SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA, predstavljeni 14. marca 2006 [1]

I – Uvod

1. Cour de cassation (Belgija) sprašuje Sodišče, kakšne učinke ima v skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pravilo nacionalnega prava, na podlagi katerega so pogodbe z nedopustno podlago in s tem ravnanja, namenjena goljufanju države pri upravljanju in pobiranju tega davka, absolutno nični.

2. Konkretno sprašuje, ali v goljufiji vrste „davčni vrtiljak“ ta posledica za veljavnost kupoprodajne pogodbe ovira odbitek vstopnega davka, pri čemer razlikuje med dvema primeroma, in sicer v prvem je kupec sklenil pogodbo v dobri veri (zadeva C-440/04), v drugem pa je sodeloval pri goljufiji (zadeva C-439/04). [2]

3. V sodbi z dne 12. januarja 2006 [3] v zadevi Optigen in drugi je bil zagotovljen odgovor za prvi primer, v katerem je bilo davčnemu zavezancu dovoljeno odbiti davek, če ni vedel, da je transakcija del širše spletke, opravljene z namenom opehariti državno blagajno.

4. Za odpravo negotovosti v zvezi z drugim primerom, v katerem davčni zavezanec dejavno sodeluje pri goljufiji, nedavna sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi [4] zagotavlja ustrezna merila za razlago.

1 – Jezik izvirnika: španščina.

2 – Cour de cassation je Sodišču predložilo dve drugi vprašanji za predhodno odločanje (zadevi Ring Occasions in Fortis Banque (C-42/05) ter Samotor (C-378/05)), ki se nanašata na podobna vprašanja, kot so postavljena v tem primeru.

3 – C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483.

4 – C-255/02, ZOdl., str. I-1609, C-419/02, ZOdl., str. I-1685, in C-223/02, ZOdl., str. I-7789.

II – Pravni okvir

A – *Zakonodaja Skupnosti na področju DDV*

5. Člen 2 Prve direktive [5] določa:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

6. V skladu s to zakonodajo Šesta direktiva [6] razlikuje med dvema kategorijama obdavčljivih transakcij: „dobavo blaga“ in „opravljanjem storitev“, pri čemer je prva kategorija opredeljena kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik (člen 5(1)).

7. Te transakcije zajema, kadar jih na ozemlju države opravi kdor koli, ki neodvisno izvaja dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z dejavnostmi samostojnih poklicev (člena 2(1) ter 4(1) in (2)).

8. V členu 17 je določeno, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka in so pojasnjeni pogoji za uresničevanje pravice do odbitka.

9. Šesta direktiva, ki ureja oprostitve (členi od 13 do 16), se sklicuje na potrebo po preprečevanju „določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, zaradi česar lahko država članica odstopa od te direktive (člen 27(1)).

5 – Direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301).

6 – Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

B – *Belgijsko pravo*

10. V belgijskem civilnem zakoniku je določeno, da obveznosti brez podlage ali z lažno ali nedopustno podlago ne morejo imeti nobenega učinka (člen 1131) in da je podlaga nedopustna, kadar je prepovedana z zakonom, kadar je v nasprotju z moralo ali javnim redom (člen 1133).

11. Na podlagi teh načel je predložitveno sodišče Cour de cassation [7] razsodilo, da je sporazum, katerega cilj je bil izogniti se plačilu DDV, absolutno ničen, ker je ena od strank sporazum sklenila z nedopustnim namenom, čeprav ti nameni sopogodbeniku niso bili znani.

12. Cour de cassation posledično trdi, da je prenos lastništva, opravljen z istim namenom, ničen in ga ni mogoče opredeliti kot „dobavo blaga“ v smislu člena 10(1) Zakonika o DDV [8] (s katerim je bil prenesen člen 5(1) Šeste direktive) ter da zato kupec nima pravice do odbitka, določenega v členu 45(1) navedenega zakonika o DDV (s katerim je bil prenesen člen 17(2) Direktive), čeprav ni vedel za nezakonit namen prodajalca.

