

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prednesené 29. júna 2010 1(1)

Vec C-285/09

Trestné konanie

proti

R.

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesgerichtshof (Nemecko)]

„Šiesta smernica o DPH – článok 28c A písm. a) – Dodávka v rámci Spoločenstva – Nepriznanie oslobodenia od dane – Podvodné správanie“

I – Úvod

1. V tomto prejudiciálnom konaní Bundesgerichtshof (nemecký Spolkový súdny dvor) kladie Súdnemu dvoru otázku, ktorá sa týka výkladu šiestej smernice o DPH(2) v súvislosti s oslobodením dodávok v rámci Spoločenstva.
2. Konkrétne ide o to, či nemecký štát pôvodu tovarov môže odmietnuť priznať oslobodenie od dane predajcovi usadenému v tomto štáte, ktorý je zdaniteľnou osobou, v prípade dodávky tovarov v rámci Spoločenstva, ktorú tento predajca síce uskutočnil, ale zatajil o nej určité údaje týkajúce sa plnenia, a umožnil tým nadobúdateľovi usadenému v nemeckom štáte úrčenia vyhnúť sa dani.
3. Tento návrh bol podaný v rámci trestného konania proti páňovi R., pretože Bundesgerichtshof sa domnieva, že odsúdenie (o ktorom má rozhodnúť v konaní o opravnom prostriedku „Revision“) závisí od daňovej kvalifikácie predmetného plnenia so zreteľom na šiestu smernicu. V týchto návrhoch sa však zameriam len na skúmanie tejto daňovej kvalifikácie a nebudem prihliadať na jej prípadné sankčné dôsledky.
4. V súčasnosti existuje rozsiahla judikatúra, ktorá sa zaoberá bojom proti podvodom a zneužitiam, javmi, ktoré sa často vyskytujú v zložitom systéme, akým je systém DPH. Súdny dvor, ktorý poskytol v jednotlivých prípadoch primeranú a vhodnú odpoveď, sa v rámci vývoja tejto judikatúry pritom vždy snažil dôsledne zosúladiť cieľ boja proti podvodom s dodržiavaním hlavných zásad DPH.
5. Treba však zdôrazniť, že v prejednávanej veci sa odpoveď, ktorá by na prvý pohľad mohla vyplývať zo zdravého rozumu (nepriznať zdaniteľnej osobe, ktorá nekoná v dobrej viere, daňovú výhodu), neopiera o podrobnú analýzu zásad, ktorými sa riadi fungovanie DPH. Na záver možno

konštatovať, čím predbieham môj návrh odpovede uvedený na konci týchto návrhov, že sankčný účinok, ktorý je nesporne žiaduci, treba dosiahnuť inými, primeranejšími prostriedkami, ktoré musia byť v každom prípade vo väčšom súlade so systémom, ktorým sa uvedená daň riadi a z ktorého vychádza.

II – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

6. Smernica Rady 91/680/EHS(3) začlenila do šiestej smernice novú hlavu XVIa upravujúcu „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, ktorá zaviedla zdaniteľné plnenie „nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva“, ako aj oslobodenie „dodávok vnútri Spoločenstva“.

7. Článok 28a, ktorým sa začína uvedená hlava, v odseku 1 písm. a) stanovuje, že dani z pridanej hodnoty podlieha „nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká[ou] alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 (1) a) alebo v článku 28b (B) (1)“.

8. Článok 28c A, ktorý upravuje oslobodenie dodávok tovaru v rámci Spoločenstva, znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek [oslobodení – *neoficiálny preklad*], uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa [akémukoľvek podvodu, úniku – *neoficiálny preklad*] či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a 28a (5) a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [v článku 5, odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet – *neoficiálny preklad*] mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru [ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala – *neoficiálny preklad*].

...“.

B – Nemecké právo

1. Trestné právo

9. Podľa § 370 ods. 1 prílohy 1 Abgabenordnung (daňového zákonníka, ďalej len „AO“)(4) sa dopúšťa trestného činu, za ktorý mu možno uložiť trest odňatia slobody až do výšky piatich rokov alebo peňažný trest každý, kto daňovým orgánom predkladá nepresné alebo neúplné vyhlásenia o relevantných skutočnostiach na účely zdanenia a znižuje tak svoje daňové zaťaženie alebo získať pre seba alebo pre tretie osoby neoprávnené daňové výhody.

10. Bundesgerichtshof zastáva názor, že toto ustanovenie AO zavádza trestnosť prostredníctvom odkazu, pretože samo osebe nestanovuje skutkovú podstatu trestného činu, a preto musí byť doplnené ustanoveniami hmotného daňového práva, ktoré definujú skutočnosti relevantné na účely zdanenia a podmienky splatnosti dane. Vnútroštátny súd preto tvrdí, že „splatnosť dane je podmienkou na to, aby bol podvod trestný“.

2. Daťová právna úprava

11. Podľa § 1 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákona o dani z obratu, ďalej len „UStG“)(5) DPH podliehajú dodávky tovaru a služieb za protihodnotu uskutočnené v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.
12. Ustanovenie § 4 bodu 1 písm. b), ktoré preberá oslobodenie podľa článku 28c A písm. a) šiestej smernice, však stanovuje, že plnenia upravené v § 1 ods. 1 bod 1 UStG sú v prípade dodávok v rámci Spoločenstva oslobodené od dane.
13. § 6a ods. 1 UStG vymenováva podmienky potrebné na to, aby sa dodávka mohla na vyššie uvedené účely považovať za dodávku v rámci Spoločenstva. Vyžaduje sa najmä to, aby podnikateľ alebo nadobúdateľ prepravoval alebo odosiela predmet dodávky na iné územie v rámci Spoločenstva (bod 1) a aby sa na nadobudnutie predmetu dodávky nadobúdateľom v inom členskom štáte vzťahovala právna úprava v oblasti dane z obratu (bod 3).
14. Podľa § 6a ods. 3 UStG musí podnikateľ preukázať, že sú splnené podmienky stanovené v predchádzajúcich odsekoch 1 a 2.
15. Povinnosti v oblasti dokazovania bližšie spresujú § 17a a § 17c Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (vykonávacie nariadenie k UStG, ďalej len „UStDV“)(6). § 17a UStDV zavádza dokazovanie formou listinných dôkazov a stanovuje, že podnikateľ musí predložiť dôkazy, ktoré umožnia preukázať, že predmet dodávky bol prepravený alebo zaslaný na iné územie v rámci Únie. § 17c UStDV podrobne rozoberá účtovné povinnosti podnikateľa v prípade dodávky v rámci Spoločenstva a uvádza, že dodržanie podmienok oslobodenia od dane podľa § 6a UStG, najmä uvedenie mena a adresy nadobúdateľa, ako aj jeho identifikačného čísla pre DPH, musí vyplývať z účtovných dokumentov.
16. Okrem toho § 18a, ods. 1 prvá veta UStG ukladá podnikateľovi rezidentovi, ktorý uskutočňuje dodávky v rámci Spoločenstva, ktoré sú oslobodené od dane, povinnosť zaslať Bundeszentralamt für Steuern (nemeckému Ústrednému spolkovému daňovému úradu) priznanie obsahujúce potrebné údaje, a to najmä identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa. Podľa § 18b ods. 1 UStG podnikateľ musí priznať príslušnému daňovému orgánu základ dane zo svojich dodávok v rámci Spoločenstva.

III – Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

17. Obvinený portugalský štátny príslušník R bol konateľom nemeckej spoločnosti, ktorá obchodovala s luxusnými automobilmi. Zo skutkových zistení uvedených v uznesení vnútroštátneho súdu vyplýva, že od roku 2001 jeho predaje presahovali 500 vozidiel ročne,(7) pričom kupujúcimi boli väčšinou obchodníci s automobilmi usadení v Portugalsku.
18. Od roku 2002 obvinený opakovane manipuloval s účtovnými dokumentmi tak, že zatajil totožnosť skutočných kupujúcich vozidiel, aby sa obchodníci usadení v Portugalsku mohli vyhnúť plateniu portugalskej DPH. To mu umožnilo predávať vozidlá za cenu, ktorá by sa za iných podmienok nemohla uplatňovať, a dosahovať tak značné zisky.
19. Táto manipulácia s účtovnými dokladmi spočívala v tom, že použil falošné faktúry vystavené v mene fiktívnych kupujúcich ako príjemcov dodávok. Na faktúrach bolo vo všetkých prípadoch uvedené meno obchodnej spoločnosti údajného kupujúceho s identifikačným číslom pre DPH, označenie vozidla (ktoré bolo v skutočnosti dodané inému nadobúdateľovi), kúpna cena a označenie „dodávka v rámci Spoločenstva oslobodená od dane podľa § 6a UStG“. Vzbudzoval

tak presvedčenie, že fiktívny kupujúci zaplatí za túto dodávku v rámci Spoločenstva DPH v Portugalsku.

20. Týmito údajnými (alebo „fiktívnymi“) kupujúcimi boli skutočné podniky usadené v Portugalsku. Niektoré súhlasili s použitím svojho obchodného mena na takéto účely, zatiaľ čo iné o tom vôbec nevedeli.

