Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 11. septembra 2014[1]

Spojené veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)
proti
Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof
a
Turbu.com BV (C-163/13),
Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)
proti
Staatssecretaris van Financiën

[návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podal Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„DPH — Prechodný režim obchodu medzi členskými štátmi — Tovar odoslaný alebo prepravený v rámci Európskej únie — Podvod spáchaný v členskom štáte doručenia — Zohľadnenie podvodu v členskom štáte odoslania — Oslobodenie od dane“

Úvod

1. Podľa nedávnej štúdie uskutočnenej na podnet Európskej komisie dosiahla strata príjmov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v členských štátoch v roku 2011 193 miliárd eur, čo predstavuje 18 % dlžných príjmov a 1,5 % hrubého domáceho produktu (HDP)[2]. Hoci má táto strata viacero dôvodov, jedným z jej hlavných dôvodov sú daňové podvody. Nie je teda prekvapujúce, že boj proti podvodom na DPH sa stal mimoriadne dôležitou oblasťou činnosti vnútroštátnych správnych orgánov a súdov. Táto problematika má už určitý čas čoraz väčší význam aj v judikatúre Súdneho dvora.

2. Systém zdaňovania obchodu v rámci Spoločenstva je oblasťou, ktorá je mimoriadne náchylná na daňové podvody, ktorých páchanie spočíva vo využívaní mechanizmov DPH na dosiahnutie neoprávnených ziskov vo forme odpočtu dane, oslobodenia od dane a vrátenia dane. V nedávnej dobe sa týmto problémom zaoberalo viacero rozsudkov Súdneho dvora. Prejednávané spojené veci poskytujú príležitosť rozvinúť a doplniť túto judikatúru. Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) sa totiž pýta Súdneho dvora na rozsah právomocí a povinností správnych orgánov a súdov členských štátov vo vzťahu k tomuto druhu daňového podvodu, a to v prípade neexistencie výslovných ustanovení týkajúcich sa týchto právomocí a povinností vo vnútroštátnom práve.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Pozri tlačovú správu Komisie z 19. septembra 2013, IP/13/844.

Právny rámec

Právo Únie

3. Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe je jedným zo základných mechanizmov fungovania DPH. V čase skutkových okolností konaní vo veci samej bolo toto právo stanovené v článku 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[3], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995[4] (ďalej len „šiesta smernica“), v znení vyplývajúcom z článku 28f tej istej smernice. Odsek 2 písm. a) a d) a odsek 3 písm. b) uvedeného článku znejú takto:

„2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená[,] aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou;

…

d) [DPH], splatnú podľa článku 28a (1) a).

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpočet alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

…

b) transakci[í], ktoré sú oslobodené od dane podľa… článku 28c… A…“

4. Režim uplatniteľný na dodanie tovaru medzi zdaniteľnými osobami z rôznych členských štátov je založený na zásade oslobodenia od dane v členskom štáte dodania (ktoré sa v takom prípade označuje ako dodanie v rámci Spoločenstva), pričom zostáva zachované právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, a zdanenia v členskom štáte nadobudnutia (ktoré sa označuje ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva) so sadzbou platnou v tomto štáte. Tento druh oslobodenia od dane sa niekedy označuje ako „zdanenie s nulovou sadzbou“. Je potrebné odlíšiť „klasické“ oslobodenie od dane, ktoré nepriznáva právo na odpočet. Tento druh oslobodenia od dane má za následok vyňatie transakcie z pôsobnosti systému DPH. To sa netýka oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva od dane, ktorým sa daňová právomoc len presúva z členského štátu dodania na členský štát nadobudnutia, pričom na transakciu sa naďalej vzťahuje režim DPH. Len v tejto súvislosti možno hovoriť o „práve na oslobodenie od dane“. Okrem toho, keďže nadobudnutie v rámci Spoločenstva okamžite poskytuje právo na odpočet, výška dane splatnej za toto nadobudnutie je nulová (prenesenie daňovej povinnosti). Kupujúci je povinný zaplatiť daň vyfakturovanú pri tomto dodaní až po uskutočnení dodania zdaneného na výstupe. Tieto pravidlá vyplývajú najmä z článkov 28a, 28b a 28c šiestej smernice.

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

4 — Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274.

5. Článok 28a šiestej smernice stanovuje:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako tak[ou] alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ [predávajúci – *neoficiálny preklad*] 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).

…

3. Interná akvizícia tovaru v rámci spoločenstva‘ predstavuje akvizíciu [‚Nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva‘ sa rozumie získanie – *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hnuteľným hmotným majetkom[,] ktorý bol vyexpedovaný alebo transportovaný osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného, ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný alebo transportovaný [ktorý bol nadobúdateľovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo samotným nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než z ktorého bol tovar odoslaný alebo prepravený – *neoficiálny preklad*].

…“

6. Podľa článku 28b A tej istej smernice:

„1. Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu [Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi – *neoficiálny preklad*].

2. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia odseku 1, za miesto nadobudnutia vnútri spoločenstva podľa článku 28a ods. 1 písm. a) bude považovať miesto na území členského štátu, ktorý vydá identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba nadobúdajúca tovar uskutočnila toto nadobudnutie, s výnimkou prípadu, ak osoba, získavajúca tovar nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo dani v zhode s odsekom 1.

Ak však nadobudnutie podlieha dani v zhode s odsekom 1 v členskom štáte príchodu expedície alebo transportu [ukončenia odoslania alebo prepravy – *neoficiálny preklad*] tovaru potom, čo sa podriadilo dani v zhode s prvým pododsekom, potom zdaniteľné množstvo bude zredukované podľa toho členského štátu [základ dane sa primerane zníži v členskom štáte – *neoficiálny preklad*], ktorý vydal identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, pod ktorým osoba, získavajúca tovar, uskutočnila akvizíciu [nadobudnutie – *neoficiálny preklad*].Na účely použitia prvého pododseku sa nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva považuje za predmet dane podľa odseku 1, keď boli splnené nasledujúce podmienky:

— nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie vnútri spoločenstva uskutočnil pre potreby následnej dodávky uskutočnenej v členskom štáte uvedenom v odseku 1, pre ktorú príjemca tovaru bol označený ako platca dane v súlade s článkom 28c (E) (3),

— nadobúdateľ splnil povinnosť podať deklaráciu stanovenú [vyhlásenie stanovené – *neoficiálny preklad*] v poslednom pododseku článku 22 (6) (b).“

7. Článok 28c A písm. a) prvý odsek tejto smernice stanovuje:

„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 je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [v článku 5, odoslaného alebo prepraveného predávajúcim alebo 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 [ako je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začali – *neoficiálny preklad*].“

Holandské právo

8. Uvedené ustanovenia šiestej smernice boli prebraté do holandského právneho poriadku článkami 9, 15, 17b a 30 zákona o dani z obratu (wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 [5].