III – Dejansko stanje sporov o glavni stvari

A – *Zadeva C-439/04*

13. Dejavnost družbe Computime Belgium (v nadaljevanju: Computime), ki je trenutno v stečaju in jo zastopa Axel Kittel, je bila trgovina na debelo z računalniškimi deli, ki je te dele kupovala v Belgiji in jih izvažala v druge države Evropske unije, zlasti v Luksemburg.

14. Luksemburški prejemnik je dele poslal naprej tretji stranki, prav tako s sedežem v Velikem vojvodstvu, ki jih je nato poslala nazaj v Belgijo in dobavila dobavitelju družbe Computime. [9]

7 – Sodba z dne 12. oktobra 2000, pritožba št. C.99.0136.F (Bull., I, št. 543).

8 – Zakonik o davku na dodano vrednost, uveden z zakonom z dne 3. julija 1969 (*Moniteur belge* z dne 17. julija 1969) in spremenjen z zakonom z dne 28. decembra 1992 (*Moniteur belge* z dne 31. decembra 1992).

9 – Inšpektorji so ugotovili, da je družba Computime v zelo kratkem času (od 10. januarja do 30. junija 1997) znova in znova trgovala z istimi paketi mikroprocesorjev CPU Pentium Intel. Od 3290 transakcij je bilo 736 transakcij opravljenih s paketi, ki so bili uporabljeni večkrat, nekateri tudi do šestkrat.

15. Ta dobavitelj ni nikoli plačal DDV, zaračunanega družbi Computime, ampak je sistematično odbijal zneske DDV, ki so mu bili zaračunani.

16. Po mnenju Cour de cassation je družba Computime vedela za to ravnanje.

B – *Zadeva C-440/04*

17. G. Aillaud je družbi Recolta Recycling (v nadaljevanju: Recolta) prodal šestnajst luksuznih avtomobilov, ki jih je kupil pri podjetju Auto Mail, in zaračunal ustrezni znesek DDV.

18. Takoj zatem jih je družba Recolta prodala temu podjetju za distribucijo v druge države članice, kar je bila tedaj na podlagi prejšnjega člena 43 Zakonika o DDV oproščena transakcija.

19. V resnici vozila niso nikoli zapustila Belgije, ampak so bila vključena v različne verige, posebej namenjene za utajo davka. G. Aillaud in podjetje Auto Mail sta torej sodelovala z namenom, da zaračunani DDV ne bi bil plačan.

20. V kazenskih postopkih, ki so bili uvedeni zaradi teh dejstev, je bil izdan sklep o ustavitvi postopka v zvezi s poslovodjo družbe Recolta.

IV – Vprašanja za predhodno odločanje

21. Uprava je družbama Computime in Recolta zavrnila odbitek vstopnega DDV, kar sta družbi izpodbijali, vendar z različnim uspehom, kajti sodišče prve stopnje v Verviersu je s sodbo z dne 28. julija 1999 zavrnilo zahtevek družbe Computime, medtem ko je s sodbo z dne 1. oktobra 1996 ugodilo zahtevku družbe Recolta, pri čemer je ti odločitvi potrdilo višje sodišče v Liègeu 29. maja 2002 oziroma 9. novembra 2001.

22. Ker sta bili vloženi dve zahtevi za varstvo zakonitosti, je Cour de cassation ustavilo postopek in Sodišču na podlagi člena 234 ES predložilo naslednja vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali načelo davčne nevtralnosti davka na dodano vrednost, kadar je dobava blaga namenjena davčnemu zavezancu, ki je sklenil pogodbo v dobri veri, ne da bi vedel za goljufijo prodajalca, nasprotuje

temu, da razglasitev ničnosti kupoprodajne pogodbe na podlagi predpisa nacionalnega civilnega prava, ki to pogodbo razglasi za absolutno nično kot nasprotno javnemu redu zaradi nedopustne podlage na strani prodajalca, povzroči za tega zavezanca izgubo pravice do odbitka tega davka?

2. Ali je odgovor drugačen, če ničnost izhaja iz same utaje davka na dodano vrednost?

3. Ali je odgovor drugačen, če je nedopustna podlaga kupoprodajne pogodbe, ki povzroči absolutno ničnost v nacionalnem pravu, utaja davka na dodano vrednost, za katero vesta pogodbeni stranki?“

23. Prvi vprašanji sta skupni obravnavanima zadevama, medtem ko je tretje postavljeno v zadevi Kittel (C-439/04).

V – Postopek pred Sodiščem

24. Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 28. januarja 2005 odločil o združitvi zadev C-439/04 in C-440/04, ker sta povezani glede njunega predmeta.