21. Skutoční kupujúci predmetných vozidiel opätovne predali vozidlá konečným nadobúdateľom v Portugalsku, pričom daňovým orgánom tohto štátu zatajili existenciu predchádzajúceho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Vyhli sa tak plateniu DPH splatnej pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Utajenie skutočných obchodných vzťahov posilnili aj ďalšie opatrenia: kým konečný nadobúdateľ bol známy k dátumu dodávky, obvinený nechal vystaviť nákladný list CMR v jeho mene, takže vystavil novú fiktívnu faktúru zaslanú konečnému nadobúdateľovi s označením (ktoré nezodpovedalo skutočnosti) „režim zdanenia ziskového rozpätia podľa § 25a UStG“.

22. Spoločnosť pána R tak predala a dodala 407 vozidiel za 7 720 391 eur v roku 2002 a 720 vozidiel za 11 169 460 eur v roku 2003. V príslušných ročných priznaniach DPH podaných v Nemecku boli všetky predmetné plnenia uvedené ako dodávky v rámci Spoločenstva, a teda oslobodené od dane v príslušných ročných daňových priznaniach. Vo vyhláseniach zaslaných spolu s daňovými priznaniami Bundeszentralamt für Steuern obvinený označil ako zmluvné strany fiktívnych kupujúcich, ktorí boli uvedení vo faktúrach, aby skutoční kupujúci nemohli byť v Portugalsku identifikovaní prostredníctvom systému výmeny informácií o DPH.

23. Po začatí trestného stíhania bol obvinený 30. januára 2008 vzatý do vyšetrovacej väzby. Uznesením zo 17. septembra 2008 ho Landgericht Mannheim (regionálny súd v Mannheime) odsúdil za dva daňové podvody na trest odňatia slobody v celkovej dĺžke tri roky. Landgericht sa domnieva, že fiktívne dodávky tovarov, ktoré boli uskutočnené v Portugalsku, nie sú dodávkami v rámci Spoločenstva podľa článku 28c a preto nie sú oslobodené od dane. Zistená manipulácia s dokumentmi a útočnosťou viedla k zníženiu dane zaplatenej v Portugalsku, ktoré narušuje hospodársku súťaž v rámci Spoločenstva, a to predstavuje úmyselné zneužitie pravidiel práva Spoločenstva, ktoré odôvodňuje, aby sa nepripustilo oslobodenie od dane v Nemecku. Keďže pán R si tým, že nevybral DPH z vyššie uvedených plnení, neodviedol príslušné sumy nemeckým daňovým úradom a neuviedol ich vo svojich ročných daňových priznaniach, nesplnil svoje povinnosti, a spáchal tak trestný čin daňového podvodu.

24. Pán R podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesgerichtshof, kde uvádza, že Landgericht nesprávne kvalifikoval plnenia, pretože dotknuté vozidlá boli skutočne dodané kupujúcim podnikom v Portugalsku, a z toho dôvodu šlo o dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. R tvrdí, že opatrenia, ktoré prijal na utajenie, aby sa vyhol plateniu dane z predaja v Portugalsku, sú na účely daňovej kvalifikácie predmetných dodávok v Nemecku irelevantné, a že nemecké príjmy z DPH neboli v žiadnom okamihu ohrozené, pretože DPH bola splatná v krajine určenia, čiže v Portugalsku.

25. Prvý trestný senát Bundesgerichtshof, ktorý má rozhodnúť o tomto opravnom prostriedku „Revision“, v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že rozhodnutie sporu vo veci samej závisí od výkladu článku 28c A písm. a) šiestej smernice. Podľa vnútroštátneho súdu sa toto ustanovenie má vykladať v tom zmysle, že „daňové výhody, spojené obvykle s plnením, sa musia zamietnuť akejkoľvek strane, ktorá uskutočňuje jedno alebo viacero takýchto plnení s cieľom daňového podvodu, v prípade, ak zdaniteľná osoba má vedomosť o zneužití alebo podvode a podieľa sa na ňom“. Podľa tohto súdu to vyplýva jednak zo zákazu zneužitia, ktorý stanovuje právo Spoločenstva a ktorý sa tiež uplatňuje na DPH, a jednak z teleologického výkladu citovaného ustanovenia smernice.

26. Bundesgerichtshof sa domnieva, že judikatúra Súdneho dvora, ktorá sa zaoberá touto otázkou, je v tomto zmysle dostatočne jasná, a v dvoch podobných prípadoch odmietol priznať oslobodenie od dane údajným dodávkam v rámci Spoločenstva, pretože nemecký podnikateľ uzavrel tajnú dohodu so svojím zahraničným klientom, aby mu umožnil zneužívať daňový systém, a správanie tohto podnikateľa tak kvalifikoval ako trestný čin(8).

27. Treba však vziať do úvahy, že popri tomto názore existuje aj názor Finanzgericht Baden-Württemberg (finančný súd v Baden-Württembergu), ktorý v konaní vo veci vyrubenia dane proti páňovi R, ktorého predmetom boli tie isté skutkové okolnosti, vyjadril určité pochybnosti v súvislosti s vyššie uvedeným názorom Bundesgerichtshof, pokiaľ ide o zamietnutie priznať oslobodenie od dane(9). Tento súd sa domnieva, že zákaz zneužívajúcich konaní podľa práva Spoločenstva sa v tomto prípade neuplatňuje, pretože sporné plnenia sa dajú vysvetliť inými faktormi než vôľou získať daňové výhody, a že názor Bundesgerichtshof je navyše v rozpore so zásadami neutrality a teritoriality DPH. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), ktorý rozhodoval o návrhu na odklad výkonu rozhodnutia, vo svojom rozhodnutí z 29. júla 2009 vyjadril rovnaké pochybnosti.(10)

28. Vzhľadom na tento odlišný názor finančných súdov a z dôvodu, že kvalifikácia správania obvineného ako trestného činu závisí od toho, či oslobodenie od DPH má alebo nemá byť priznané(11), sa Bundesgerichtshof domnieva, že treba položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 28c A písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH sa musí zamietnuť v prípade, ak ide o dodávku tovaru v zmysle tohto ustanovenia, ku ktorej síce došlo, ale vzhľadom na objektívne skutočnosti sa tiež preukázalo, že predajca, ktorý je zdaniteľnou osobou:

a) vedel, že touto dodávkou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, alebo

b) prijal opatrenia, aby zatajil skutočnú totožnosť nadobúdateľa, s cieľom umožniť tomuto nadobúdateľovi alebo tretím osobám spáchať podvod v súvislosti s DPH?“

IV – Konanie pred Súdny dvorom

29. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 24. júla 2009.

30. Písomné pripomienky predložili pán R a Generalbundesanwalt (spolkový prokurátor), ako aj Komisia a nemecká, grécka a írsky vláda.

31. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 5. mája 2010, sa zúčastnili zástupcovia pána R,

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Komisie, ako aj nemeckej, írskej a gréckej vlády, aby ústne predniesli svoje pripomienky.

V – Úvodné úvahy

32. Prejudiciálnou otázkou položenou v rámci trestného konania vedeného pre daňový podvod sa Bundesgerichtshof pýta, či podľa § 28c A písm. a) šiestej smernice je potrebné zamietnuť oslobodenie od DPH stanovené v tomto ustanovení, ak ide o dodávku tovaru v rámci Spoločenstva, ku ktorej skutočne došlo, ale predajca pritom prijal opatrenia, ktoré možno jasne považovať za podvodné. Najmä ak, podľa slov použitých v otázke, predajca „vedel, že touto dodávkou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH“ (a), alebo ak „prijal opatrenia, aby zatajil skutočnú totožnosť nadobúdateľa, s cieľom umožniť tomuto nadobúdateľovi alebo tretím osobám spáchať podvod v súvislosti s DPH“ (b).

33. Rozhodnutie sporu vo veci samej nepochybne závisí od výkladu tohto ustanovenia, pretože správanie pána R (ktorý manipuloval s útočnosťou a nemeckým daňovým orgánom predložil dokumenty a vyhlásenia, ktoré nezodpovedali skutočnosti) môže byť kvalifikované ako trestný čin, len ak by sa dal predtým vyvodiť záver, že oslobodenie nemožno priznať (12); nepravdivé vyhlásenia predložené obvineným sú v opačnom prípade podľa vnútroštátneho práva len správnymi priestupkami, za ktoré možno uložiť pokutu až do výšky 5 000 eur (§ 26a ods. 2 UStG).

34. Bundesgerichtshof tvrdí, že judikatúra Súdneho dvora v danej oblasti je jasná, čo uvádza aj vo svojom uznesení, ktorým predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania, a umožňuje domnievať sa, že oslobodenie od dane nemožno priznať; treba však na úvod uviesť, že Finanzgericht Baden-Württemberg (a sám Bundesfinanzhof) v rámci súbežného konania vo veci vyrubenia dane zaťatého proti pánovi R, ktoré v súčasnosti prebieha, tvrdili opak. Na druhej strane je vhodné pripomenúť, že Bundesverfassungsgericht v inom podobnom prípade odložil výkon trestu, ktorý uložil Bundesgerichtshof a uviedol, že nemožno *a priori* vylúčiť porušenie § 103 ods. 2 základného zákona [Grundgesetz] (zásada zákonnosti trestného konania).