9. Podľa vnútroštátneho súdu holandské právo neobsahuje nijaké výslovné ustanovenie, podľa ktorého by právo na odpočet dane, oslobodenie od dane alebo vrátenie dane podliehalo podmienke, že transakcia nie je súčasťou daňového podvodu, o ktorom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť.

Skutkové okolnosti konaní vo veci samej, prejudiciálne otázky a priebeh konania

Vec C-131/13

10. Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof (ďalej len „Italmoda“), spoločnosť založená podľa holandského práva, pôsobí v oblasti obchodu s obuvou. V čase skutkových okolností sporu vo veci samej, teda od roku 1999 do roku 2000, uskutočňovala aj transakcie týkajúce sa počítačového vybavenia. Toto vybavenie, ktoré Italmoda nakúpila v Holandsku a v Nemecku, bolo predané a dodané jej klientom, ktorí boli zdaniteľnými osobami na účely DPH v Taliansku. Pokiaľ ide o tovar pochádzajúci z Nemecka, Italmoda ho nakupovala pod holandským identifikačným číslom pre DPH (nadobudnutie podliehajúce DPH v štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo, v zmysle článku 28b A ods. 2 šiestej smernice), ale prepravila ho priamo z Nemecka do Talianska.

11. Pokiaľ ide o tovar nadobudnutý v Holandsku, Italmoda podala všetky potrebné daňové priznania a vo svojich daňových priznaniach k DPH odpočítala daň zaplatenú na vstupe. Naopak, čo sa týka tovaru pochádzajúceho z Nemecka, Italmoda nepriznala ani dodanie v rámci Spoločenstva v uvedenom členskom štáte, ani nadobudnutie v rámci Spoločenstva v Holandsku, hoci táto transakcia bola v Nemecku oslobodená od dane. V Taliansku kupujúci nepriznali žiadne z týchto nadobudnutí v rámci Spoločenstva a DPH nebola zaplatená. Talianske daňové orgány pristúpili k vymáhaniu splatnej dane a odmietli priznať uvedeným kupujúcim právo na odpočet dane.

12. Holandské daňové orgány, ktoré sa domnievali, že Italmoda sa vedome podieľala na daňovom podvode, ktorého cieľom bolo vyhnúť sa zaplateniu DPH v Taliansku, jej odmietli priznať právo na oslobodenie od dane za dodávky v rámci Spoločenstva určené do tohto členského štátu, právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ako aj právo na vrátenie dane zaplatenej za tovar pochádzajúci

5 — *Staatsblad* 1968, č. 329.

z Nemecka a z tohto dôvodu vydali voči spoločnosti Italmoda tri dodatočné daňové výmery. Rechtbank te Haarlem v prvom stupni vyhovel žalobe spoločnosti Italmoda podanej proti týmto daňovým výmerom a uložil daňovým orgánom povinnosť vydať nové rozhodnutie. Italmoda však podala odvolanie proti tomuto rozsudku na Gerechtshof te Amsterdam. Tento súd svojím rozsudkom z 12. mája 2011 zrušil rozsudok Rechtbank te Haarlem, ako aj dodatočné daňové výmery.

13. Staatssecretaris van Financiën podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd. Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Musia vnútroštátne orgány a súdy na základe práva Únie odoprieť uplatnenie oslobodenia od DPH v prípade dodania v rámci Spoločenstva, práva na odpočet DPH pri kúpe tovaru, ktorý bol po kúpe odoslaný do iného členského štátu, alebo vrátenie DPH, ktoré vyplýva z uplatnenia článku 28b A ods. 2 druhej vety šiestej smernice, keď sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že v súvislosti s predmetným tovarom ide o podvod v oblasti DPH a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa na ňom zúčastňovala, ak vnútroštátne právo za týchto okolností nestanovuje možnosť odopretia oslobodenia od dane, odpočtu dane alebo vrátenia dane?

2. Treba v prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku odoprieť uvedené oslobodenie od dane, odpočet dane alebo vrátenie dane aj vtedy, keď k podvodu v oblasti DPH došlo v inom členskom štáte (ako je členský štát, z ktorého bol tovar odoslaný) a zdaniteľná osoba o tomto podvode vedela alebo mala vedieť, zatiaľ čo táto zdaniteľná osoba v členskom štáte, z ktorého bol tovar odoslaný, splnila všetky (formálne) požiadavky, ktorými vnútroštátne právo podmieňuje oslobodenie od dane, odpočet dane alebo vrátenie dane, a daňovým orgánom tohto členského štátu stále poskytovala všetky potrebné informácie o tovare, odoslaní a kupujúcich usadených v členskom štáte určenia tovaru?

3. Čo sa má v prípade zápornej odpovede na prvú otázku rozumieť pod slovným spojením ‚nadobudnutie podliehalo dani‘ uvedeným v článku 28b A ods. 2 prvej vete šiestej smernice: vyúčtovanie DPH, ktorá je v členskom štáte určenia splatná z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, v predpísanom daňovom priznaní DPH spolu s dôkazmi, alebo – v prípade neexistencie takého vyúčtovania – prijatie opatrení zo strany daňových orgánov členského štátu určenia na nápravu neexistencie vyúčtovania? Je pri odpovedi na túto otázku relevantné, že predmetná transakcia je súčasťou reťazca transakcií, ktorého cieľom je podvod v oblasti DPH v krajine určenia, a že o tom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť?“

Vec C-163/13

14. Turbu.com BV (ďalej len „Turbu.com“), spoločnosť založená podľa holandského práva, prevádzkuje veľkoobchod s výpočtovou a telekomunikačnou technikou, ako aj so softvérom. V období od augusta do decembra 2001 Turbu.com uskutočnila viacero dodávok mobilných telefónov v rámci Spoločenstva, pričom uplatnila stanovené oslobodenie od dane a odpočítala daň zaplatenú na vstupe. Po vyšetrovaní útvarov daňového preverovania bol riaditeľ spoločnosti Turbu.com odsúdený v trestnom konaní v roku 2005 za falšovanie verejnej listiny a podanie neúplného a nepresného daňového priznania.

15. V rámci tohto vyšetrovania daňové orgány konštatovali, že Turbu.com na uvedené dodávky nesprávne uplatnila oslobodenie od dane, a vydali voči nej dodatočný daňový výmer. Tento daňový výmer bol v nadväznosti na žaloby podané dotknutou spoločnosťou v prvom stupni potvrdený rozhodnutím Rechtbank te Breda a následne v odvolacom konaní rozsudkom Gerechtshof te ’s-Hertogenbosch z 25. februára 2011.