25. G. Kittel, družba Recolta, Komisija ter belgijska in italijanska vlada so predložili pisna stališča v roku, določenem v členu 23 Statuta Sodišča.

26. Vsi intervenienti, razen italijanske vlade, so prišli na obravnavo 9. februarja 2006 in ustno predstavili svoja stališča.

VI – Delovanje goljufije vrste davčni vrtiljak

27. Trgovina v Skupnosti se zdi kot zelo ugoden teren za utajo DDV, ki lahko poteka v različnih oblikah, čeprav je vedno organizirana „v verigi“.

28. V najpreprostejši obliki poteka tako: [10]

– podjetje „A“ („obvodno podjetje“) opravi oproščeno dobavo podjetju „B“ („vodja davčnega vrtiljaka“ ali „izginuli trgovec“) iz države članice „X“ v državo članico „Y“;

– podjetje „B“, ki je kupilo blago, ne da bi plačalo DDV, ga proda v svoji državi članici „Y“ podjetju „C“ („posrednik“), od katerega pobere davek, in kmalu zatem izgine, ne da bi plačalo davek državni blagajni; [11]

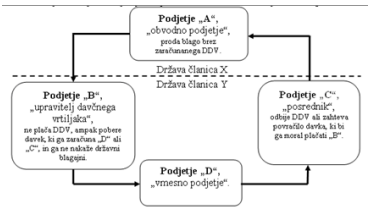
– podjetje „C“ odbije DDV, ki ustreza njegovemu nakupu pri podjetju „B“, in distribuira blago na trgu države „Y“, pri čemer obračuna DDV.

29. Škoda za državno blagajno je enaka delu davka, ki ga podjetje „C“ plača podjetju „B“, ki pa ga ne odvede.

30. V nekaterih primerih posreduje eno ali več podjetij „D“ („vmesna podjetja“ ali „tamponska podjetja“) za prikritje razmerja med podjetjema „B“ in „C“.

31. „Veriga“ postane „vrtiljak“, ko posrednik „C“, namesto da bi se omejil na ozemlje države „Y“, opravi oproščeno dobavo subjektu v državi, iz katere izvira blago, to je podjetju „X“, ki bi lahko bilo tudi obvodno podjetje A. V tej državi se lahko zvijača ponavlja neomejeno. Goljufija se pokaže, ko podjetje „C“ zahteva povračilo. [12]

32. Zvijačo je najlažje ponazoriti z naslednjim diagramom:



10 – Poročilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o uporabi dogovorov o upravnem sodelovanju v boju proti goljufijam na področju DDV (Bruselj, 16. aprila 2004 (COM(2004) 260 konč., str. 6 in 7)).

11 – Ta točka pojasnjuje vzdevek „postrv“, ki jim ga pripisujejo zaradi njihove zdrsljive narave.

12 – V tako imenovanem „listinskem davčnem vrtiljaku“ blaga celo ni, ampak je nadomeščeno zgolj s kroženjem računov.

33. V zadevi C-439/04 ni bilo vmesnega podjetja D. Družba Computime, za katero se zdi, da je bila obveščena o goljufiji, je imela vlogo posrednika „C“, medtem ko je imel njen belgijski dobavitelj vlogo vodje vrtiljaka „B“, luksemburške družbe pa vlogo obvodnih podjetij „A“.

34. V drugi zadevi (C-440/04) je postopek potekal v celoti v Belgiji, vendar je bil nezakonit dobiček pridobljen na podlagi transakcije v Skupnosti, ki je njeni protagonisti niso nameravali izvesti. Manipulacija je temeljila na dveh krogih. V prvem, preprostejšem krogu, je podjetje Auto Mail (vodja davčnega vrtiljaka „B“) utajilo DDV, zaračunan na prodajo avtomobilov g. Aillaudu (posrednik „C“). Te avtomobile je družba Recolta (obvodno podjetje „A“), ki ni vedela za manipulacijo, dobavila z oprostitvijo DDV podjetju Auto Mail, s posebnostjo, da jih je Recolta kupila od g. Aillauda, pri čemer je plačala DDV. Drugi krog je zapleten zaradi tretjih posrednikov „C“, ki so g. Aillauda potisnili v vlogo vmesnega podjetja „D“, toda v drugačen položaj, kot je prikazan v zgornjem diagramu, to je kot nasprotna stran obvodnega podjetja „A“.