VI – O údajnej neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

35. Pokiaľ ide o vyššie uvedené, pán R vo svojich písomných vyjadreniach tvrdí, že prejudiciálna otázka je „hypotetická“, čo vyplýva z toho, že konanie vo veci samej má trestnoprávnu povahu. Pán R zastáva názor, že za jeho správanie mu nemôže byť uložená trestná sankcia bez toho, aby súd pritom neprekročil medze stanovené na účely výkladu ustanovení trestného práva nemeckým ústavným právom, najmä pokiaľ ide o zásadu zákonnosti trestného konania. Navyše sa domnieva, že povinnosť vykladať vnútroštátnu trestnoprávnu úpravu v súlade so smernicou nemôže viesť k odsúdeniu za trestný čin v konaní vo veci samej, ani keby Súdny dvor prijal výklad, ktorý navrhuje Bundesgerichtshof.

36. Pochopiteľne nemožno vylúčiť, že zásada zákonnosti trestného konania, bez ohľadu na to, aká bude odpoveď Súdneho dvora na prejudiciálnu otázku položenú Bundesgerichtshof, môže prípadne v rámci vnútroštátneho právneho poriadku brániť tomu, aby bol pán R odsúdený za trestný čin. To však nemôže predstavovať jediný dôvod, pre ktorý má mať predmetná otázka isto hypotetickú povahu.

37. Treba totiž zobrať do úvahy okolnosť, ktorá by na účely prejednávanej veci mala postačovať, že nemecké súdy, ktoré dôkladnejšie poznajú vnútroštátne právo, sa už touto otázkou zaoberajú a navyše nepovažujú za potrebné požiadať v tejto súvislosti Súdny dvor o jeho stanovisko.

38. Pán R sa vo svojich písomných vyjadreniach odvoláva aj na zásadu zákonnosti trestného

konania, tak ako ju chápe právo Spoločenstva, a tvrdí, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nemôže mať smernica priamy účinok v neprospech jednotlivca, a to najmä v oblasti trestného práva.(13)

39. V týchto vyššie citovaných rozsudkoch Súdny dvor skutočne spresnil, že smernica sama osebe a nezávisle od vnútroštátneho zákona členského štátu prijatého s cieľom jej uplatnenia nemôže mať za účinok určenie alebo priaznenie na trestnoprávnej zodpovednosti páchatelov, ktorí porušujú jej ustanovenia.(14)

40. Väčšina citovaných prípadov, o ktorých rozhodoval Súdny dvor, sa však na rozdiel od prejednávanej veci týkala neprebratia alebo neúplného prebratia dotknutých smerníc, čo viedlo k tomu, že určité správanie, ktoré bolo z hľadiska práva Spoločenstva nezákonné, nemohlo byť postihované podľa platného vnútroštátneho práva. V iných veciach, akou je už citovaný rozsudok Berlusconi a i., mal Súdny dvor rozhodnúť, či je na základe smernice možné na úkor jednotlivca pozbaviť účinku alebo neuplatniť platné vnútroštátne právne predpisy, ktoré sú s ňou v rozpore, ktorému by v takomto prípade boli uložené prísnejšie tresty stanovené predchádzajúcou vnútroštátnou právnou úpravou. Skutkový a právny rámec prejednávanej veci sa podstatne líši od rámca, z ktorého vychádzajú vyššie uvedené veci. V tomto prípade sa totiž vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, nepýta na účinnosť ustanovení smernice stanovujúcich sankcie, ale chce vedieť, či je možné nedefinovanú skutkovú podstatu trestného činu doplniť odkazom na ustanovenia smernice v oblasti daní.

41. Tieto úvahy však presahujú rámec prejudiciálnej otázky, ktorá sa vzťahuje na to, ako bola položená, týka výlučne výkladu konkrétneho ustanovenia šiestej smernice a nie jej trestných dôsledkov alebo jej prípadného priameho účinku na úkor daňovníka.

42. Predmetnú prejudiciálnu otázku nie je možné teda ani z tohto hľadiska vyhlásiť za neprípustnú a len ťažko ju možno považovať za čisto „hypotetickú“, „bezvýznamnú“, alebo „zjavne irelevantnú“ na účely rozhodnutia sporu vo veci samej.(15)

VII – Posúdenie prejudiciálnej otázky

43. Ústrednou otázkou v rámci celej analýzy prejudiciálnej otázky, dokonca i pokiaľ ide o jej posúdenie z čisto daňového hľadiska, je otázka existencie podvodného správania(16), pretože treba určiť, či je dobrá viera prvkom, ktorý je nevyhnutný na to, aby mohli byť dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane.

44. V prospech zápornej odpovede na túto otázku svedčia v zásade dve skutočnosti:

- všetky podmienky výslovne stanovené v šiestej smernici na označenie plnenia za dodávku v rámci Spoločenstva oslobodenú od dane sú splnené (A),
- zamietnutie priznať oslobodenie má za následok, že krajina pôvodu tovaru (Nemecko) vyberie DPH, ktorá jej v zásade nepatrí, a toto riešenie môže viesť k porušeniu zásad teritoriality a daňovej neutrality, ktorými sa riadi táto daň (B).

45. Obe skutočnosti však nie sú bezpodmienečné. Preto si v nasledujúcej časti mojej analýzy kladím otázku, či sa so zreteľom na judikatúru možno odchyliť sa od uvedených zásad spôsobom, aký navrhuje Bundesgerichtshof (C), a nakoniec, či je toto riešenie v súlade so zásadou proporcionality (D).

A – *O splnení podmienok, ktoré vyžaduje smernica na účely dodávky v rámci Spoločenstva*

46. Z judikatúry vyplýva, že na to, aby sa plnenie označilo za dodávku tovaru v rámci

Spoločenstva oslobodenú od DPH, článok 28c A písm. a) šiestej smernice stanovuje len tri podmienky(17): prechod práva nakladať s vecou ako vlastník; fyzické premiestnenie tovaru z jedného členského štátu do druhého a postavenie nadobúdateľa, ktorý je zdaniteľnou osobou (ktorým môže byť aj nezdaniteľná právnická osoba, „pôsobiac[a] ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom na expedovanie alebo transport tovaru“).

47. Bundesgerichtshof, ktorý túto skutočnosť nespochybňuje, vychádza z predpokladu, že dotknutá dodávka spĺňa všetky vyššie uvedené podmienky a pýta sa, či okolnosť, že predajca má vedomosť, že plnenie je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH splatnej v krajine určenia alebo sa na takomto plnení zúčastňuje, má nejaký vplyv na oslobodenie stanovené v šiestej smernici. V zásade je potrebné určiť, či zo znenia smernice možno vyvodí existenciu dodatočnej, konkludentnej a čiasto subjektívnej podmienky týkajúcej sa dobrej viery predajcu, v dôsledku čoho by dotknutý predaj podliehal zdaneniu v Nemecku.

48. Niektorí účastníci konania vychádzajú z teleologického výkladu smernice, podľa ktorého sa medzi jej ciele nepochybne zahŕňa boj proti podvodom s DPH, a tvrdia, že takáto podmienka existuje. Teleologický výklad, ktorý umožňuje pridať k podmienkam výslovne stanoveným v smernici ďalšie podmienky, však spôsobuje viaceré ťažkosti.

49. Prvá spočíva v tom, že samotný článok 28c A šiestej smernice umožňuje členským štátom, aby si stanovili dodatočné podmienky „na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu“. Aj keď je nesporné, že „členské štáty disponujú pri vykonávaní niektorých ustanovení šiestej smernice... pomerne širokým manévrovacím priestorom“(18), zdá sa, že článok 28c odkazuje skôr na podmienky stanovené zákonom. Nemecko však pri výkone tejto právomoci uvedenú možnosť zrejme nevyužilo tak, ako malo, a preto je teraz nútené vysporiadať sa s ťažkosťami vyplývajúcimi z medzery, ktorá vznikla v jeho právnej úprave v oblasti daní.(19) Súdny dvor v každom prípade spresnil, že takéto opatrenia musia byť primerané a nesmú spochybniť zásadu neutrality dane.(20)

50. Rozhodujúcim prvkom je však objektívna povaha režimu vzťahujúceho sa na plnenia v rámci Spoločenstva zavedeného v roku 1991 ako hlava XVIa šiestej smernice. Tento režim (ktorý má, ako je známe, prechodnú povahu) bol prijatý ako dočasné riešenie pri prekonávaní problémov vyplývajúcich z rozdielov v daňových sadzbách uplatňovaných v rôznych členských štátoch, na základe ktorého sa uplatňovanie režimu zdanenia v mieste pôvodu používaného pri dodávkach tovaru v rámci jednotlivých štátov(21) na obchody uskutočňované v rámci Spoločenstva stalo veľmi neefektívne.