16. Turbu.com podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd. Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden položil túto prejudiciálnu otázku:

„Musia vnútroštátne orgány a súdy na základe práva Európskej únie odoprieť uplatnenie oslobodenia od DPH v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva, keď sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že v súvislosti s dodaním tovaru ide o podvod v oblasti DPH a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa na ňom zúčastňovala, ak vnútroštátne právo nestanovuje, že oslobodenie sa má za takýchto okolností odoprieť?“

Vec C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (ďalej len „TMP“), spoločnosť založená podľa holandského práva, pôsobí v oblasti obchodu s mobilnými telefónmi. V júli 2003 uskutočnila dodávky mobilných telefónov v rámci Spoločenstva, pričom uplatnila stanovené oslobodenie od dane a požiadala o vrátenie dane zaplatenej na vstupe z dôvodu nadobudnutia týchto telefónov od spoločností so sídlom na území Holandska. Keďže holandské daňové orgány zistili viaceré nezrovnalosti v daňových priznaniach podaných spoločnosťou TMP, a to tak v súvislosti s transakciami na vstupe, ako aj s uvedenými dodávkami v rámci Spoločenstva, odmietli priznať nárok na vrátenie dane. Toto rozhodnutie bolo zrušené rozsudkom Rechtbank te Breda, ktorý bol zasa zrušený rozsudkom Gerechtshof te 's-Hertogenbosch z 25. februára 2011.

18. TMP podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd. Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden položil túto prejudiciálnu otázku:

„Musia vnútroštátne orgány a súdy na základe práva Európskej únie odoprieť uplatnenie odpočtu dane, keď sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že v súvislosti dodaním tovaru ide o podvod v oblasti DPH a zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa na ňom zúčastňovala, ak vnútroštátne právo nestanovuje, že právo na odpočet dane za takýchto okolností zaniká?“

Konanie pred Súdnym dvorom

19. Návrhy na začatie prejudiciálneho konania boli doručené do kancelárie Súdneho dvora 18. marca (C-131/13) a 2. apríla 2013 (C-163/13 a C-164/13). Všetky tri veci boli rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 25. apríla 2013 spojené na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku. Písomné pripomienky predložili spoločnosti Italmoda, Turbu.com a TMP, holandská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 5. júna 2014, boli zastúpené spoločnosti Italmoda, Turbu.com, TMP, holandská vláda, talianska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia.

Posúdenie

O prípustnosti

O prvej otázke vo veci C-131/13

20. Italmoda spochybňuje prípustnosť prvej otázky vo veci C-131/13, lebo podľa jej názoru ide o otázku vnútroštátneho práva.

21. Je nesporné, že výklad a uplatňovanie vnútroštátneho práva prináležia vnútroštátnym súdom. Otázka vnútroštátneho súdu sa však týka rozsahu právomocí a povinností, ktoré správnym orgánom a súdom členských štátov vyplývajú z ustanovení práva Únie, pokiaľ ide o odpočet DPH, oslobodenie od DPH a vrátenie DPH. Tvrdenie spoločnosti Italmoda je preto nedôvodné.

O druhej otázke vo veci C-131/13

22. Komisia spochybňuje prípustnosť druhej otázky vo veci C-131/13. Podľa jej názoru je táto otázka založená na predpoklade, že zdaniteľná osoba si riadne splnila všetky informačné povinnosti voči daňovým orgánom členského štátu dodania, čo sa v prípade, o aký ide v konaní vo veci samej, nestalo.

23. Ako však ďalej preukážem, v prípade podvodu na DPH v súvislosti s dodávkami v rámci Spoločenstva skutočnosť, že zdaniteľná osoba podieľajúca sa na tomto podvode si v členskom štáte dodania riadne splnila všetky povinnosti, nemusí byť relevantná pre posúdenie jej práva na odpočet tejto dane, oslobodenie od nej alebo jej vrátenie. Domnievam sa teda, že druhá otázka vo veci C-131/13 je prípustná.

Návrhy na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13

24. Podľa Komisie sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13 neprípustné z dôvodu, že sa ešte nerozhodlo o skutkových a právnych okolnostiach konaní vo veciach samých a položené otázky majú hypotetickú povahu.

25. Je pravda, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. [6] Je na vnútroštátnom súde, aby rozhodol, v ktorom štádiu konania je vhodné položiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru. [7] Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdnym dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili. [8]

26. V tejto súvislosti konštatujem, že podľa návrhov na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13 vnútroštátny súd považoval všetky kasačné dôvody za opodstatnené buď preto, lebo neboli preukázané uvádzané skutočnosti, alebo preto, lebo napadnutý rozsudok nebol dostatočne odôvodnený. Najmä vo veci C-163/13 nebolo podľa vnútroštátneho súdu preukázané, či k dodaniu v rámci Spoločenstva, pre ktoré bola podaná žiadosť o oslobodenie od dane, skutočne došlo. Vnútroštátny súd tiež považoval za opodstatnený dôvod, ktorým Turbu.com poprela, že sa vedome podieľala na podvode na DPH. Vo veci C-164/13 nebola samotná existencia daňového podvodu podľa vnútroštátneho súdu z právneho hľadiska dostatočne preukázaná a daňový orgán v druhom stupni nepoukázal na účasť spoločnosti TMP na takomto podvode.

27. Zástupca spoločností Turbu.com a TMP na pojednávaní uviedol, že prejudiciálne otázky v týchto dvoch veciach sú relevantné, lebo v prípade zápornej odpovede Súdneho dvora by vnútroštátny súd mohol zrušiť dodatočné daňové výmery bez vrátenia vecí druhostupňovému súdu. Vnútroštátny súd však zrejme nemá taký zámer. V týchto dvoch veciach sa kasačné dôvody uplatnené navrhovateľmi v konaniach vo veci samej vôbec netýkajú problému, ktorý je predmetom prejudiciálnych otázok, teda

6 — Rozsudok Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27).

7 — Rozsudok Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, bod 39 a citovaná judikatúra).

8 — Rozsudok Melki a Abdeli (EU:C:2010:363, bod 27 a citovaná judikatúra).

prípadnej právomoci vnútroštátnych súdov odmietnuť priznať zdaniteľným osobám právo na odpočet alebo na oslobodenie od dane. Prejudiciálne otázky by boli relevantné len v prípade, ak „by sa po vrátení vecí [súdu druhého stupňa] ukázalo“ [9], že došlo k daňovému podvodu a že navrhovatelia v konaniach vo veciach samých to vedeli alebo mali vedieť.