35. Metode goljufije so v resnici tako nenavadne in zapletene, kot je domišljija tistih, ki si jih zamislijo. Strinjam se torej z mnenjem generalnega pravobranilca Poiaresa Madure, ki v točki 8 sklepnih predlogov, predstavljenih v zadevi Optigen in drugi, ki sem jo navedel zgoraj, poudarja, da je cilj v vseh primerih ne prijaviti zneska, prejetega iz naslova DDV.

VII – Analiza vprašanj za predhodno odločanje

36. Cour de cassation sprašuje o pravici do odbitka davka davčnih zavezancev, ki niso sodelovali pri goljufiji [13], čeprav so jo omogočili [14], bodisi namerno bodisi nenamerno.

A – *Prvi dve vprašanji za predhodno odločanje (v zvezi z davčnimi zavezanci, ki ravnajo v dobri veri)*

37. Rešitev te dileme, kot sem jo predstavil v uvodu, je zagotovljena z zgoraj navedeno sodbo Optigen in drugi, s katero je bila v

13 – Škoda za državno blagajno se pojavi pri vodji davčnega vrtiljaka.

14 – Kot obvodno podjetje, posrednik ali preprosto vmesno podjetje.

podobnih okoliščinah pravica do odbitka popolnoma ohranjena.

38. Zato temu ni treba dodati nič ali zelo malo, ne samo zato, ker je bila ta sodba izrečena pred kratkim, ampak predvsem, ker je njena rešitev zelo pametna. Sodišče je opozorilo na objektivno naravo pojmov, ki jih vsebuje Šesta direktiva (točke od 43 do 45), in splošni cilj DDV, ki ga ureja načelo davčne nevtralnosti, ki nasprotuje razlikovanjem na podlagi zakonitosti transakcij (točka 49), ter poudarilo, da so transakcije, ki niso povezane z goljufijo, obdavčljive transakcije, ker jih je mogoče pripisati davčnemu zavezancu, katerega pravica do odbitka davka ne more biti prizadeta zaradi dejstva, da so te transakcije, ne da bi on to vedel, del verige nezakonitega trgovanja (točke od 51 do 54).

39. Iz te sodbe torej izhaja, da skupni sistem DDV ne omogoča, da se osebi, ki v dobri veri [15] kupi blago, ne da bi vedela za prodajalčevo goljufijo, odvzame pravica do odbitka zato, ker naj bi bila v skladu z belgijskim civilnim zakonikom pogodba absolutno nična.

15 – Ta subjektivni element je treba dokazati v skladu z dokaznimi pravili vsakega od nacionalnih pravnih redov, če to ne ogroža učinkovitosti določb Skupnosti (točka 57 v nadaljevanju).

B – *Tretje vprašanje za predhodno odločanje (v zvezi z davčnimi zavezanci, seznanjenimi z goljufijo)*

40. Rešitev ni tako jasna, kadar je kupec seznanjen s spletko. V tem primeru obstajata dve možnosti: 1) o spletki je obveščen, ampak ne sodeluje pri njej niti nima nobene koristi od nje, ali 2) sodeluje pri goljufiji in se z njo nezakonito okoristi.

1. Prva možnost

41. Tu ni nobenega razloga, da bi bil odgovor drugačen od odgovora v zvezi z davčnim zavezancem, ki ne ve za goljufijo.

42. Razlogi iz sodbe Optigen in drugi so tu popolnoma upoštevni, saj dejavnost ne postane ekonomsko nezakonita, ker oseba, ki jo izvaja, ve, da ima oseba, s katero posluje, nezakonite namene, ker je ta transakcija, ki je zavezana DDV, vir pravice do odbitka, ki izhaja iz tega.