51. Citovaný prechodný režim bol teda vypracovaný predovšetkým s cieľom zachovať prerozdelenie právomoci členských štátov v oblasti daní (to znamená umožniť, aby DPH naľaj vyberal členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe)(22). Na tento účel boli zavedené dve nové kategórie: zdaniteľné plnenie, ktorým je „nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva“, ktoré sa fyzicky zdať v štáte jeho určenia, a oslobodenie „dodávok tovaru vnútri Spoločenstva“, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu, a zabrániť tým porušeniu zásady neutrality dane v rámci spoločného systému DPH(23).

52. Zdá sa, že vo vzťahu k ostatným oslobodeniam výslovne obsiahnutým v smernici (článok 13 A a B), ktoré sú založené na subjektívnych dôvodoch alebo na povahe určitých činností, má teda oslobodenie dodávok tovarov v rámci Spoločenstva zjavne povahu *sui generis*. Oslobodenie od dane podľa článku 28c A vychádza z úplne odlišnej logiky ako tieto ostatné oslobodenia: zabezpečí primerané fungovanie DPH na úrovni Spoločenstva. Na tento účel sa viacmenej umelo zaviedli, dva druhy režimu zdanenia, čím sa zabezpečilo zdanenie tovarov v mieste určenia(24).

53. Súdny dvor z pochopiteľných dôvodov zdôraznil, že pojmy dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva majú objektívnu povahu a „uplatňujú sa nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení“(25). Odlišný prístup by bezprostredne ohrozil dosiahnutie cieľov prechodného režimu a mal by za následok porušenie zásady neutrality a zásady teritoriality, ktorými sa riadi, ako aj zásady právnej istoty(26).

54. Napokon toto oslobodenie sa zakladá na objektívnych dôvodoch (dodržiavanie neutrality dane a prerozdelenie daňovej suverenity medzi členské štáty), a preto musí byť v zásade aj objektívne posudzované, hoci ho využívajú osoby, ktoré sa, tak ako je to v prejednávanej veci, dopúšťajú viac či menej nedovolených konaní.

55. Keďže sú v tomto prípade splnené všetky tri podmienky (prechod práva nakladať s vecou ako vlastník, fyzické premiestnenie tovaru z jedného členského štátu do druhého a postavenie nadobúdateľa, ktorý je zdaniteľnou osobou), ktoré na účely priznania oslobodenia vyžaduje článok 28c A písm. a) šiestej smernice, konštatovanie, že dotknutú dodávku nie je možné oslobodiť, by predstavovalo neprimeranú odpoveď, pretože jeho výsledkom by bolo odstránenie jedného zo základných prvkov systému a tým by sa ohrozilo dosiahnutie jeho cieľov.

56. Súdny dvor by mal ako východisko pre posúdenie prejudiciálnej otázky, ktorú mu položil Bundesgerichtshof, použiť túto objektívnu koncepciu, o ktorú sa rozhodne opiera odpoveď, ktorú na ňu navrhujem na konci týchto návrhov. Už teraz zdôrazňujem, že táto odpoveď je v súlade s výkladom, ktorý podľa môjho názoru treba poskytnúť judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa dôsledkov neexistencie dobrej viery a zneužitia práva.

B – Odmietnutie priznať oslobodenie má v tomto prípade za následok porušenie zásad teritoriality a neutrality DPH

57. Záver, že dodávku v rámci Spoločenstva, ku ktorej nesporne došlo, nie je možné oslobodiť od dane(27) v prípade neexistencie dobrej viery, môže byť v rozpore s niektorými základnými zásadami systému DPH.

1. O porušení zásady neutrality

58. Keďže DPH má povahu spotrebnej dane, musí ju znášať konečný spotrebiteľ. Podľa zásady neutrality, podnikateľ musí byť úplne zbavený bremena DPH, ktorú má platiť alebo zaplatil v rámci svojich hospodárskych činností „odhladiť od účelu a výsledkov týchto činností“. Tento cieľ sa dosiahne – lebo v tom spočíva jeho základná myšlienka – pomocou režimu odpôtu DPH zaplatenej na vstupe, na základe ktorého sa DPH zaplatená na výstupe stáva pre podnikateľa úplne bežnou jednoduchou účtovnou položkou(28).

59. Z toho vyplýva, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, „aby sa s podobnými plneniami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne“(29).

60. Nemecká vláda namieta proti uplatneniu zásady neutrality dane v tomto prípade a tvrdí, že uznanie oslobodenia môže narušiť hospodársku súťaž.(30) Na tento účel odkazuje na nedávny rozsudok NCC Construction Danmark, v ktorom Súdny dvor stanovil, že zásada neutrality dane nemôže brániť určitým vnútroštátnym opatreniam, ktorých cieľom je vyhnúť sa skresleniu hospodárskej súťaže na vnútornom trhu.(31) V tomto rozsudku však v žiadnom prípade nešlo o stanovenie všeobecnej výnimky zo zásady daňovej neutrality a prípad, o ktorý išlo v tejto veci, nevykazuje žiadnu podobnosť s prejednávanou vecou.(32) Podľa môjho názoru Súdny dvor v tomto rozsudku nemal nijako v úmysle priznať členským štátom možnosť, aby svojvoľne zavádzali výnimky z režimu DPH tak, že by sa jednoducho odvolali na ochranu voľnej

hospodárskej súťaže.

61. Ešte menší – ak vôbec nejaký – význam, má tvrdenie, že na odôvodnenie výnimky zo zásady daňovej neutrality stačí, že dotknuté plnenie zakladalo správanie, ktoré sa považuje za protiprávne. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že uvedená zásada neumožňuje všeobecné rozlišovanie medzi transakciami dovolenými a transakciami nedovolenými.(33) Z toho vyplýva, že táto okolnosť, ktorá by viedla k porušeniu zásady neutrality, nemôže byť na účely daňovej kvalifikácie dotknutého plnenia relevantná.

62. Zastávam názor, že v prípade, že by v prejednávanej veci bolo oslobodenie dotknutej dodávky zamietnuté a pán R by bol povinný zaplatiť nemeckým orgánom DPH z predajnej ceny (ako keby uskutočnil vnútroštátne plnenie), by išlo nesporne o porušenie zásady daňovej neutrality. Totiž pán R, ktorý na rozdiel od dodávateľa uskutočňuje vnútroštátne plnenie nemôže podľa definície preniesť toto bremeno dane na kupujúceho, ktorý je už zdaniteľnou osobou v krajine určenia tovaru, by sa tak fiktívne považoval za konečného spotrebiteľa.

63. Preto ak by bolo pánovi R zamietnuté oslobodenie a zároveň by sa portugalským orgánom podarilo vybrať DPH, ktorá im patrí, došlo by k dvojitému zdaneniu, ktoré je tiež v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

64. Bundesgerichtshof v prejudiciálnej otázke tvrdí, že tomuto dvojitému zdaneniu možno zamedziť tým, že pokiaľ sa preukáže, že toto plnenie už bolo zdanené v Portugalsku, nemecké orgány vrátia pánovi R zaplatenú DPH. Domnievam sa však, že tento mechanizmus vrátenia dane (stanovený v § 227 AO) neumožňuje zamedziť dvojitému zdaneniu, ale len odstrániť následky prípadného dvojitého zdanenia, ku ktorému už došlo. Preto tento mechanizmus nestačí na ochranu zásady neutrality dane.(34)

65. Bundesgerichtshof odkazuje aj na uznesenie Transport Service(35), v ktorom Súdny dvor v bode 31 tvrdí, že zásada neutrality nebráni tomu, aby poľský štát *a posteriori* vymáhal DPH od zdaniteľnej osoby, ktorá nesprávne fakturovala dodávku tovaru ako oslobodenú od tejto dane, a že v tejto súvislosti je irelevantná otázka, či DPH z následného predaja dotknutého tovaru konečnému spotrebiteľovi bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice. V uvedenom prípade však k dodávke v rámci Spoločenstva nikdy nedošlo a v skutočnosti išlo skôr o to, aby bola vykonaná náprava situácie, ktorá vznikla z dôvodu neoprávneného uplatnenia oslobodenia dodávky, a zásada neutrality preto nebola nijako ohrozená.

2. O porušení zásady teritoriality

66. Domnievam sa, že v tomto prípade sa javí byť jasnejšie porušenie zásady teritoriality.

67. Podľa tejto zásady výber DPH, bez ohľadu na jej výšku, prislúcha poľskému štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe tovaru. Toto pravidlo umožňuje presné rozdelenie príjmov z DPH vybratej z plnení v rámci Spoločenstva a zabezpečuje jasné vymedzenie daňovej suverenity dotknutých poľských štátov.(36)

68. Odmietnutie zo strany krajiny pôvodu (Nemecka) priznať pánovi R v prejednávanej veci oslobodenie od dane by malo za následok, že tento štát vyberie DPH, ktorá mu nepatrí, pretože skutočný zmysel prechodného režimu spočíva v tom, aby celý daň vybral štát, v ktorom je tovar spotrebovaný (Portugalsko). Toto odmietnutie oslobodenia by viedlo k vážnemu porušeniu zásady teritoriality. Zastávam názor, že jasné rozdelenie daňovej suverenity medzi poľské štáty je prvoradým cieľom, ktorý nemožno nahradiť iným cieľom, ktorý je sám osebe legitímny a spočíva v potrestaní nedovolených správaní a v boji proti daňovým podvodom, pretože takýto cieľ možno bez ťažkostí dosiahnuť pomocou právnych predpisov, ktoré môžu poľské štáty kedykoľvek

prija?.

