto posúdení musí zohľadniť právne, ekonomické a personálne prepojenie medzi dotknutými subjektmi. [33] Osobitne významné sú dva ukazovatele: prvým je neoprávnený prospech získaný osobou, ktorá si uplatnila právo na odpočet, zatiaľ čo druhým je jej postavenie v operácii, keďže čím bližšie sa nachádza pri zneužívajúcom plnení, tým silnejšie je podozrenie z jej účasti na podvode.

c) Právo na odpočítanie dane pri podvode typu kolotoč

58. Odpočítanie dane je jadrom spoločného systému DPH: oslobodzuje podnikateľa od dane, ktorá bola splatná a zaplatená v rámci jeho činností, jej presunutím na spotrebiteľa. Je podmienkou zásady neutrality, keďže umožňuje stredným článkom reťazca odpočítať zo zdaniteľného základu sumy zaplatené dodávateľovi z dôvodu DPH, pričom správca dane dostane časť dane zodpovedajúcu rozdielu medzi predajnou a nákupnou cenou. [34]

59. Tieto úvahy potvrdzujú, že právo na odpočítanie dane vzniká v dôsledku zaplatenia DPH za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb použitých na účely zdaniteľných plnení (článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice). Ak sa však naopak týkajú nezdaniteľných plnení alebo plnení, ktoré síce dani podliehajú, ale sú od nej oslobodené, daň nemožno vyrubiť a k odpočtu nedôjde, keďže odpočet je možný iba vo vzťahu k daňovej povinnosti, na ktorú sa uplatňuje. Ak táto povinnosť neexistuje z dôvodu, že bol vypracovaný plán podvodu s jediným cieľom umelo vytvoriť právo na odpočet, vyrovnanie dane, ktorá v skutočnosti nebola zaplatená, je neoprávnené. Tieto úvahy objasňujú, že Súdny dvor priznáva prípad, keď právo na odpočet vznikne, ale nedôjde k jeho uplatneniu, keďže odhliadnuc od toho, že by to mohol byť následok príslušnej úpravy v zmysle článku 20 šiestej smernice, nesmie

32 — Rozsudok Emsland-Stärke, už citovaný, bod 54, ako aj rozsudky z 21. júla 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Zb. s. I-1957, bod 40, a z 21. februára 2006, Halifax a i., bod 76.

33 — Rozsudky Emsland-Stärke, už citovaný, bod 58, a Halifax, už citovaný, bod 81.

34 — V tomto zmysle bolo rozhodnuté v rozsudkoch z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, bod 33, z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko, C-427/98, Zb. s. I-8315, bod 42, a z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Zb. s. I-5583, bod 36.

ísť o podvodné alebo zneužívajúce okolnosti. [35]

60. Preto vzhľadom na centrálnu úlohu prisúdenú tomuto právu, ak by toto nemalo byť priznané platiteľovi dane, ktorý je súčasťou reťazca, v ktorom bez jeho účasti alebo jeho súhlasu iná zúčastnená osoba nezaplatí vybratú DPH, narušil by sa reťazec a poprel by sa objektívny charakter dane, zmariac tým cieľ vyhlásený už v prvej smernici o DPH zaťažiť obchod všeobecnou spotrebnou daňou. V takejto situácii nejde o podvodné konania, ktorými by sa vyhlo zaplateniu dani, ale o bežné transakcie, a teda hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice, do ktorých vstúpi podvodné konanie. Z tohto dôvodu, pokiaľ platiteľ dane nevie o tom, že je súčasťou širšej operácie zameranej na vyhnutie sa plateniu daňovej povinnosti, alebo ak o tom vie, no drží sa bokom od protiprávnej dohody, jeho právo na odpočet nie je dotknuté. Ako sme videli, taký bol postoj Súdneho dvora v rozsudku Optigen a i., s ktorým sa v týchto návrhoch stotožňujem.

61. Na druhej strane rovnaké narušenie by bolo spôsobené výkonom práva na odpočet dane zo strany toho, kto sa vedome zúčastní na podvodoch typu kolotoč, ktoré predstavujú fiktívne obchody smerujúce k zníženiu dane bez oprávneného dôvodu. Bolo už uvedené, že v istých prípadoch sa podvod uskutočňuje jednoduchým obehom faktúr bez skutočného predania tovaru. Hoci je ich hospodársky význam zrejmý, z právneho hľadiska však nemajú účinok. Belgická vláda správne uvádza, že podvody tohto typu nemajú vlastnosti plnení podliehajúcich dani definovaných v článku 5 šiestej smernice, keďže sa nezapočítavajú do obchodného obratu podnikateľa.

62. Na záver, prvá a šiesta smernica o DPH nielen umožňujú, ale priam vyžadujú stratu práva na odpočítanie dane, pokiaľ sa jeho držiteľ vedome zúčastní na podvodoch tohto typu, na ktorých posúdenie majú byť zohľadnené vyššie uvedené kritériá. V tomto zmysle rozsudok Fini H [36] pripomenul, že vnútroštátny súd je povinný odmietnuť priznanie práva na odpočet, pokiaľ sa preukáže, že právo je uplatňované protiprávne (bod 34).

35 — Rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 41), a Schloßstraße (C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 42), sledovali tento smer. Tak je tomu aj v opakovane citovanom rozsudku Halifax a i. (bod 84).

36 — Rozsudok z 3. marca 2005, C-32/03, Zb. s. I-1599.

VIII — Návrh

63. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky predložené belgickým Cour de cassation takto:

1. Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu a 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, bránia tomu, aby platiteľovi dane, ktorý kúpil určitý tovar a nevedel o podvode, ktorého sa dopustil predávajúci, bolo zamietnuté právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, a to z dôvodu, že vnútroštátne občianske právo postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou.

2. Odpoveď sa nemení v prípade, keď tento kupujúci o podvode vie, ale nezúčastnil sa na ňom a nemal z neho prospech.

3. Pokiaľ sa kupujúci vedome zúčastňuje na operácii tohto typu, ktorej jediným cieľom je znížiť daňové zaťaženie, čím sa dopustí zneužitia práva, uvedený spoločný systém stanovuje, že právo na odpočítanie dane stráca.