43. Nevtralnost, ki ureja ta davek, prepoveduje, da se iz njenega sistema izločijo tran-

sakcije, ki so del njegovega predmeta. V sodbi Optigen in drugi je bilo ponovno potrjeno, da se pravica do odbitka uporablja neodvisno od tega, ali je bil dolgovani DDV plačan iz naslova drugih predhodnih ali naknadnih transakcij (točka 54).

44. Ravnanje „nepoštenega“ dolžnika, ki državne blagajne ne obvesti o goljufiji, ima različne posledice [16], vendar nikoli ne povzroči izključitve temeljnega načela sistema DDV, v skladu s katerim se DDV uporablja za vsako fazo postopka proizvodnje in distribucije ob odbitku davka, plačanega na predhodnih stopnjah. [17]

2. Druga možnost

a) Ustrezen okvir za analizo

45. Če vsi sodelujejo pri spletki, ta sama po sebi pomeni goljufijo, ker se izvaja zaradi utaje davka.

46. V takem položaju morajo države članice ukrepati in po potrebi določiti posebna odstopanja na podlagi člena 27(1) Šeste direktive ali v skladu s členom 21(3) [18] zahtevati solidarno plačilo davka ob upoštevanju načel sorazmernosti in pravne varnosti. [19]

47. V vseh primerih so ti ukrepi nujni, vendar nezadostni, ker se glede na to, da prihajajo iz različnih virov, lahko razlikujejo med seboj in tako spodkopljejo enotnost skupnega sistema DDV.

48. Poleg tega, če država članica ne bi ukrepala, bi bilo to v nasprotju z najosnovnejšo logiko, saj bi dopustila goljufivo ravnanje, s tem da bi ga oprostila kakršne koli pravne sankcije. [20]

16 – Kot da se ga šteje za odgovornega za utajene prihodke (glej točko 46 spodaj).

17 – V točki 58 in naslednjih analiziram osrednjo vlogo, ki jo ima ta pravica v strukturi DDV.

18 – Z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost (UL L 269, str. 44), je bil spremenjen člen 21, tako da je bil dodan ta odstavek 3.

19 – Generalni pravobranilec Poiares Maduro v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih 7. decembra 2005 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04), v kateri sodba še ni bila izrečena, Sodišču predlaga, naj odgovori, da na podlagi zgoraj navedenega člena 21(3) in ob upoštevanju navedenih načel državam članicam nič ne preprečuje, da bi za solidarno odgovorne za plačilo davka štele osebe, ki so v času, ko so izvedle transakcijo v okviru vrtiljaka, vedele, ali za katere bi bilo mogoče predpostavljati, da so vedele, da davek ne bo plačan (točka 39(1), drugi pododstavek).

20 – Generalni pravobranilec Poiares Maduro je na to tveganje opozoril v točki 76 sklepnih predlogov, predstavljenih 7. aprila 2005 v zadevi Halifax in drugi.

49. Preučiti je torej treba, ali splošno načelo prava Skupnosti zahteva enoten odziv na položaje, kot so položaji v obravnavanem primeru, ko se protagonisti zavedajo svojega nezakonitega ravnanja.

50. Mreže, v katerih eden od udeleženih državni blagajni ne plača zneska DDV, ki ga zaračuna, drugi pa ga odbije, pomenijo zlorabo pravic, ker je pravna določba (člen 17 Šeste direktive) uporabljena za pridobitev ugodnosti, ki je v nasprotju s ciljem te določbe, in ker je opravljena transakcija, ki ne ustreza običajnim pogojem trgovanja, s ciljem pridobitve nezakonitega dobička.

51. Težava je torej v ugotovitvi, ali se prepoved zlorabe pravic uporablja tudi na področju DDV.

b) Zloraba pravic in skupni sistem DDV

52. Ta točka je bila posebej obravnavana v zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, v kateri je generalni pravobranilec Poiares Maduro preučil (točka 60 in naslednje) različne sodbe, ki jih je izdalo Sodišče [21], in iz tega izpeljal načelo, v skladu s katerim „se upravičenci ne morejo sklicevati na pravo Skupnosti z namenom goljufije ali zlorabe“ [22].