69. V tomto zmysle treba pripomenúť, že sám normotvorca Spoločenstva a judikatúra zaviedli v snahe uľahčiť praktické uplatňovanie predmetného rozdelenia právomocí určité pravidlá.

70. Jednak nariadenie (ES) č. 1777/2005(37) v článku 21 stanovuje, že „[a]k sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 28a smernice 77/388/EHS, členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí, vykoná svoju právomoc zdaní bez ohľadu na spôsob uplatnenia DPH na operáciu v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava začala“.

71. Ďalej Súdny dvor v rozsudku Teleos a i.(38) stanovil, že „[v] rámci prechodného režimu nadobudnutia a dodávok tovaru v rámci Spoločenstva je na účely riadneho výberu DPH nevyhnutné, aby príslušné daňové orgány overili, a to nezávisle od seba, či došlo k splneniu podmienok na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a podmienok na oslobodenie zodpovedajúcej dodávky“.

72. Preto aj keď judikatúra zdôrazňuje, že „dodávka tovaru v rámci Spoločenstva a jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva v skutočnosti predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie“(39), daňová suverenita je vzhľadom na toto plnenie rozdelená medzi viaceré členské štáty, ktoré sú zodpovedné za vykonávanie svojich právomocí, ktoré im boli zverené(40).

73. Zastávam názor, že vyššie uvedené je len ďalším dôsledkom vyplývajúcim z objektívnej povahy prechodného režimu: to znamená, že každý z dotknutých členských štátov musí na účely oslobodenia predmetných plnení alebo naopak, na účely ich zdanenia preveriť ich charakteristické znaky, ale nesmie tým nijako zasahovať do právomoci iného členského štátu.

74. Koordinácia, a teda aj ochrana pred podvodmi, sú zabezpečené pomocou mechanizmov administratívnej spolupráce a výmeny informácií upravených v nariadení (ES) č. 1798/2003(41). Táto spolupráca predstavuje pravdepodobne účinnejší nástroj a čo je dôležitejšie, poskytuje vhodnejšie riešenie boja proti podvodom vzhľadom na dodávky v rámci Spoločenstva než riešenie navrhnuté vnútroštátnym súdom v uznesení, ktorým predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania. Komisia vo svojich písomných pripomienkach správne uvádza, že tieto mechanizmy by boli zbavené svojho účinku, keby bola právomoc vyberať DPH priznaná v rozpore s rozdelením daňovej právomoci upraveným v šiestej smernici členskému štátu odoslania.

75. Zastávam názor, že rozsudok z 22. apríla 2009 vo veci X(42), ktorý bol počas pojednávania niekedykokrát spomenutý, len potvrdzuje význam uvedenej zásady teritoriality. Podľa tohto rozsudku nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva zdanené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo DPH (prípady, ktoré podľa článku 28b A ods. 2 nastane vtedy, keď nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo dani v štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy), nemôžu zakladať právo na odpodet v zmysle článku 17 šiestej smernice. Súdny dvor uviedol, že ak by sa právo na odpodet v takom prípade priznalo, „mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, keďže zdaniteľná osoba, ktorej sa priznalo právo na odpodet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava skončí. Také riešenie by mohlo nakoniec ohroziť uplatnenie základného pravidla, podľa ktorého sa, pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, miesto zdanenia nachádza v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, teda v členskom štáte konečnej spotreby, čo je cieľom prechodnej úpravy“(43) Domnievam sa, že toto rozhodnutie opäť zdôrazňuje nevyhnutnosť dodržiavať rozdelenie daňovej právomoci v oblasti DPH.

C – Možný vplyv daťového podvodu

76. Vyššie uvedené úvahy však nemôžu viesť k presvedčeniu, že zásada neutrality a zásada teritoriality sú bezpodmienečné. Preto ich treba doplniť o ďalšie úvahy a preskúmať, či konkrétne okolnosti tohto prípadu umožňujú odchyliť sa v prejednávanej veci od uplatňovania zásad neutrality a teritoriality dane.

77. V tejto súvislosti je relevantných niekoľko skupín rozsudkov. Na jednej strane Súdny dvor rozvinul rozsiahlu teóriu v oblasti zneužitia práva a zároveň sa vyjadril o dôsledkoch, ktoré môžu vyplývať z daťového podvodu pre režim odpisu DPH na vstupe. Na druhej strane v niekoľkých prípadoch, ktoré sa týkajú dodávok v rámci Spoločenstva, Súdny dvor uznal, že zásadu daťovej neutrality možno striktné uplatňovať len vtedy, keď dotknutá osoba konala v dobrej viere, alebo keď bolo úplne vylúčené nebezpečenstvo straty daťových príjmov.

78. Súhrnná analýza prvej skupiny vyššie uvedených rozsudkov môže viesť k unáhlenému záveru, že štát pôvodu tovarov (v prejednávanej veci Nemecko) môže slobodne rozhodovať o priznaní oslobodenia a odmietnuť ho osobe, ktorá nekonala v dobrej viere.

79. Aby sa mohlo dospieť k takémuto záveru je nevyhnutné venovať osobitnú pozornosť preskúmaniu najdôležitejšej judikatúry týkajúcej sa dodávok v rámci Spoločenstva, ktorá kladie väčší dôraz na krehkú rovnováhu medzi mechanizmami boja proti daťovým podvodom na jednej strane a zásadami daťovej neutrality a teritoriality na strane druhej.

80. Ďalej preskúmam kritériá stanovené vo všetkých vyššie uvedených rozsudkoch a možnosť ich uplatnenia v prejednávanej veci, osobitne pokiaľ ide o rozsudok Collée.

1. Judikatúra týkajúca sa zneužívajúceho a podvodného správania

81. Z ustálenej a všeobecnej judikatúry vyplýva, že boj proti podvodom, daťovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou a že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať právnych noriem Spoločenstva.(44)

82. Po prvé, pokiaľ ide o zneužitie práva, súasná judikatúra už poskytuje konkrétne kritériá, ktoré umožňujú určiť, kedy dochádza k tomuto zneužitiu, a čo je dôležitejšie, posúdiť jeho dôsledky.(45) Najmä v oblasti DPH Súdny dvor v citovanom rozsudku Halifax a i. uviedol, že preukázanie zneužitia vyžaduje:

– aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daťovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a

– aby hlavným cieľom predmetných plnení bolo získanie daťovej výhody.

83. V prípade R však zjavne nešlo iba o „formálne dodržanie podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach“, pretože k dodávke skutočne došlo.

84. Je však tiež otázne, či je „hlavným cieľom“ uvedených plnení získať daňovú výhodu, a to aj vtedy, keď zohľadníme široký výklad, teda získať daňovú výhodu pre seba alebo pre tretiu osobu (v tomto prípade pre kupujúcich usadených v Portugalsku). Predaje, ktoré uskutočnil R, boli ekonomicky výhodnými obchodmi a nie fiktívnymi plneniami, ktorých cieľom malo byť výlučne získanie daňovej výhody.

85. Je isté, že pán R sledoval protisúťažný cieľ, pretože sa dá predpokladať, že utajenie totožnosti príjemcov mu umožnilo požadovať vyššiu cenu, ktorá bola zároveň pre samotných príjemcov výhodnejšia ako cena, ktorú uplatňovali (podľa slov použitých Bundesgerichtshof) jeho „reálni konkurenti, ktorí platili svoje dane“. Táto skutočnosť však nepostačuje na to, aby boli plnenia uskutočnené pánom R považované za plnenia predstavujúce zneužívanie v zmysle judikatúry, ktorá podľa všetkého skôr vyžaduje, aby išlo o úplne umelo vykonštruovanú situáciu.

86. V tomto zmysle Súdny dvor v rozsudku Halifax a i. spresnil, že plnenia, „ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce uvedené zneužívanie“(46). Teda aj v prípade, že by pán R oznámil nemeckým orgánom totožnosť skutočných kupujúcich namiesto fiktívnych, by dotknuté plnenie bolo stále dodávkou v rámci Spoločenstva a preto by bolo oslobodené od DPH. Podvodné prehlásenie nie je v tomto prípade vzhľadom na získanú daňovú výhodu vo vzťahu príčiny a následku (s výhradou otázky, či by bol tento obchod pre pána R rovnako zaujímavým, keby nezatajil údaje).

87. So zreteľom na vyššie uvedené sa domnievam, že správanie pána R nepredstavuje zneužitie práva v zmysle rozsudku Halifax a i.