28. V prvom rade sa teda domnievam, že otázky vo veciach C-163/13 a C-164/13 majú hypotetickú povahu. V druhom rade konštatujem, že v týchto dvoch konaniach vo veciach samých je ešte potrebné zistiť skutkové okolnosti, ktoré zostávajú sporné. Je potrebné poznamenať, že tu nejde o skutkové okolnosti, ktoré sú len príkladom uplatnenia právnych noriem, ale o také skutkové okolnosti, akými sú existencia daňového podvodu, skutočný alebo fiktívny charakter dodania alebo vedomá účasť dotknutého subjektu na tomto podvode. Takéto skutkové okolnosti sú pritom rozhodujúce pre posúdenie právomoci vnútroštátnych orgánov odmietnuť priznať zdaniteľným osobám jednotlivé práva vyplývajúce zo spoločného systému DPH. Domnievam sa teda, že v týchto dvoch veciach Súdny dvor nedisponuje skutkovými podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili.

29. V tejto súvislosti treba dodať, že v zložitom mechanizme DPH zaplatenie dane, odpočet dane a oslobodenie od dane často nezodpovedajú skutočným finančným operáciám, ale len účtovným záznamom. Podniky pritom nedisponujú finančnými prostriedkami, ktoré by im umožňovali čeliť nepredvídaným platbám dane. Odopretie práva na odpočet teda môže predstavovať pre podnik vážny finančný problém, ktorý môže viesť až k pozastaveniu platieb. Prvoradý význam teda má to, aby daňové orgány a súdy prijímali také zamietavé rozhodnutia na základe skutočností a dôkazov svedčiacich o vedomej účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode. Práva vyplývajúce zo systému DPH nemožno odoprieť len na základe podozrení alebo domnienok, keď zdaniteľná osoba musí následne preukázať svoju dobrú vieru.

30. Z týchto dôvodov sa domnievam, že Súdny dvor by mal vyhlásiť návrhy na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13 za neprípustné. Keďže prvá otázka vo veci C-131/13 zahŕňa otázky položené v týchto dvoch veciach, z praktického hľadiska treba uviesť, že ak by sa ukázalo, že odpoveď na tieto otázky je užitočná pre vnútroštátny súd alebo pre súd druhého stupňa, čo je oveľa pravdepodobnejšie, bude možné ľahko ju vyvodiť z odpovede poskytnutej v tom istom rozsudku vo veci C-131/13.

Analýza prejudiciálnych otázok vo veci C-131/13

Daňový podvod typu „nezvestný obchodník“

31. Treba priznať, že systém DPH je dosť zložitý. Táto zložitosť má svoje výhody – zdanenie všetkého tovaru a služieb, dokonalá daňová neutralita pre podniky a relatívna jednoduchosť výberu dane pre daňové orgány, keďže väčšinu práce vykonávajú zdaniteľné osoby samy. Správne fungovanie tohto systému si však vyžaduje dobrú vieru dotknutých subjektov. Odvrátenou stranou mince totiž je, že zložitosť tohto systému uľahčuje daňové podvody založené na využití jeho vlastných mechanizmov.

9 — Podľa presnej formulácie uvedenej v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13.

32. Jedným z najbežnejších druhov daňových podvodov založených na mechanizmoch DPH je podvod typu „nezvestný obchodník“ (podľa anglického slovného spojenia „missing trader“). Spôsob jeho fungovania bol opísaný mnohokrát[10], ale na správne pochopenie týchto návrhov je podľa môjho názoru užitočné pripomenúť jeho hlavné znaky.

33. Základom daňového podvodu je často dodanie v rámci Spoločenstva. Úprava zdaňovania obchodu medzi členským štátmi zavedená v kapitole XVIa šiestej smernice je mimoriadne náchylná na páchanie daňových podvodov, lebo dovoľuje uskutočniť dodanie, ktoré je oslobodené od dane, ale poskytuje právo na odpočet, bez dodržania zložitých formalít spojených napríklad s vývozom. Hospodársky subjekt 1 teda dodá tovar z členského štátu A do členského štátu B. Daňovej správe štátu A nič nedlhuje, lebo dodanie v rámci Spoločenstva je oslobodené od dane. Naproti tomu má právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe za ten istý tovar. Túto daň môže odpočítať od dane, ktorú bude musieť zaplatiť za ďalšie transakcie, alebo môže požiadať o jej vrátenie.

34. V členskom štáte B hospodársky subjekt 2 nadobudne tovar v rámci Spoločenstva. Toto nadobudnutie podlieha daňovej sadzbe platnej v štáte B, ale túto daň možno okamžite odpočítať. V praxi sa toto nadobudnutie v prípade daňového podvodu ani neprizná. Hospodársky subjekt 2 predá ten istý tovar hospodárskemu subjektu 3 v tom istom členskom štáte. Keďže táto transakcia podlieha dani, hospodársky subjekt 2 vyfakturuje hospodárskemu subjektu 3 cenu zvýšenú o DPH a potom v rozpore s tým, čo mal urobiť, neodvedie túto daň daňovej správe, ale si ju nechá a vytratí sa. Je teda nezvestným obchodníkom. Tovar spravidla ešte obieha medzi viacerými hospodárskymi subjektmi, aby sa daňový podvod lepšie skryl pred daňovými orgánmi, a potom sa predá na čiernom trhu bez DPH alebo legálne, ale za veľmi nízku cenu. Môže sa tiež znovu dodať v rámci Spoločenstva alebo vyviezť do tretej krajiny. Tento posledný opätovný predaj musí organizátorom daňového podvodu umožniť, aby v konečnom dôsledku nezaplatili žiadnu alebo zaplatili len veľmi nízku sumu DPH. Ten istý tovar sa tiež môže vrátiť k hospodárskemu subjektu 1, ktorý ho znova vloží do obehu. V takom prípade sa hovorí o „kolotočovom podvode“.

35. Tento druh daňového podvodu sa môže vzťahovať na rôzne kategórie tovaru. Páchatelia daňových podvodov však vyhľadávajú tovar ako počítačové súčiastky alebo mobilné telefóny, lebo tento tovar má veľmi vysokú jednotkovú hodnotu a ľahko sa prepravuje.