53. Tako kot moj kolega generalni pravobranilec Poiares Maduro menim, da nič ne preprečuje, da se to načelo ne bi uporabljalo na področju DDV. Še več, boj proti davčni utaji je cilj, ki ga priznava in spodbuja Šesta direktiva v členih v zvezi z oprostitvijo, kot je bilo poudarjeno v sodbi v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep [23] in ponovljeno v sodbi Halifax in drugi [24]. Preprečiti je treba le retorično sklicevanje na predpise Skupnosti na področju DDV s ciljem pridobiti ugodnost, ki je v nasprotju z njihovimi določbami.

54. Težava ni v sklicevanju na zlorabo pravic, ampak v določitvi meril, na katerih

21 – V sodni praksi Skupnosti je bila zloraba pravic preučena na naslednjih področjih: (a) temeljne svoboščine (sodbe z dne 3. decembra 1974 v zadevi Van Binsbergen, 33/74, Recueil, str. 1299, točka 13; z dne 7. februarja 1979 v zadevi Knoors, 115/78, Recueil, str. 399, točka 25, in z dne 9. marca 1999 v zadevi Centros, C-212/97, Recueil, str. I-1459, točka 24); (b) socialna varnost (sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Paletta, C-206/94, Recueil, str. I-2357, točka 24); (c) skupna kmetijska politika (sodbi z dne 11. oktobra 1977 v zadevi Cremer, 125/76, Recueil, str. 1593, točka 21, in z dne 3. marca 1993 v zadevi General Milk Products, C-8/92, Recueil, str. I-779, točka 21); (d) pravo družb (sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Kefalas in drugi, C-367/96, Recueil, str. I-2843, točki 20 in 28, in z dne 23. marca 2000 v zadevi Diamantis, C-373/97, Recueil, str. I-1705, točka 33).

22 – To so izrazi, ki jih je uporabil generalni pravobranilec La Pergola v sklepnih predlogih, predstavljenih v zgoraj navedeni zadevi Centros, točka 20.

23 – Sodba z dne 29. aprila 2004 (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76).

24 – Točka 71.

mora temeljiti. Ni brez razloga, da imata na tem področju, na katerem velja načelo zakonitosti, pravna varnost in eden od njenih izrazov, to je načelo zaupanja v pravo, odločilno vlogo, da državljanom omogočita, da so vnaprej in natančno seznanjeni z obsegom svojih obveznosti. [25] Po drugi strani lahko svobodno organizirajo svoje poslovanje tako, da omejijo svojo davčno obveznost [26], pri čemer iz ekonomskih razlogov izberejo med oproščenimi in obdavčenimi transakcijami, da bi zmanjšali svoje davčno breme [27]; zato jim ni mogoče očitati, če izkoristijo pravno določbo ali pravno praznino, da bi plačali manj davka [28].

55. Iz zgornjih preudarkov izhajajo elementi za opredelitev pojma zlorabe pravic na področju DDV. Prvič, ni sporno, da mora davčni zavezanec svobodo do organiziranja poslovanja uresničevati ob upoštevanju ugodnosti, povezanih s svojim pravnim sistemom. Z drugimi besedami, upoštevati mora voljo zakonodajalca, kar pa ne stori, kadar si ob navideznem upoštevanju pogojev, določenih s predpisom Skupnosti, prizadeva doseči in doseže rezultat, ki je v nasprotju z njegovimi določbami. [29]

56. Drugi element se nanaša na namen transakcije, ki nima drugega pojasnila, kot ustvariti zahtevano pravico, [30], da bi se pridobila neupravičena korist. [31] Poleg dejstva, da je upravičenec do odbitka seznanjen s spletko, se zdi nepogrešljivo, da gre za dogovor z drugimi udeleženci, tako da je pogodba, ki

25 – V sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4243), ki se sklicuje na drugo sodbo, je to pojasnjeno v točki 34.

26 – Na primer, generalni pravobranilec Cosmas v sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 27. januarja 2000 v zadevi Heerma (C-23/98, Recueil, str. I-419), na katero se sklicuje Komisija v svojih pisnih stališčih, vztraja pri pravici vsake fizične osebe do ustanavljanja družb in pri dejstvu, da nič ne nasprotuje temu, da ta fizična oseba in te družbe opravljajo storitve in dobavljajo blago povezanim osebam, pri čemer hkrati veljajo za davčne zavezance (točka 28).