88. Aj keď sa vylúči zneužitie práva v zmysle judikatúry, nemožno poprieť, že správanie pána R zostáva vzhľadom na preukázané skutočnosti stále podvodným. Vynára sa však otázka, či odmietnutie oslobodenia je najvhodnejšou a najprimeranejšou sankciou za toto správanie. Ani judikatúra však neposkytuje v tejto súvislosti dostatočné argumenty na konštatovanie, že dotknutú dodávku nie je možné oslobodiť.

89. Súdny dvor v mnohých rozsudkoch skutočne dospel k záveru, že daňovú výhodu treba v prípade daňového podvodu odmietnuť.(47) Viaceré z nich boli v rámci tohto konania opakovane citované, no vo väčšine týchto prípadov išlo výlučne o otázky súvisiace s právom na odpis DPH zaplatenej na vstupe a netýkali sa oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva, pri ktorom zohráva úlohu zásada teritoriality. Preto sa kritériá uvedené v týchto rozsudkoch zrejme nedajú automaticky uplatniť na prejednávanú vec.

2. Judikatúra týkajúca sa neexistencie dobrej viery vzhľadom na dodávky v rámci Spoločenstva

90. Ak sa vylúči možnosť uplatnenia judikatúry týkajúcej sa zneužitia práva a neexistencie dobrej viery v súvislosti s vnútroštátnymi plneniami, domnievam sa, že skutočnosti relevantné pre prejednávanú vec poskytuje už len judikatúra zaoberajúca sa prípadmi súvisiacimi s dodávkami v rámci Spoločenstva.

91. Otázkou uznávania oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva v súvislosti s prípadnou neexistenciou dobrej viery dodávateľa sa zaoberajú dva nedávne rozsudky, Teleos a i., ktorý je citovaný v predchádzajúcich bodoch, a Collée(48).

92. V rozsudku Teleos a i. Súdny dvor vychádzal zo situácie, keď k dodávke v rámci Spoločenstva nedošlo (tovary neopustili územie štátu odoslania), ale dodávateľ predložil v súvislosti s ňou dôkazy, na základe ktorých mohol byť oslobodený od dane. V danom prípade

Súdny dvor stanovil, že ak dodávateľ preukáže, že konal úplne v dobrej viere, nie je povinný zaplatiť daň *a posteriori*.

93. Z uvedeného rozsudku vyplýva, že aj v prípade, keď k dodávke v rámci Spoločenstva v zmysle šiestej smernice nedošlo, ale dodávateľ konal v dobrej viere, nemožno od neho vymáhať a *posteriori* DPH, od ktorej bol neoprávnene oslobodený(49). V opačnom prípade treba vyvodiť záver, že ak k dodávke v rámci Spoločenstva nedošlo a dodávateľ nekonal v dobrej viere, je povinný zaplatiť DPH v zodpovedajúcej výške. Ani v jednom z týchto dvoch prípadov nemá dotknutá osoba nárok na oslobodenie, ale pokiaľ zdaniteľná osoba koná v dobrej viere, Súdny dvor ukladá dotknutému členskému štátu, aby upustil od vymáhania DPH, ktorá mu patrí (v konečnom dôsledku to vedie k tomu, že upustí vzhľadom na túto dobrú vieru od vykonania nápravy).

94. Nie je však jasné, či zo znenia rozsudku Teleos a i. možno vyvodiť – ako tvrdí nemecká vláda –, že samotná neexistencia dobrej viery postačuje za každých okolností (a najmä keď k dodávke v rámci Spoločenstva skutočne došlo ako v prejednávanej veci) na konštatovanie, že dodávateľovi nie je možné priznať oslobodenie, a na to, aby bolo členskému štátu pôvodu tovarov umožnené vybrať DPH, ktorá mu nepatrí. Možnosť uplatnenia tejto judikatúry na prejednávajúcu vec je preto sporná.

95. Tento záver možno potvrdiť na základe znenia rozsudku Collée týkajúceho sa prípadu, v ktorom išlo o dodávku v rámci Spoločenstva, ku ktorej skutočne došlo, avšak dodávateľ ju na začiatku zatajil z iných než daňových dôvodov. Tento prípad síce nie je rovnaký, no skutkový rámec, z ktorého tento rozsudok vychádza sa najviac približuje prejednávanej veci: v oboch prípadoch sa uskutočnila dodávka aj príslušné nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva; vo veci Collée však predajca radšej zatajil skutočnosť, že ide o dodávku v rámci Spoločenstva (a vzdal sa tak príslušného oslobodenia), aby neriskoval, že takto príde o províziu, na ktorú by nemal nárok, keby tovar predal mimo územia, ako to bolo dohodnuté v zmluve(50); naopak v prejednávanej veci pán R zatajil skutočnú totožnosť príjemcov dodávok, ale nie samotnú dodávku.

96. Osobitne dôležitý je bod 35 a nasledovné body rozsudku Collée, v ktorých Súdny dvor rozdelil svoj výklad na dve časti.

97. Po prvé Súdny dvor v bode 35 rozsudku Collée vychádzal z rozsudkov Genius Holding(51) a Schmeink & Cofreth a Strobel(52) a podriadil možnosť úpravy nedôvodne vyfakturovanej DPH tomu, že dodávateľ „v primeranom rozsahu úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov“. V tomto prípade uznanie oslobodenia vyžaduje sama zásada daňovej neutrality, a preto výsledok nezávisí od toho, či dodávateľ konal v dobrej viere alebo nie(53).

98. Zdá sa, že na prípad pána R možno uplatniť tú istú zásadu, hoci v tomto prípade „úprava“, na ktorej trvajú nemecké orgány, spočíva v odmietnutí oslobodenia od dane, ktoré už bolo priznané v súvislosti s plnením, ktoré bolo od začiatku označené za dodávku v rámci Spoločenstva, ktorou aj v skutočnosti je. Problém v tejto veci spočíva v určení, či nebezpečenstvo straty daňových príjmov musí existovať vo vzťahu k členskému štátu, ktorý chce „upraviť“ plnenie, alebo či naopak postačuje, aby sa toto nebezpečenstvo vzťahovalo na systém DPH vo všeobecnosti.

99. Generalbundeswalt vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že vzhľadom na to, že boj proti podvodom je jedným z cieľov šiestej smernice, judikatúra môže odkazovať iba na riziká pre výber dane na celom území Európskej únie. Írska vláda podporuje tento názor a cituje doslovne bod 36 rozsudku Collée, kde sa hovorí o „strat[e] daňových príjmov alebo s[ú]až[en]í výber[u] DPH“. Táto posledná veta by skutočne mohla naznačovať, že určenie štátu, ktorému vznikla daňová pohľadávka, je irelevantné.

100. V bode 34 tohto rozsudku je však jasne uvedené, že odpoveď na otázku, či sa môže oslobodenie od DPH podriaďovať dobromyseľnosti zdaniteľnej osoby, „závisí od existencie nebezpečenstva daňových strát pre predmetný členský štát“(54). Na druhej strane v nasledujúcom bode 37 sa uvádza, že „za stratu daňových príjmov nemožno považovať nevybratie DPH týkajúcej sa dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá bola najprv nesprávne kvalifikovaná ako dodávka vykonaná v rámci územia štátu... V súlade so zásadou daňovej teritoriality takéto príjmy patria členskému štátu miesta konečnej spotreby“.

101. Domnievam sa, že ide o zjavný prípad analógie s prípadom pána R. Znenie tohto rozsudku je v tejto súvislosti dostatočne jasné a bolo by asi ťažké tvrdiť, ako to tvrdí Generalbundeswalt, že uvedený rozsudok nie je možné uplatniť na prejednávanú vec len preto, že vo veci Collée platil príjemca DPH už od začiatku.

102. Hoci je pravda, že strata daňových príjmov na úkor niektorého členského štátu by mala byť vecou týkajúcou sa celého Spoločenstva,(55) myslím si však, že v citovaných bodoch rozsudku Collée Súdny dvor chcel priznať jasnú prednosť uplatňovaniu zásady teritoriality, a to aj v prípade neexistencie dobrej viery. Toto riešenie je logické: v prípadoch ako vo veci pána R odmietnutie oslobodenia predstavuje sankciu, ktorá vôbec nesúvisí s daňami, pretože Nemecko nemá v tejto súvislosti nijaké pohľadávky. Označením „strat[y] daňových príjmov“ za kritérium posúdenia účinkov neexistencie dobrej viery Súdny dvor sleduje myšlienku obnovenia ekonomickej rovnováhy verejných financií dotknutých uvedenou stratou daňových príjmov nastolením situácie, ktorá by existovala v prípade, keby nedošlo k podvodnému a zneužívajúcemu správaniu(56).

