

Spojené veci C-439/04 a C-440/04

Axel Kittel

proti

Belgickému kráľovstvu

a

Belgické kráľovstvo

proti

Recolta Recycling SPRL

[návrhy na začatie prejudiciálneho konania podané Cour de cassation (Belgicko)]

„Šiesta smernica o DPH – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Podvod typu ‚kolotoč‘ – Kúpna zmluva postihnutá absolútnou neplatnosťou vo vnútroštátnom práve“

Návrhy prednesené 14. marca 2006 – generálny advokát D. Ruiz-Jarabo Colomer

Rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) zo 6. júla 2006

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe

(Smernica Rady 77/388, článok 17)

V prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, sa má článok 17 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7 vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočítanie DPH zaplatenú týmto platiteľom dane. V tejto súvislosti je nepodstatná otázka, či táto neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu k DPH alebo z iných podvodov.

Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočítanie tomuto platiteľovi dane.

(pozri body 52, 59 – 61 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 6. júla 2006 (*)

„Šiesta smernica DPH – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Podvod typu ‚kolotož‘ – Kúpna zmluva postihnutá absolútnou neplatnosťou vo vnútroštátnom práve“

V spojených veciach C-439/04 a C-440/04,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané Cour de cassation (Belgicko) rozhodnutiami zo 7. októbra 2004 a doručené Súdnemu dvoru 19. októbra 2004, ktoré súvisia s konaniami:

Axel Kittel (C-439/04)

proti

Belgickému štátu,

a

Belgický štát (C-440/04)

proti

Recolta Recycling SPRL,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr (spravodajca), U. Løhmus a A. Ó Caoimh,

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. februára 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Axel Kittel, v zastúpení: J. Bublot, advokát (C-439/04),
- Recolta Recycling SPRL, v zastúpení: T. Afschrift a A. Rayet, advokáti (C-440/04),

- Belgický štát, v zastúpení: E. Dominkovits, neskôr L. Van den Broeck, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci B. van de Walle de Ghelcke, advokát,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello stato,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: J.-P. Keppenne a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. marca 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu ustanovení 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 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, v ktorých proti sebe stoja pán Kittel a Belgický štát a spoločnosť Recolta Recycling SPRL (ďalej len Recolta) a Belgický štát, a ktoré sa týkajú odmietnutia belgického daňového úradu uznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe z plnení, ktoré boli súčasťou podvodov typu „koloto“.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) v znení šiestej smernice (ďalej len „prvá smernica“) 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 zaťažný daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí 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.“

4 Článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]“

5 Podľa článku 4 ods. 1 a ods. 2 tejto smernice:

„1. Pojem osoba podliehajúca dani [platíte? dane – *neoficiálny preklad*] predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ?ubovo?nom mieste vykonáva hospodársku ?innos? bližšie ur?enú v odseku 2, odhliadajúc od ú?elu a výsledkov tejto ?innosti.

2. Hospodárske ?innosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky ?innosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a po?nohospodárskych ?inností a ?inností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na ú?ely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považova? za hospodársku ?innos?.“

6 Pod?a ?lánku 5 ods. 1 tejto smernice sa za „dodávku tovarov“ považuje prevod práva naklada? s hmotným majetkom na iného majite?a. [majetkom ako majite?. – *neoficiálny preklad*].

7 ?lánok 17 ods. 1 a ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpo?ítanie dane vzniká v ?ase vyrubenia odpo?ítate?nej dane.

2. Pokia? sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho zdanite?ných plnení, da?ovník [platíte? dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpo?íta? nasledovné položky z dane, ktorú má zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má doda? iný da?ovník [platíte? dane – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

8 ?lánok 1131 belgického ob?ianskeho zákonníka stanovuje, že „povinnos? bez dôvodu alebo z podvodného dôvodu alebo z nezákonného dôvodu nemá žiadne právne následky“.

9 Pod?a ?lánku 1133 tohto zákonníka je „dôvod nezákonný, ak je zakázaný zákonom, ke? je v rozpore s dobrými mravmi alebo verejným poriadkom“.