27 – Sodbi z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 26) in z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33). Generalni pravobranilec Poiares Maduro je v svojih sklepnih predlogih, predstavljenih v zadevi Halifax in drugi, zelo jasen v zvezi s tem vprašanjem, pri čemer poudari, da ni zakonske obveznosti vodenja poslov tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države (točka 85).

28 – Kot je navedlo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Gemeente Leusden in Holin Groep, točka 79.

29 – Generalni pravobranilec pojasnjuje, da gre za primerjavo namena in ciljev predpisov z rezultati dejavnosti, tako da ni zlorabe, če rezultati izhajajo iz izbire med dvema zakonitima možnostma (sklepni predlogi v zadevi Halifax in drugi, točka 88).

30 – Če je utemeljena z drugačnim razlogom, ni zlorabe pravic. Če bi se v takih okoliščinah pravna določba razlagala tako, da v skladu z nenapisanim splošnim načelom ne podeljuje ugodnosti, bi imeli zaradi tega davčni organi preširoko diskrecijsko pravico za odločitev, kateri cilj zadevne transakcije bi bilo treba šteti za odločilnega (sklepni predlogi v zadevi Halifax in drugi, točka 89), v škodo nepogrešljive pravne varnosti.

31 – Ta dva parametra, uporabljena v sodbi z dne 14. decembra 2000 v zadevi Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, str. I-11569), s katero je bila izvozniku odvzeta pravica do povračila kljub formalnemu upoštevanju pogojev za njegovo pridobitev (točki 52 in 53), sta bila upoštevana v sodbi Halifax in drugi (točki 74 in 75).

nima samostojne ekonomske vsebine, samo pretveza za pridobljeni dobiček.

57. Za ugotovitev, ali gre v konkretnem primeru za zgornje značilnosti, so pristojna nacionalna sodišča v skladu s pravili nacionalnega dokaznega prava, če to ne ogroža učinkovitosti prava Skupnosti. [32] Pri preučitvi morajo upoštevati pravne, gospodarske in osebne povezave med gospodarskimi subjekti [33]; posebej upoštevna pa sta dva dejavnika: prvi je nezakonit dobiček stranke, ki uveljavlja pravico do odbitka, drugi je njen položaj v krogu, kajti bližje ko je navidezni transakciji, večji je sum, da je sodelovala pri goljufiji.

c) Pravica do odbitka v okviru goljufije vrste davčni vrtiljak

58. Pravica do odbitka je v središču skupnega sistema DDV: podjetnika razbremeni davka, ki ga dolguje ali plača v okviru svojih dejavnosti, tako da ga zaračuna potrošniku. To je pogoj načela nevtralnosti, ker vmesnim udeležencem omogoča, da od svoje davčne osnove odštejejo zneske, plačane iz naslova DDV dobaviteljem, in tako od davčne uprave dobijo del davka, ki ustreza razliki med njihovo prodajno in nakupno ceno. [34]

59. Te ugotovitve potrjujejo, da ta pravica nastane v trenutku, ko nastane obveznost za plačilo DDV zaradi dobave blaga in storitev, ki se uporabljajo za potrebe obdavčljivih transakcij (člen 17(1) in (2) Šeste direktive). Če, nasprotno ostanejo povezane z neobdavčljivimi ali davka oproščenimi transakcijami, se davek ne plača in ni razloga za odbitek, ker ta izhaja samo iz davčne obveznosti, za katero se uporablja. Če ta davčna obveznost ne obstaja, ker je bila zvijača zasnovana samo zaradi umetne povzročitve pravice do odbitka, je nadomestilo za strošek, ki ga v resnici ni bilo, neupravičeno. To torej pojasnjuje, da Sodišče priznava možnost, da pravica do odbitka nastane, vendar ni pridobljena, ker se, poleg dejstva, da je odvisna od morebitnih popravkov na podlagi člena 20

32 – Zgoraj navedena sodba Emsland-Stärke, točka 54; sodba z dne 21. julija 2005 v zadevi Eichsfelder Schlachtbetrieb (C-515/03, Recueil, str. I-7355, točka 40) in zgoraj navedena sodba Halifax in drugi (točka 76).