103. Súdny dvor v rozsudku Collée neobmedzil svoje argumentácie len na tieto úvahy. V nasledujúcich bodoch, v ktorých sa výslovne odvoláva na rozsudok Kittel a Recolta Recycling(57), ako aj na rozsudok Halifax a i. týkajúci sa zneužitia práva, jasne vyzýva vnútroštátny súd aby overil, či pri plnení nedošlo k zneužívajúcemu alebo podvodnému konaniu(58). Ako som však uviedol v predchádzajúcich bodoch, správanie pána R nemožno považovať za zneužívajúce v zmysle judikatúry a aj napriek tomu, že toto správanie je podvodné nie sú splnené potrebné podmienky na odmietnutie oslobodenia uskutočnenej dodávky v rámci Spoločenstva.

D – Odmietnutie oslobodenia predstavuje neprimerané riešenie

104. Na záver Súdny dvor v rozsudku Collée spresňuje, že „právo Spoločenstva nebráni tomu, aby členské štáty za určitých podmienok považovali zatajenie existencie dodávky v rámci Spoločenstva za pokus o únik DPH a uplatňovali v takom prípade pokuty alebo peňažné sankcie podľa ich vnútroštátneho práva“, ktoré musia byť vždy proporcionálne závažnosti zneužitia(59).

105. Domnievam sa, že Súdny dvor sa týmto spresnením odvoláva na možnosť uplatnenia iných alternatívnych sankcií, ktoré sú primeranejšie než odmietnutie oslobodenia, ktoré by viedlo k narušeniu celého režimu územného prerozdelenia daňovej právomoci v oblasti DPH.

106. Táto judikatúra a článok 28c A šiestej smernice nepochybne umožňujú členským štátom, aby v rámci svojej právnej úpravy ustanovili pre prípady takéhoto správania uloženie sankcií (buď správnych, alebo trestných).(60) Navyše nič nebráni tomu, aby sa výška prípadného peňažného

trestu rovnala výške uplatneného oslobodenia (takáto sankcia by bola naopak primeraná a rozumná). V takomto prípade nemecký štát pôvodu tovaru vyberie uvedenú sumu v rámci výkonu svojej právomoci pri ukladaní sankcií, čo je však logicky možné, len ak sa takáto možnosť opiera o ustanovenie právneho predpisu, ktoré to výslovne umožňuje, no v prejednávanej veci v prípade nemeckých orgánov zrejme chýba.

107. Ustanovenie právneho predpisu tohto typu doplnené o mechanizmy administratívnej spolupráce upravené nariadením (ES) č. 1798/2003, na ktoré som už odkázal v predchádzajúcich bodoch, predstavuje vhodnejšie opatrenie – v súlade s vnútornou logickou štruktúrou predmetnej dane – reagujúce na riziko podvodu, pričom, ako uvádza Generalbundesanwalt, je pre systémy, ktoré predpokladajú účasť rôznych vnútroštátnych daňových úradov, priam typické.

108. Na záver sa domnievam, že konštatovanie, že predmetnú dodávku nie je možné oslobodiť, odhliadnuc od otázky jeho možného dosahu na trestnosť dotknutého správania, je napriek opodstatnenosti tvrdení, akým je nevyhnutnosť zabezpečiť riadne fungovanie systému DPH ako celku a neumožniť podporovanie protisúťažného správania, neprimeranou odpoveďou, pretože existujú iné nástroje, ktoré umožnia dosiahnuť tieto ciele bez toho, aby boli zjavným spôsobom porušené zásady teritoriality a daňovej neutrality.

VIII – Návrh

109. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku položenú Bundesgerichtshof takto:

Článok 28c A písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nedovoľuje odchyliť sa od uplatnenia oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, ktoré možno v zmysle tohto ustanovenia uplatniť na dodávky tovarov v rámci Spoločenstva v prípadoch, ak ide o dodávku, ku ktorej síce došlo, ale pri ktorej sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázalo, že predajca, ktorý je zdaniteľnou osobou:

- a) vedel, že touto dodávkou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo
- b) prijal opatrenia, aby zatajil skutočnú totožnosť nadobúdateľa, s cieľom umožniť tomuto nadobúdateľovi alebo tretím osobám spáchať podvod v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty.

1 – Jazyk prednesu: španielčina.

2 – 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, ďalej len „šiesta smernica“).

3 – Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

4 – BGBI. 1976 I, s. 613 a 1977 I, s. 269.

5 – BGBI. 1993 I, s. 565.

6 – BGBI. 1999 I, s. 1308.

7 – Advokát pána R na pojednávaní potvrdil, že išlo o ojazdené vozidlá. Ak by šlo o „nové dopravné prostriedky“, uplatnilo by sa namiesto písm. a) ?látku 28c A šiestej smernice písm. b) tohto ustanovenia.

8 – Ide o uznesenia z 20. novembra 2008 (vec 1 StR 354/08) a z 19. februára 2009 (vec 1 StR 633/08). Prvé z týchto uznesení bolo napadnuté na Bundesverfassungsgericht (Spolkovom ústavnom súde), ktorý rozhodnutím z 23. júla 2009 (vec 2 BvR 542/09) odložil výkon uloženého trestu od?atia slobody do vyhlásenia kone?ného rozsudku s tým, že uviedol, že v tomto prípade nemožno *a priori* vylú?i? porušenie ?látku 103 ods. 2 základného zákona [Grundgesetz] (zásada zákonnosti trestného konania).

9 – Uznesenie z 11. marca 2009 vo veci 1 V 4305/08.

10 – Vec XI B 24/09, DstR 2009, s. 1693.

11 – V prípade, že dotknuté plnenie je dodávkou v rámci Spolo?enstva, nepravdivé vyhlásenia o nadobúdate?och nie sú trestné ?iny, ale len správne priestupky, za ktoré možno uloži? pokutu až do výšky 5 000 eur (§ 26a ods. 2 UStG).

12 – Z informácií poskytnutých Bundesgerichtshof vyplýva, že podvodné konanie, o aké ide v tomto prípade, nie je výslovne definované ani v ustanovení trestnoprávnej povahy (§ 370 AO), ani v nemeckom zákone o DPH (§ 4 a 6a UStG) a tieto právne predpisy nestanovujú ani dôsledky, ktoré by z tohto konania mali byť z h?adiska trestného alebo da?ového vyvodené: § 370 AO neumož?uje považova? konanie pána R spo?ívajúce v manipulovaní a utajovaní informácií za trestný ?in, pokia? bolo plnenie oslobodené od DPH a znenie UStG nie je dostato?ne jasné na prijatie záveru, že dotknutú dodávku nie je možné v tomto prípade oslobodi?.

13 – V tejto súvislosti cituje rozsudky z 8. októbra 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Zb. s. 3969, bod 13; z 12. decembra 1996, X, C?74/95 a C?129/95, Zb. s. I?6609, bod 24, a z 3. mája 2005, Berlusconi a i., C?387/02, C?391/02 a C?403/02, bod 73 a nasl.

14 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júna 1987, Pretore di Salò, 14/86, Zb. s. 2545, bod 20; z 26. septembra 1996, Arcaro, C?168/95, Zb. s. I?4705, bod 37, a zo 7. januára 2004, X, C?60/02, Zb. s. I?651, bod 61.

15 – Pozri okrem iného rozsudky z 21. júna 2001, SONAE, C?206/99, Zb. s. I?4679, body 45 až 47; z 13. júna 2002, Sea?Land Service a Nedlloyd Lijnen, C?430/99 a C?431/99, Zb. s. I?5235, body 47 a 48, a z 30. marca 2004, Alabaster, C?147/02, Zb. s. I?3101, bod 55. Okrem toho treba pripomenú?, že pod?a ustálenej judikatúry prislúcha vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a musí prevzia? zodpovednos? za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia pre vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnos? otázok položených Súdnu dvoru (pozri najmä rozsudky z 5. októbra 1977, Tedeschi, 5/77, Zb. s. 1555, body 17 až 19; z 25. februára 2003, IKA, C?326/00, Zb. s. I?1703, bod 27; z 12. apríla 2005, Keller, C?145/03, Zb. s. I?2529, bod 33; z 22. júna 2006, Conseil général de la Vienne, C?419/04, Zb. s. I?5645, bod 19, a zo 16. júla 2009, Gómez?Limón, C?537/07, Zb. s. I?6525, bod 24).

16 – V súvislosti s touto otázkou by som chcel spresniť, že nemám v úmysle vykonať právnu kvalifikáciu skutku v pravom zmysle slova, čo prislúcha vnútroštátnemu súdu, ale chcem skôr preskúmať situáciu a odpovedať na predmetnú otázku tak, ako bola položená, pričom vychádzam zo skutkových okolností, ako ich v uznesení opísal vnútroštátny súd, bez toho, aby som spochybňoval ich presnosť.

17 – Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797, bod 70.

18 – Rozsudok zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 34.

19 – Generalbundesanwalt a írsky vláda na pojednávaní uviedli, že § 6a ods. 1 UStG a § 17 UStDV sú opatreniami na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom s ohľadom na DPH a postačujú na to, aby mohlo byť oslobodenie v prejednávanej veci zamietnuté. Súdnemu dvoru zjavne neprislúcha vykladať vnútroštátne ustanovenie, o aké ide v tomto prípade; skutočnosťou však zostáva, že pokiaľ by bol tento výklad správny, prejudiciálna otázka by nebola položená v takomto znení. Bundesgerichtshof sa nepýta, či je ustanovenie tohto typu v súlade so šiestou smernicou, ale chce vedieť, či z nej priamo nevyplýva, že oslobodenie treba v prípade neexistencie dobrej viery odmietnuť.