36. Ťažkosti pri predchádzaní tomuto druhu daňového podvodu a boji proti nemu spočívajú v tom, že všetky transakcie v obehu sú legálne a pri ich uskutočnení sú dodržané daňové povinnosti. Okrem toho niektoré hospodárske subjekty v dodávateľskom reťazci ani nemusia vedieť, že sa podieľajú na podvode, a môžu konať v dobrej viere. Daňového podvodu v pravom zmysle slova sa dopustí len nezvestný obchodník tým, že daňovej správe neodvedie splatnú daň. Najčastejšie však tento subjekt buď koná pod identifikačným číslom pre DPH iného podniku, ktorý o tom nevie, alebo vystupuje ako spoločnosť s „nastrčeným bielym koňom“, ktorým je zvyčajne osoba zo sociálne slabej vrstvy, ktorá súhlasila s použitím svojej totožnosti bez toho, aby si uvedomila dôsledky svojho konania. Po spáchaní daňového podvodu sa jeho organizátori vytratia a daňové orgány čelia osobe, ktorá nemá nijaký majetok a nie je schopná prevziať akúkoľvek finančnú zodpovednosť.

37. Tento druh daňového podvodu si nemožno predstavovať ako „bežný“ dodávateľský reťazec, do ktorého sa votrel podvodník, ktorý len neodviedol splatnú daň daňovej správe. Aj keď sa stane, že dôjde k využitiu bežných podnikov či už s ich plným súhlasom alebo bez ich vedomia ako článkov dodávateľského reťazca, celkovo ide o činnosť organizovanú s výlučným cieľom spáchať daňový

10 — Opieram sa predovšetkým o veľmi podrobnú analýzu tohto javu, ktorú uvádza LIMBOURG, N.: Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA. In: *La fraude à la TVA en matière pénale*. Bruxelles: Larcier, 2013, s. 63 až 93. Pozri tiež najmä GRIFFIOEN, M., van der HEL, L.: New European Approach to Combat VAT Fraud? In: *Intertax*, zv. 42, 2014, č. 5, s. 298 až 305; WOLF, R. A.: VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. In: *Intertax*, zv. 39, 2011, č. 1, s. 26 až 37; Pabiański, T., Śliż, W.: Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT. In: *Przegląd podatkowy*, č. 1, 2007, s. 18 až 27, a č. 3, 2007, s. 13 až 23. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer v spojených veciach Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:174, body 27 až 35).

podvod. Štátna pokladnica nie je jedinou obeťou tohto postupu. Keďže ide o obchodné transakcie uskutočnené s výlučným cieľom spáchať daňový podvod a DPH sa neodvedie, zisk podvodníkov nepochádza zo ziskového rozpätia, ale zo samotného podvodu. Môžu si potom dovoliť uplatňovať ceny, ktoré sú oveľa nižšie ako trhové ceny, čo poškodzuje poctivé hospodárske subjekty. V krajných prípadoch môže byť legálna hospodárska činnosť na určitom trhu znemožnená z dôvodu jej nerentabilnosti v dôsledku veľmi nízkych cien spôsobených daňovým podvodom. Daňový podvod je navyše často spojený s ďalšími trestnými činmi, ako je falšovanie tovaru.

38. Podľa holandských orgánov sú transakcie, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, súčasťou podvodu typu „nezvestný obchodník“. Pri analyzovaní prejudiciálnych otázok teda treba mať na zreteli znaky tohto druhu daňového podvodu, ktoré som pripomenul vyššie.

O prvej prejudiciálnej otázke

39. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na daňovom podvode, možno odoprieť právo na odpočet DPH, oslobodenie od DPH a vrátenie DPH pripadajúcej na dodanie v rámci Spoločenstva, a to aj napriek tomu, že vnútroštátne právo neobsahuje konkrétne ustanovenia v tomto zmysle. Aj keď sú právne predpisy a stav judikatúry týkajúcej sa každého z predmetných práv (odpočet dane, oslobodenie od dane, vrátenie dane) odlišné, podľa môjho názoru je možné a dokonca žiaduce podať na túto otázku jedinú odpoveď. Začnem stručným prehľadom relevantnej judikatúry Súdneho dvora.

– Judikatúra týkajúca sa práv zdaniteľných osôb v prípade daňového podvodu

40. Riadne fungovanie systému DPH si vyžaduje spravodlivé a primerané vyváženie zásad daňovej neutrality a teritoriality, ktorých rešpektovanie musí právo na odpočet dane, oslobodenie od dane a prípadne vrátenie dane umožniť, na jednej strane a boja proti daňovým podvodom na druhej strane. Pokiaľ ide o právo na odpočet, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.[11] Čo sa týka práva na oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva od dane, Súdny dvor rozhodol, že toto oslobodenie umožňuje vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a tým porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH.[12] Judikatúra týkajúca sa vrátenia dane nie je až taká rozsiahla, ale napríklad v súvislosti s vrátením dane zaplatenej na vstupe, ktorú nebolo možné započítať na dlžnú daň, sa rozhodlo, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok vrátenia nadmerného odpočtu DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu neutrality daňového systému DPH tým, že zdaniteľná osoba bude podľa nich povinná v celom rozsahu alebo sčasti znášať DPH.[13] Keďže každé vrátenie dane, ktorá nie je dlžná, prispieva k dodržiavaniu zásady neutrality, toto pravidlo môže mať všeobecnú pôsobnosť.

41. Súdny dvor zároveň opakovane zdôraznil, že boj proti podvodom, daňovým únikom a zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou.[14] Súdny dvor z toho vyvodil, že zásada stanovená judikatúrou, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Spoločenstva, sa vzťahuje aj na oblasť DPH.[15]

11 — Pozri najmä rozsudky BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, bod 18), Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 15) a Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 24).

12 — Pozri najmä rozsudok Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 23).

13 — Rozsudok Sosnowska (EU:C:2008:395, bod 17).

14 — Pozri okrem iného rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76), Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), ako aj Sosnowska (EU:C:2008:395, bod 22).

15 — Pozri najmä rozsudky Halifax a i. (EU:C:2006:121, body 68 až 70 a citovanú judikatúru), ako aj Maks Pen (EU:C:2014:69, bod 26).