Spor vo veci samej

Vec C?439/04

10 Vnútroštátny súd tvrdí, že akciová spoločnosť Ang Computime Belgium (?alej len „Computime“) kúpila a znova predala po?íta?ové komponenty a že v zmysle zápisnice da?ového úradu tento dospel k názoru, že Computime sa vedome zú?astnila na podvode typu „koloto?“, ktorého cie?om bolo raz alebo nieko?ko ráz získa? sumy DPH fakturované poskytovate?mi za jeden a ten istý tovar, a že dodávky pre Computime boli fiktívne. Z tohto dôvodu da?ový úrad zamietol právo Computime na odpo?et DPH zaplatenej z týchto dodávok.

11 Zo spisu vyplýva, že pracovník poverený výberom daní vo Verviers vydal pre Computime platobný výmer 13. októbra 1997. Požadované sumy predstavovali okolo 240 miliónov BEF z titulu daní a takmer 480 miliónov BEF z titulu pokút (celkovo okolo 18 miliónov eur).

12 Computime podal proti tomuto platobnému výmeru námietku na Tribunal de première instance de Verviers. Rozsudkom z 28. júla 1999 tento súd vyhlásil žalobu za nedôvodnú. Uvedený rozsudok bol potvrdený rozsudkom cour d'appel v Liège z 29. mája 2002.

13 Pán Kittel ako konkurzný správca Computime preto proti tomuto rozsudku podal dovolanie na Cour de cassation.

14 Vnútroštátny súd uvádza, že Recolta kúpila od istého pána Ailliauda šesť luxusných vozidiel, ktoré tento kúpil od spoločnosti Auto-Mail. Pri kúpach, ktoré uskutočnil pán Ailliaud, nedošlo k žiadnemu výberu DPH v prospech štátnej pokladnice a pán Ailliaud nevrátil Belgickému štátu DPH zaplatenú spoločnosťou Recolta. Táto spoločnosť znova predala vozidlá oslobodené od DPH rovnakej spoločnosti Auto-Mail na základe povolenia na vývoz.

15 Zo spisu vyplýva, že podľa vyšetrovania osobitnej daňovej inšpekcie pán Ailliaud a Auto-Mail vytvorili mechanizmus daňového podvodu typu „kolotoč“, v rámci ktorého boli zahrnuté plnenia uskutočnené so spoločnosťou Recolta.

16 Pracovník poverený výberom daní vo Verviers vydal 26. októbra 1989 v súvislosti so spoločnosťou Recolta platobný výmer vo výške presahujúcej 4,8 miliónov BEF z titulu daní a vo výške mierne presahujúcej 9,7 miliónov BEF z titulu pokuty (spolu okolo 360 000 eur).

17 Recolta podala na Tribunal de première instance de Verviers námietku proti tomuto platobnému výmeru. Rozsudkom z 1. októbra 1996 tento súd vyslovil, že nie je dôvod sa domnievať, že Recolta a jej vedúci riadiaci pracovníci vedeli alebo predpokladali, že sú zahrnutí do obrovského mechanizmu podvodu, a vyhlásil, že platobný výmer vydaný pracovníkom povereným výberom daní bol právne nedôvodný, a preto neplatný a bez akýchkoľvek účinkov. V súvislosti s touto vecou sa tiež začalo trestné konanie, v priebehu ktorého vydal Tribunal correctionnel de Bruxelles 7. januára 1994 uznesenie o zastavení konania v súvislosti s konaním spoločnosti Recolta.

18 Belgický štát podal proti tomuto rozsudku odvolanie na cour d'appel v Liège a tvrdil, že zmluvy, na základe ktorých boli vystavené faktúry, sú postihnuté absolútnou neplatnosťou podľa vnútroštátneho práva z dôvodu, že rozhodujúcim impulzom, na základe ktorého pán Ailliaud uzavrel zmluvu so spoločnosťou Recolta, bolo uskutočnenie plnení v rozpore s mechanizmom DPH. Keďže sporné plnenia boli ovplyvnené nezákonnými dôvodmi uvedenými v článku 1131 občianskeho zákonníka, podmienky potrebné pre existenciu práva na odpoveď, a najmä existencia dodávky tovaru, neboli splnené.

19 Keďže odvolací súd v Liège potvrdil napadnutý rozsudok, Belgický štát podal dovolanie na Cour de cassation.

Prejudiciálne otázky

20 Vnútroštátny súd sa predovšetkým domnieva, že ustanovenia belgického zákona o DPH, ktoré sa týkajú prejednávanych vecí, predstavujú prebratie článku 2, článku 4 ods. 1, článku 5 ods. 1 a článku 17 ods. 2 šiestej smernice do vnútroštátneho práva.