33 – Zgoraj navedeni sodbi Emsland-Stärke, točka 58, in Halifax in drugi, točka 81.

34 – V tem smislu je bilo odločeno v sodbah z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 33); z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-427/98, Recueil, str. I-8315, točka 42) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Recueil, str. I-5583, točka 36).

Šeste direktive, zahteva, da ni nikakršne goljufije ali zlorabe. [35]

60. Torej, če bi to pravico glede na njeno osrednjo vlogo odrekli davčnemu zavezancu, ki je udeležen v verigi, v kateri zadevna tretja oseba brez njegovega sodelovanja in soglasja ne odvede zneska DDV, ki ga zaračuna, bi s tem razbili verigo in odpravili objektivnost davka, kar bi spodkopalo cilj, ki se razglaša od Prve direktive o DDV dalje, da se za trgovino uporabi splošni davek na potrošnjo. V teh okoliščinah ni nobene zvijače, namenjene izognitvi plačilu, ampak so samo običajne transakcije in posledično gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive, v katere se prikrade goljufivo ravnanje. Zaradi tega, kadar davčni zavezanec ne ve, da je vključen v širši posel, namenjen izognitvi davčni obveznosti, ali kadar ve, pa vseeno ne sodeluje pri nezakonitem sporazumu, njegova pravica do odbitka ostane nedotaknjena. To je bilo, kot smo videli, stališče Sodišča v sodbi Optigen in drugi, s katerim se tu strinjam.

61. Po drugi strani, če bi stranka, ki je zavestno sodelovala pri goljufiji vrste davčni vrtiljak, uresničila svojo pravico do odbitka, bi to pomenilo isto izkrivljanje, ker te spletke sestavljajo navidezni posli, namenjeni zmanjšanju davčne obveznosti brez zakonitega razloga. Navedel sem že, da v nekaterih primerih zvijača poteka s preprostim krožnjem računov, brez pravega prenosa blaga. Čeprav je njihov ekonomski pomen očiten, so s pravnega vidika brez učinka. Belgijska vlada se torej ne moti, ko trdi, da tovrstne mahinacije nimajo značilnosti obdavčljivih transakcij, opredeljenih v členu 5 Šeste direktive, ker niso del trgovskih dejavnosti podjetnika.

62. Če povzamem, Prva in Šesta direktiva o DDV ne samo dovoljujeta, ampak zahtevata, da se imetniku odvzame pravica do odbitka, kadar ta popolnoma zavestno sodeluje v tovrstnih goljufivih mrežah, za ugotovitev katerih je treba upoštevati zgoraj navedena merila. V tem smislu je bilo v sodbi v zadevi Fini H [36] navedeno, da morajo nacionalna sodišča zavrniti uveljavljanje pravice do odbitka, če je ugotovljeno, da se na to pravico sklicuje nezakonito (točka 34).

35 – Ta pristop je uporabljen v sodbah z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 41) in Schloßstraße (C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 42) ter v sodbi Halifax in drugi, ki sem jo že večkrat navedel (točka 84).

36 – Sodba z dne 3. marca 2005 (C-32/03, ZOdl., str. I-1599).

VIII – Predlog

63. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj na vprašanja Cour de cassation, odgovori:

1. Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih in Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero nasprotujeta izgubi pravice do odbitka davka davčnega zavezanca, ki kupi blago, ne da bi vedel za goljufijo prodajalca, zaradi tega, ker je v skladu z nacionalnim civilnim pravom kupoprodajna pogodba absolutno nična.

2. Rešitev je enaka, kadar davčni zavezanec, ki je seznanjen z goljufijo, ne sodeluje pri goljufiji in od nje nima nobene koristi.

3. Če zavestno sodeluje pri tovrstnem poslu, ki se izvaja z enim samim ciljem, da se zmanjša davčna obveznost, in pomeni zlorabo pravic, mora v skladu z zgoraj navedenim skupnim sistemom DDV izgubiti pravico do odbitka.