42. Z toho vyplýva, že v prípade zneužitia alebo podvodu sa zdaniteľná osoba nemôže dovolávať svojho práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe.[16] V konkrétnom prípade kolotočového podvodu, ktorý súvisí s podvodom typu „nezvestný obchodník“, bola táto zásada rozšírená na všetky zdaniteľné osoby, ktoré – aj keď samy neboli páchateľmi podvodu – vedeli alebo mali vedieť, že sa podieľajú na podvode na DPH. Takéto zdaniteľné osoby sa totiž podľa Súdneho dvora musia na účely šiestej smernice považovať za účastníkov na tomto podvode, a to bez ohľadu na to, či majú z neho prospech, alebo nie.[17] Preto vnútroštátnym súdom prináleží odmietnuť takým zdaniteľným osobám priznanie práva na odpočet.[18] Takýto výklad totiž tým, že sťažuje podvodné plnenia, im môže zabrániť.[19] Táto judikatúra bola nedávno potvrdená.[20]

43. Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že judikatúra týkajúca sa práva na odpočet sa uplatňuje prostredníctvom analógie na veci týkajúce sa práva na oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva od dane. Na priznanie tohto práva teda možno požadovať, aby sa dodávateľ uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.[21]

44. Rozhodujúci krok vo vývoji tohto smeru judikatúry sa urobil v rozsudku veľkej komory z roku 2010.[22] Hoci podvod, o ktorý išlo vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, nebol typickým podvodom typu „nezvestný obchodník“, závery, ku ktorým Súdny dvor dospel, majú všeobecnú povahu, pokiaľ ide o právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od dane v prípade podvodu. Generálny advokát Cruz Villalón – podľa môjho názoru veľmi správne – sformuloval ústrednú právnu otázku v tejto veci takto: „treba určiť, či je dobrá viera prvkom, ktorý je nevyhnutný na to, aby mohli byť dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane“[23]. Generálny advokát Cruz Villalón vo svojich návrhoch po podrobnej analýze relevantnej judikatúry odpovedal na túto otázku záporne, pričom sa odvolal na zásady teritoriality, neutrality a proporcionality.[24] Súdny dvor však tento prístup nepoužil. Vo svojom rozsudku rozhodol, že právo Únie nebráni tomu, aby členské štáty odmietli v prípade podvodu poskytnúť oslobodenie od dane, keďže také odmietnutie má odstrašujúci účinok, ktorého cieľom je predchádzať podvodom a daňovým únikom.[25] Súdny dvor navyše konštatoval, že ak sú vážne dôvody domnievať sa, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva zodpovedajúce dotknutému dodaniu by sa mohlo vyhnúť plateniu DPH, je členský štát odoslania povinný odmietnuť dodávateľovi oslobodenie od dane.[26] Toto konštatovanie nie je spochybnené ani zásadou proporcionality, ani zásadami neutrality, právnej istoty alebo ochrany legitímnej dôvery. Týchto zásad sa totiž nemôže dovolávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH.[27]

45. Hoci v rozsudku spomenutom v predchádzajúcom bode nebola výslovne stanovená požiadavka dobrej viery na strane zdaniteľnej osoby, uvedený rozsudok bol založený na tejto požiadavke, ktorá bola potvrdená v nedávnom rozsudku, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že v prípade podvodu spáchaného nadobúdateľom je dôvodné, aby právo predávajúceho na oslobodenie od DPH podliehalo

16 — Pozri najmä rozsudky Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 32) a Halifax a i. (EU:C:2006:121, bod 85).
17 — Rozsudok Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 56).
18 — Tamže, bod 59.
19 — Tamže, bod 58.
20 — Rozsudok Maks Pen (EU:C:2014:69, body 26 a 27).
21 — Rozsudok Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 65).
22 — Rozsudok R. (C-285/09, EU:C:2010:742).
23 — Pozri návrhy, ktoré predniesol vo veci R. (C-285/09, EU:C:2010:381, bod 43).
24 — Tamže, body 57 až 109.
25 — Rozsudok R. (EU:C:2010:742, body 49 a 50).
26 — Tamže, bod 52.
27 — Tamže, body 53 a 54.

požiadavke dobrej viery. V prípade, že by vnútroštátny súd dospel k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnila, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a že neprijala všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné rozumne požadovať na zabránenie tomuto podvodu, musel by jej zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od DPH. [28]

– Dobrá viera zdaniteľnej osoby ako všeobecná zásada v oblasti DPH

46. V judikatúre teda existuje zásada, podľa ktorej sa v prípade, ak je transakcia súčasťou daňového podvodu, na priznanie oslobodenia dodania v rámci Spoločenstva od dane vyžaduje, aby subjekt konal v dobrej viere. Dobrá viera sa tu chápe široko, nad rámec tradičného významu tohto pojmu. Požiadavku dobrej viery totiž spĺňa zdaniteľná osoba, ktorá sa nielenže aktívne nepodieľala na daňovom podvode, ale ani nevedela a nemohla vedieť, že sa na ňom podieľa. Od zdaniteľnej osoby sa teda vyžaduje, aby bola poctivá, ale tiež aby v prípade potreby prijala určité opatrenia s cieľom ubezpečiť sa o zákonnosti vykonávaných transakcií. Táto druhá požiadavka, ktorú označím ako povinnosť náležitej starostlivosti, je odôvodnená špecifickou úlohou zdaniteľnej osoby v systéme DPH, v ktorom táto osoba nielen odvádza daň, ale ju aj vyberá. Riadne fungovanie systému teda závisí do veľkej miery od správania samotných zdaniteľných osôb.

47. Okrem toho, aj keď sa slovné spojenie „dobrá viera“ v súvislosti s právom na odpočet dane zaplatenej na vstupe nepoužíva, túto zásadu dobrej viery možno vyvodiť z judikatúry spomenutej v bode 42 týchto návrhov. Z tejto judikatúry totiž vyplýva, že ak je transakcia súčasťou daňového podvodu, priznanie práva na odpočet je podmienené dobrou vierou a náležitou starostlivosťou zdaniteľnej osoby, teda skutočnosťou, že zdaniteľná osoba sa vedome nepodieľala na daňovom podvode a prijala potrebné opatrenia na zistenie informácií o zákonnosti uskutočnenej transakcie.

48. Pokiaľ ide o právo na vrátenie dane, ktoré je tiež spomenuté v prejudiciálnej otázke, treba na úvod poznamenať, že v systéme DPH vrátenie dane nie je samostatným právom tak ako právo na odpočet dane alebo oslobodenie od dane. Vrátenie dane je nápravným mechanizmom, ktorý sa používa vtedy, keď nie je možné zabezpečiť neutralitu dane uplatnením štandardných mechanizmov systému DPH, najmä odpočtu dane. [29] Platí to aj pre mechanizmus upravený v článku 28b A ods. 2 šiestej smernice, ktorý stanovuje zníženie základu dane v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, ak je nadobudnutie predmetom zdanenia v členskom štáte určenia (v prípade, ak ide o dva rôzne štáty). Len v prípade zaplatenia dane v prvom členskom štáte je prípadne potrebné vrátiť ju.

49. Právo na vrátenie dane je teda nerozlučne späté s mechanizmom, ktorého nápravu zabezpečuje. Z hľadiska uplatňovania zásady dobrej viery sa s ním teda prirodzene musí zaobchádzať rovnako ako s uvedeným mechanizmom. Inak povedané, v prípadoch transakcií, ktoré sú súčasťou daňového podvodu, by sa zdaniteľnej osobe, ktorá nekonala v dobrej viere a s náležitou starostlivosťou a ktorej sa odoprie právo na odpočet dane alebo právo na oslobodenie od dane, malo odoprieť akékoľvek prípadné vrátenie dane súvisiace s uvedeným právom.