21 Ďalej pripomína, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora spočíva šiesta smernica na zásade daňovej neutrality, že táto zásada v súvislosti s výberom DPH bráni všeobecnej diferenciácii medzi zákonnými a nezákonnými operáciami, s výnimkou prípadov, ktoré sa však prejednávanych vecí netýkajú, keď je z dôvodu osobitných vlastností určitého tovaru vylúčená akákoľvek hospodárska súťaž medzi zákonným a nezákonným hospodárskym sektorom.

22 Vnútroštátny súd ďalej uvádza, že podľa vnútroštátneho práva má dohoda s cieľom zorganizovať podvod namierený proti tretím osobám, v tomto prípade Belgickému štátu, ktorých práva sú chránené právnou úpravou v oblasti verejného poriadku, nezákonný dôvod a je postihnutá absolútnou neplatnosťou. Pokiaľ ide o všeobecný záujem, postačuje, aby sa jedna zo

strán zúčastnila na zmluve s nezákonným cieľom, a nie je potrebné, aby tieto ciele boli známe druhej zmluvnej strane.

23 Vo veci C-439/04 Cour de cassation pripomína, že cour d'appel v Liège vyhlásil, že neplatná dohoda nemôže mať právne následky, akými sú odpočítanie DPH, ak je nezákonným dôvodom podvod na samotnej dani, a že pán Kittel na podporu svojho odvolacieho dôvodu tvrdil, že DPH fakturovanú osobou podliehajúcou dani za dodávku tovarov možno odpočítať, aj ak je realizovaná v rámci dohody postihnutej absolútnou neplatnosťou podľa vnútroštátneho práva, a že právo na odpočet pretrváva, aj ak je nezákonným dôvodom podvod vo vzťahu k samotnej DPH.

24 Vo veci C-440/04 Belgický štát na podporu svojho odvolacieho dôvodu tvrdí, že DPH fakturovaná platiteľom dane za dodávku tovaru nemôže byť odpočítaná, ak dodávka, v prípade, že bola skutočne realizovaná, bola vykonaná na základe dohody postihnutej podľa vnútroštátneho práva absolútnou neplatnosťou, aj ak kupujúci konal v dobrej viere.

25 Za týchto okolností sa Cour de cassation rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

Vo veci C-439/04:

„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 pravidiel 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?“

Vo veci C-440/04:

„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 pravidiel 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?“

26 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 28. januára 2005 boli veci C-439/04 a C-440/04 spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa v prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, má článok 17 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, postihujúceho túto

zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predávajúceho, má za následok stratu práva na odpôčet DPH zaplatenej týmto platiteľom dane. Tento súd sa pýta, či je odpoveď iná v prípade, že absolútna neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu k samotnej DPH.

28 Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či je odpoveď iná v prípade, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

29 Pán Kittel sa domnieva, že zásada daňovej neutrality, ktorá vyplýva najmä z článku 2 prvej smernice a článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice bráni tomu, aby iba neplatnosť operácie podľa vnútroštátneho práva mala za následok stratu práva na odpôčet dane pre platiteľ dane.

30 Okrem toho článok 5 šiestej smernice nebráni tomu, aby sa za dodávku tovaru považovalo plnenie, ktoré je na základe svojich osobitných vlastností súčasťou konkurenčného hospodárskeho okruhu, aj ak je jedna časť tejto dodávky uskutočnená s cieľom spáchať podvod vo vzťahu k DPH. Za týchto okolností sa článok 17 ods. 2 šiestej smernice musí vykladať v tom zmysle, že umožňuje právo na odpôčet pre osobu, ktorej sa tovar dodáva a ktorá nekonala s cieľom spáchať podvod vo vzťahu k DPH.

31 Tento článok tiež umožňuje právo na odpôčet pre osobu, ktorej sa tovar dodáva, ktorá nekonala s cieľom spáchať podvod vo vzťahu k DPH, hoci poznala podvodný cieľ svojho dodávateľa, bez ohľadu na to, či má z výsledku podvodu prospech, alebo nie. Článok 17 ods. 2 šiestej smernice sa musí vykladať v tom zmysle, že umožňuje právo na odpôčet pre osobu, ktorej sa tovar dodáva, hoci poznala podvodný cieľ motivujúci jeho dodávateľa, bez ohľadu na to, či má z výsledku podvodu prospech alebo nie.