20 – Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 92. V tejto súvislosti pozri tiež rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 23.

21 – Zdanenie v mieste pôvodu by viedlo k tomu, že v členských štátoch pôvodu tovaru by sa uskutočňoval väčší počet dodávok v rámci Spoločenstva, a DPH by tak stratila charakter spotrebnej dane. Táto nerovnováha sa dala odstrániť pomocou systému automatickej kompenzácie medzi členskými štátmi. Zložitosť uplatnenia takéhoto mechanizmu v praxi (v dôsledku ktorého by dochádzalo k presunom finančných prostriedkov medzi členskými štátmi) a ťažkosti spojené s dosiahnutím väčšieho zjednotenia daňových sadzieb, aspoň na krátke obdobie, však viedli normotvorcu Spoločenstva k zavedeniu citovaného prechodného režimu, ktorý bol síce pôvodne stanovený na obdobie do konca roku 1996, no zostáva stále v platnosti a dočasne bol prebratý novou smernicou o DPH (smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty; Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

22 – Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré predniesla 11. januára 2007 generálna advokátka Kokott vo veci Teleos a i., C-409/04.

23 – Rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 25.

24 – Práve z dôvodu osobitosti tohto „oslobodenia“ vo vzťahu k oslobodeniam upraveným v článku 13 šiestej smernice sa vynára otázka, či sa toto oslobodenie nedá považovať za „výnimku“, ktorá sa na rozdiel od tvrdenia niektorých účastníkov tohto konania musí v každom prípade vykladať doslovne.

25 – Rozsudok Teleos a i., už citovaný, body 38 a 40. Táto objektívna povaha sa priznáva aj ďalším pojmom, ktoré vymedzujú zdaniteľné plnenia v zmysle šiestej smernice (rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 44, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 41).

26 – V tejto súvislosti Súdny dvor zdôraznil, že „povinnosť daňového úradu vykonať vyšetrovania s cieľom určiť úmysel platiť a dane je v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH zaistiť právnu istotu a prijať akty nevyhnutné na uplatnenie DPH tým, že sa zohľadní objektívna povaha dotknutého plnenia okrem výnimočných prípadov“ (rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group,

C?4/94, Zb. s. I?983, bod 24; Optigen a i., už citovaný, bod 45; Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 42, a Teleos a i., už citovaný, bod 39).

27 – Alebo dodávke sp??ajúcej požadované objektívne podmienky neprizna? povahu dodávky v rámci Spolo?enstva.

28 – Rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Zb. s. I?1, bod 15; z 21. februára 2006, University of Huddersfield, C?223/03, Zb. s. I?1751, bod 47, a z 13. marca 2008, Securenta, C?437/06, Zb. s. I?1597, bod 25.

29 – Rozsudky zo 7. decembra 2006, Eurodental, C?240/05, Zb. s. I?11479, bod 46, a rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 59.

30 – Pod?a nemeckej vlády pán R „je vo výhodnejšom postavení ako dodávate? konajúci v dobrej viere, ktorému sa nepodarilo preukáza?, že prijal všetky potrebné opatrenia vzh?adom na požadované dôkazy, a jeho dodávka by sa preto považovala za zdanite?né plnenie“. Aj Bundesgerichtshof potvrdil, že neexistuje konkurencia tohto typu „medzi podnikmi, ktoré dodržiavajú svoje da?ové povinnosti, a podnikmi, ktoré zneužívajú da?ový systém systematickým zatajovaním“.

31 – Rozsudok z 29. októbra 2009, C?174/08, Zb. s. I?10567, body 46 a 47.

32 – Táto vec sa týkala stavebného podniku, ktorý platil DPH z poskytovaných stavebných prác, ktoré vykonával na vlastný ú?et (dodávky sám sebe). V citovanom rozsudku Súdny dvor rozhodol, že zásada da?ovej neutrality nemôže bráni? uvedenému podniku, aby si odpo?ítal v plnej výške DPH zo všeobecných nákladov vzniknutých vykonávaním týchto plnení, keďže obrat vyplývajúci z predaja takto postavených budov je oslobodený od DPH.

33 – Rozsudky z 5. júla 1988, Mol, 269/86, Zb. s. 3627, bod 18; Happy Family, C?289/86, Zb. s. 3655, bod 20, a z 2. augusta 1993, Lange, C?111/92, Zb. s. I?4677, bod 16. Toto sa pod?a tejto judikatúry nevz?ahuje na dodávky výrobkov, akými sú omamné látky vykazujúce osobitné vlastnosti, pretože pre túto charakteristiku ich uvádzanie na trh podlieha úplnému zákazu vo všetkých ?lenských štátoch s výnimkou prísne kontrolovaného hospodárskeho obehu v rámci ich využitia výlu?ne na terapeutické a vedecké ú?ely. Nezdá sa však, že by sa táto výnimka týkala prejednávanej veci.

34 – Tu by bolo asi vhodné ponecha? na chví?u stranou posudzovanie tohto prípadu ?isto z h?adiska da?ového a zamera? sa na jeho trestné dôsledky, ktoré sú do istej miery paradoxné, pretože pokia? sa prípadné odsúdenie za trestný ?in môže tak, ako to uvádza vnútroštátny súd, opiera? o nedostatok odôvodnenia oslobodenia, je potrebné položi? si otázku, aké dôsledky na rozhodnutie o odsúdení by malo následné vrátenie príslušnej sumy.

35 – Uznesenie z 3. marca 2004, C?395/02, Zb. s. I?1991.

36 – Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, Zb. s. I?6227, bod 40. Pozri tiež návrhy, ktoré 10. novembra 2005 predniesla generálna advokátka Kokott v tejto veci, body 23 a 24, ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz?Jarabo vo veci Lipjes (rozsudok z 27. mája 2004, C?68/03, Zb. s. I?5879), bod 25.

37 – Nariadenie Rady (ES) zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 288, s. 1).

38 – Rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 71.

39 – Tamže, bod 23.

40 – Zdá sa mi, že v tejto súvislosti má osobitný význam bod 31 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Teleos a i., v ktorom uvádza, že „dôsledkom nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva je totiž prechod práva na jeho zdanenie zo štátu pôvodu na štát určenia“ a v príslušnej poznámke pod čiarou sa spresňuje, že „zistenia orgánov štátu určenia týkajúce sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva nie sú pre štát pôvodu záväzné, čo sa týka overovania podmienok oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane“.

41 – Nariadenie Rady (ES) zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392).

42 – Veci C-536/08 a C-539/08, Zb. s. I-3581.

43 – Rozsudok z 22. apríla 2010, X, už citovaný, bod 44.

44 – 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; z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76; z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32, a Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 54.

45 – Po dlhom vývoji judikatúry doktrína zneužitia práva zastáva v súčasnosti popredné miesto v rámci práva Únie a v niektorých prípadoch sa dokonca hovorí o tom, že by sa mohla považovať za všeobecnú zásadu. Toto tvrdí napríklad generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch vo veci Halifax a i. prednesených 7. apríla 2005, bod 64; a tiež, hoci sa nevyjadril tak jasne, generálny advokát La Pergola vo svojich návrhoch týkajúcich sa veci Centros (rozsudok z 9. marca 1999, C-212/97, Zb. s. I-1459), prednesených 16. júla 1998, bod 20. V odbornej literatúre pozri DE LA FERIA, R.: Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax. In: *Common Market Law Review*, 45, 2008, s. 395.

46 – Rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 94.

47 – 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; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-114/98, Zb. s. I-1577; Fini H, už citovaný, bod 34, a Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 55. Stačí, aby dotknutá osoba vedela, že sa svojím konaním „zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH“, v takom prípade „sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode“ (rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 56).

48 – Rozsudok z 27. septembra 2007, C-146/05, Zb. s. I-7861.

49 – Rozsudok Teleos a i., už citovaný, bod 2 výroku.

50 – Rozsudok Collée, už citovaný, body 13 a 39.

51 – Rozsudok z 13. decembra 1989, C-342/87, Zb. s. 4227.

52 – Rozsudok z 19. septembra 2000, C-454/98, Zb. s. I-6973.

53 – V tom istom zmysle pozri rozsudok zo 6. novembra 2003, C-78/02 a C-80/02, Karageorgou a i., Zb. s. I-13295, bod 50.

54 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

55 – Ako správne uviedla írsky vláda.

56 – To vyplýva z rozsudku Halifax a i., už citovaného, bod 94.

57 – Už citovaný.

58 – Rozsudok Collée, už citovaný, body 38 a 39.

59 – Tamže, bod 40. V tom istom zmysle pozri rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel, už citovaný, bod 62.

60 – V tejto veci nemecký právny poriadok stanovuje možnosť uloženia správnej sankcie.