50. Podľa môjho názoru by to malo platiť aj pre ďalšie práva vyplývajúce zo systému DPH, napríklad právo na zníženie základu dane podľa článku 28b A ods. 2 šiestej smernice. Požiadavka dobrej viery zdaniteľnej osoby, ktorá uskutočnila transakciu, ktorá je súčasťou daňového podvodu, je totiž vyjadrením všeobecnej zásady, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva vyplývajúce z právneho poriadku Únie. Nie je teda potrebné rozlišovať právo na odpočet dane a právo na oslobodenie od dane na jednej strane a na druhej strane ostatné práva.

28 — Rozsudok Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, body 50 a 54).

29 — Napríklad v prípade, ak suma dane zaplatenej na vstupe prevyšuje sumu dane splatnej počas posudzovaného zdaňovacieho obdobia.

51. V tomto smere nepovažujem za presvedčivú argumentáciu Komisie, podľa ktorej by sa práva zdaniteľnej osoby vyplývajúce z článku 28b A ods. 2 šiestej smernice mali posudzovať odlišne z dôvodu, že toto ustanovenie upravuje len nápravný mechanizmus, ktorý umožňuje zabezpečiť neutralitu dane pri určitých konkrétnych dodávkach v rámci Spoločenstva. Cieľom mechanizmov systému DPH, ako napríklad odpočtu dane zaplatenej na vstupe alebo oslobodenia dodávok v rámci Spoločenstva od dane, je vo všeobecnosti zabezpečiť, aby daňové zaťaženie znášal spotrebiteľ a aby toto zaťaženie bolo pre hospodárske subjekty neutrálne. Z judikatúry citovanej v bodoch 40 až 45 týchto návrhov, na základe ktorej som dospel k záveru o existencii všeobecnej zásady dobrej viery, však vyplýva, že tejto daňovej neutrality sa nemôžu dôvodne dovolávať zdaniteľné osoby, ktoré sa úmyselne alebo z nedbanlivosti podieľali na daňovom podvode. Z tohto hľadiska teda nevidím nijaký objektívny rozdiel medzi jednotlivými právami vyplývajúcimi z mechanizmov systému DPH, akými sú právo na odpočet dane, právo na oslobodenie od dane alebo právo na vrátenie dane.

52. Podľa môjho názoru sa teda uvedená zásada dobrej viery má uplatňovať nielen na právo na odpočet dane a na právo na oslobodenie od dane, ale aj na ďalšie práva, ktoré existujú v systéme DPH, ako aj na právo na vrátenie zaplatenej dane, ktoré prípadne súvisí s týmito právami.

53. Požiadavka takto uložená zdaniteľným osobám však nie je požiadavkou týkajúcou sa výsledku, ale len požiadavkou týkajúcou sa vynaloženia úsilia. Podľa vyjadrenia použitého Súdnym dvorom subjekty, ktoré prijmú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení.[30] Určenie opatrení, ktoré možno dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby, závisí predovšetkým od okolností posudzovaného prípadu. Zdaniteľným osobám však nemožno uložiť povinnosť vykonávať kontroly, ktoré majú spravidla vykonávať daňové orgány.[31] Zásada dobrej viery teda nie je výlučne na úkor zdaniteľných osôb. Práve naopak, vo väčšine vecí predložených Súdnemu dvoru skutočnosť, že zdaniteľná osoba nevedela a nemohla vedieť, že jej transakcia je súčasťou daňového podvodu, umožňovala tejto osobe ponechať si právo na odpočet dane alebo oslobodenie od dane.[32] Toto právo jej prípadne možno priznať bez toho, aby boli splnené hmotnoprávne podmienky jeho vzniku.[33] Zásada dobrej viery teda umožňuje zabezpečiť spravodlivé rozdelenie rizika daňového podvodu medzi daňovú správu a zdaniteľné osoby, ako aj medzi jednotlivých účastníkov transakcie.[34]

54. Zostáva spresniť, čo znamená „transakcia, ktorá je súčasťou daňového podvodu“, v kontexte daňového podvodu typu „nezvestný obchodník“. Pripomínam, že tento druh daňového podvodu spočíva v súbore dodávok, z ktorých je aspoň jedna dodávkou v rámci Spoločenstva, v dôsledku ktorej sa DPH skutočne zaplatí (ako súčasť ceny) pri dodaní na výstupe, ale neodvedie sa daňovej správe. Na prvý pohľad by sa teda mohlo zdať, že súčasťou daňového podvodu je len predmetná dodávka v rámci Spoločenstva (a samozrejme jej následok, teda nadobudnutie toho istého tovaru v rámci Spoločenstva). To by však nezohľadňovalo zložitosť predmetného daňového podvodu. Spôsob jeho fungovania totiž vyžaduje uskutočnenie viacerých dodávok tak na vstupe, ako aj na výstupe. To je najzreteľnejšie v prípade kolotočového podvodu, pri ktorom ten istý tovar viackrát obieha medzi tými istými hospodárskymi subjektmi. Jediným cieľom po sebe nasledujúcich dodávok je teda vytvoriť príležitosti na vyhýbanie sa daňovej povinnosti a následne zakryť daňový podvod. Hoci okolnosti každej veci treba samozrejme posudzovať individuálne, nie je vylúčené, aby sa všetky transakcie v reťazci, v ktorom došlo k daňovému podvodu typu „nezvestný obchodník“, považovali na prvý pohľad za transakcie, ktoré sú súčasťou tohto podvodu.

30 — Rozsudok Kittel a Recolta Recycling (EU:C:2006:446, bod 51).

31 — Rozsudok Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 59 až 65).

32 — Pozri okrem iného rozsudky Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16), Mahagében a Dávid (EU:C:2012:373), ako aj VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 — Rozsudok Teleos a i. (EU:C:2007:548, bod 2 výroku). Pozri tiež vec, v ktorej bol vydaný rozsudok Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), v ktorej nebolo isté, či tovar, ktorý bol predmetom posudzovaného dodania v rámci Spoločenstva, skutočne opustil štátne územie. Napriek tomu Súdny dvor rozhodol, že podmienkou možnosti odoprieť právo na oslobodenie od dane je, že predávajúci vedel alebo mal vedieť, že transakcia je súčasťou daňového podvodu.

34 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i. (EU:C:2007:548, bod 58).