32 Belgický štát tvrdí, že ak je prevod tovaru určený platiteľovi dane, ktorý uzavrel zmluvu v dobrej viere a nevedel o podvode spáchanom predávajúcim, nebráni zásada daňovej neutrality DPH odmietnutiu práva osoby podliehajúcej dani na odpôčet, pokiaľ je preukázané, že základné podmienky vyžadované pre uplatnenie tohto práva neboli z jej strany splnené.

33 To je najmä prípad, keď sa platiteľ dane nevedome zúčastňuje na podvode typu „kolotoč“, pokiaľ ho nemožno považovať za príjemcu dodávky tovaru v zmysle článku 5 šiestej smernice, alebo pokiaľ sa nemožno domnievať, že používa dotknuté tovary pre potreby svojich zdaniteľných plnení, alebo ak faktúra platiteľa dane nie je v súlade s ustanoveniami článku 18 ods. 1 a článku 22 ods. 3 tejto smernice.

34 Uplatnenie práva na odpôčet možno tiež odmietnuť, ak je preukázané, že subjekt sa tohto práva dovoľáva podvodom alebo zneužívaním.

35 Recolta, ako aj talianska vláda sa domnievajú, že na prvú otázku je potrebné odpovedať kladne a na druhú záporne.

36 Ak je však nezákonným dôvodom predajnej zmluvy podvod vo vzťahu k DPH, ktorý je známy obom zmluvným stranám, talianska vláda sa domnieva, že zásada zakazujúca zneužívanie práva Spoločenstva bráni tomu, aby bolo nadobúdateľovi priznané právo na odpôčet zaplatenej dane.

37 Komisia Európskych spoločenstiev tvrdí, že dodávka tovaru určeného pre platiteľa dane, ktorý uzavrel zmluvu v dobrej viere bez toho, aby vedel o podvode spáchanom predávajúcim, predstavuje dodávku tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, na základe ktorej vzniká

právo na odpoveď v zmysle článku 17 ods. 2 tejto smernice, a že zásada neutrality tejto dane bráni tomu, aby práva na odpoveď DPH boli tomuto platiteľovi zamietnuté z dôvodu pravidla vnútroštátneho poriadku, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predávajúceho.

38 Podľa Komisie nie je odpoveď na otázky vnútroštátneho súdu odlišná, ak je nezákonným dôvodom kúpnej zmluvy, ktorý spôsobuje jej absolútnu neplatnosť podľa vnútroštátneho práva, podvod vo vzťahu k DPH známy obom zmluvným stranám, okrem prípadu, že je preukázané, že uplatnenie práva na odpoveď predstavuje zneužívanie tohto práva osobu, ktorej sa tovar dodáva.

Posúdenie Súdnym dvorom

39 Šiesta smernica zakladá spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (pozri najmä rozsudky z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 38, a z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zatiaľ neuverejnené v Zbierke, bod 36).

40 V tejto súvislosti šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý sa v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných plnení popri dovoze tovaru týka dodávky tovaru a služieb za úhradu v rámci územia štátu platiteľom dane (rozsudok Optigen a i., už citovaný, bod 37).

41 Analýza pojmov dodávka tovaru vykonaná platiteľom dane a hospodárske činnosti poukazuje na to, že tieto pojmy, ktoré definujú zdaniteľné plnenia v zmysle šiestej smernice, majú objektívny charakter a uplatňujú sa nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok Optigen a i., už citovaný, body 43 a 44).

42 Ako Súdny dvor konštatoval v bode 24 rozsudku zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983), povinnosť daňového úradu vykonať vyšetrovanie s cieľom určiť úmysel platiteľa dane je v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH zaistiť právnu istotu a prijať akty nevyhnutné pre uplatnenie DPH tým, že sa zohľadní objektívna povaha dotknutého plnenia, okrem výnimkových prípadov.

43 S uvedenými cieľmi je *a fortiori* v rozpore povinnosť daňového úradu brať na úvahy určenia, či je dotknuté plnenie dodávkou vykonanou platiteľom dane a hospodárskou činnosťou, do úvahy úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo podvodnú povahu, o ktorej tento platiteľ dane nevedel a nemohol vedieť, iného plnenia, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom dane (rozsudok Optigen a i., už citovaný, bod 46).

44 Súdny dvor z toho v bode 51 už citovaného rozsudku Optigen a i. vyvodil záver, že plnenia, ktoré nie sú samy osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú platiteľom dane a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ dane nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom dane.

45 Súdny dvor upresnil, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpoveď DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené

podvodom vo vzťahu k DPH (rozsudok Optigen a i., už citovaný, bod 52).

46 Rovnaký záver platí, ak sú takéto plnenia, bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, vykonané v rámci podvodu spáchaného predávajúcim.

47 Právo na odpočítanie uvedené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne pre všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 21. marca 2000, Gabalfriša a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43).

48 Režim odpotov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, za podmienky, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24, a z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 70).

49 Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 26). Podľa základnej zásady, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH a vyplýva z článkov 2 prvej a šiestej smernice, sa DPH uplatňuje na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 29; z 27. novembra 2003 Zita Modes, C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 37, a Optigen a i., už citovaný, bod 54).

50 V tomto kontexte, tak ako pripomína vnútroštátny súd, z ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada daňovej neutrality bráni všeobecnej diferenciácii medzi zákonnými a nezákonnými operáciami. Vyplýva z nej, že kvalifikácia konania ako trestného neznamena sama osebe výnimku zo zdanenia. Takáto výnimka má význam len v osobitných situáciách, keď je z dôvodu osobitných vlastností určitého tovaru alebo určitých služieb vylúčená akákoľvek hospodárska súťaž medzi zákonným a nezákonným sektorom (pozri najmä rozsudky z 29. júna 1999, Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Zb. s. I-3971, body 14 a 21, ako aj z 29. júna 2000, Salumets a i., C-455/98, Zb. s. I-4993, bod 19). Je však nepochybné, že to nie je prípad poškodených komponentov, ani vozidiel v prejednávanych veciach.

51 V súvislosti s uvedeným sa zdá, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 33).

52 Z toho vyplýva, že v prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, sa článok 17 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva postihujúceho túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predávajúceho, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom dane. V tejto súvislosti je nepodstatná otázka, či táto neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu k DPH, alebo z iných podvodov.

53 Naopak objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovarov platiteľom dane a hospodárska činnosť, nie sú splnené v prípade daného podvodu spáchaného samotným platiteľom dane (pozri rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 59).

54 Ako už Súdny dvor pripomenul, boj proti podvodu, vyhýbaniu sa danej povinnosti a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý je uznaný a podporovaný šiestou smernicou (pozri rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76). Subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovolávať právnych noriem Spoločenstva podvodne alebo obchádzajúc zákon (pozri najmä rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., C-367/96, Zb. s. I-2843, bod 20; z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, Zb. s. I-1705, bod 33, a z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32).

55 Ak daný úrad konštatuje, že právo na odpočet bolo uplatnené podvodne, je povinný žiadať s retroaktívnym účinkom vrátenie odpočítaných súm (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 24; z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, Zb. s. I-857, bod 24, a Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 46) a vnútroštátnemu sudcovi prislúcha možnosť odmietnuť priznanie práva na odpočet, pokiaľ je s ohľadom na objektívne dôkazy preukázané, že právo je uplatňované podvodne (pozri rozsudok Fini H, už citovaný, bod 34).

56 Rovnako platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má z opätovného predaja tovaru prospech, alebo nie.

57 Za týchto okolností platiteľ dane pomáha páchaťom podvodu a stáva sa jeho spolupáchateľom.

58 Okrem toho tým, že takýto výklad sťažuje podvodné plnenia, môže im zabrániť.

59 Preto vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že, platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

60 Z uvedeného vyplýva, že na otázky je potrebné odpovedať, že v prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, sa má článok 17 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom dane. V tejto súvislosti je nepodstatná otázka, či táto neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu s DPH, alebo z iných

podvodov.

61 Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane.

O trovách

62 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 Súdný dvor (tretia komora) rozhodol takto:

V prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, sa má článok 17 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 95/7/ES z 10. apríla 1995, vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenú týmto platiteľom dane. V tejto súvislosti je nepodstatná otázka, či táto neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu k DPH, alebo z iných podvodov.

Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.