55. Samozrejme, môže sa stať, že účastníkom takého podvodného reťazca sa nevedomky stane hospodársky subjekt, pre ktorého uskutočnené dodanie predstavuje bežnú hospodársku činnosť. Pokiaľ teda tento subjekt konal v dobrej viere a s požadovanou starostlivosťou, je chránený.

– Potreba výslovných ustanovení vo vnútroštátnom práve

56. Vnútroštátny súd chce tiež vedieť, či jednotlivé práva vyplývajúce zo systému DPH možno odoprieť napriek tomu, že vnútroštátny právny poriadok neobsahuje konkrétne ustanovenia v tomto zmysle. Podľa môjho názoru uznanie existencie všeobecnej zásady dobrej viery zdaniteľnej osoby v uvedenom systéme ako podmienky výkonu týchto práv dovoľuje odpovedať na túto otázku kladne.

57. Táto požiadavka dobrej viery je totiž vyjadrením všeobecného zákazu zneužívania a podvodov, ako aj zásady, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva vyplývajúce z právneho poriadku Únie. Pri uplatnení na systém DPH táto zásada vyplýva zo samotnej štruktúry tohto systému, takže si nevyžaduje konkretizáciu v právnych predpisoch. Tak ako Súdny dvor nepotreboval na stanovenie existencie zásady dobrej viery konkrétne ustanovenia v šiestej smernici, vnútroštátne súdy tiež nepotrebujú vnútroštátne predpisy na uplatnenie tejto zásady v konkrétnych prípadoch.

58. Nepovažujem za presvedčivé tvrdenie, ktoré uviedla predovšetkým Komisia vo svojich písomných pripomienkach, podľa ktorého je situácia práva na odpočet dane v tomto smere odlišná od situácie práva na oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva od dane. Podľa jej názoru skutočnosť, že v článku 28c A písm. a) poslednom odseku šiestej smernice sa hovorí o „podmien[kach], ktoré [členské štáty] stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie [oslobodení], uvedených ďalej v texte, ako aj na zabránenie [akémukoľvek podvodu, úniku] či zneužitiu“, znamená, že na odopretie práva na oslobodenie od dane je potrebné konkrétne ustanovenie vnútroštátneho práva, na rozdiel od odopretia práva na odpočet dane, lebo v súvislosti s odpočtom nie je v šiestej smernici uvedený nijaký odkaz na vnútroštátne predpisy.

59. Domnievam sa, že taký výklad nezodpovedá systematike ani účelu citovaného ustanovenia. Keďže totiž úprava zdaňovania obchodu medzi členskými štátmi spočíva na informáciách poskytovaných zdaniteľnými osobami, bolo potrebné stanoviť rôzne formálne náležitosti, ktoré umožnia týmto osobám preukázať, že hmotnoprávne podmienky oslobodenia od dane sú splnené. Šiesta smernica necháva stanovenie týchto formálnych náležitostí na členské štáty, ktoré pri výkone tejto právomoci musia postupovať v súlade so zásadami neutrality, proporcionality a právnej istoty.[35] Je pravda, že cieľom pravidiel takto stanovených členskými štátmi je naozaj okrem iného predchádzanie zneužitiam, podvodom a daňovým únikom. Nemajú sa však uplatňovať len na transakcie, ktoré sú súčasťou daňového podvodu, ale majú sa nimi spravovať všetky transakcie, ku ktorým patria v prvom rade legálne transakcie. Naproti tomu, otázka dôsledkov porušenia alebo zneužitia právnych noriem v súvislosti s fungovaním systému patrí do pôsobnosti práva Únie. Právo na oslobodenie od dane v prípade daňového podvodu teda patrí do samotného mechanizmu DPH a vzťahujú sa naň všeobecné zásady vyplývajúce z judikatúry citovanej v týchto návrhoch.

60. Odopretie práv vyplývajúcich zo systému DPH v prípade účasti zdaniteľnej osoby na podvode nie je ani – ako to tvrdí Italmoda vo svojich pripomienkach – „trestom v materiálnom zmysle“, ktorý musí byť podľa článku 7 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podpísaného v Ríme 4. novembra 1950, a článku 49 Charty základných práv Európskej únie stanovený skorším právnym predpisom. Keďže dobrá viera zdaniteľnej osoby je predpokladom nadobudnutia uvedených práv, ich odopretie sa nemá považovať za sankciu, ale vlastnú súčasť systému DPH.

35 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Teleos a i. (EU:C:2007:548, body 44 a 45).

61. Rovnako sa nemôžem stotožniť s názorom vyjadreným spoločnosťou Italmoda, podľa ktorého uplatnenie judikatúry vyplývajúcej z rozsudkov Kittel a Recolta Recycling [36] a R. [37] na prejednávanú vec – vzhľadom na to, že skutkové okolnosti konania vo veci samej nastali pred vyhlásením týchto rozsudkov –predstavuje retroaktívne uplatnenie práva. Povinnosť poctivosti a starostlivosti v obchodných vzťahoch, a to aj voči orgánom verejnej moci, je totiž vlastná každej hospodárskej činnosti, takže zdaniteľné osoby sa nemôžu dôvodne dovolávať neznalosti takej povinnosti.

62. V tejto súvislosti treba dodať, že podľa ustálenej judikatúry výklad pravidla práva Únie, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci podľa článku 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako sa má alebo sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané pravidlo súd môže a má uplatňovať dokonca aj na právne vzťahy vzniknuté a založené pred vydaním rozsudku na základe žiadosti o výklad. [38] Časové obmedzenie účinkov rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní prichádza do úvahy výnimočne, ak sú splnené príslušné podmienky. [39] V rozsudkoch spomenutých v bode 61 týchto návrhov nedošlo k takému obmedzeniu.

63. Vzhľadom na tieto úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku vo veci C-131/13 odpovedať tak, že ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že vnútroštátne orgány musia odmietnuť priznať zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na daňovom podvode, právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od dane a právo na zníženie základu dane podľa mechanizmu stanoveného v článku 28b A ods. 2 druhého pododseku tejto smernice, ako aj akékoľvek prípadné právo na vrátenie dane, ktoré s týmito právami súvisí, a to aj vtedy, ak vnútroštátne právne predpisy neobsahujú výslovné ustanovenia v tomto zmysle.

O druhej prejudiciálnej otázke vo veci C-131/13

64. Svojou druhou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či skutočnosť, že k daňovému podvodu došlo v inom členskom štáte, než ktorý by mal právomoc odmietnuť priznať jednotlivé práva zdaniteľnej osobe, má vplyv na možnosť alebo povinnosť rozhodnúť o tomto odmietnutí.

65. Domnievam sa, že na túto otázku treba odpovedať záporne, a to z troch dôvodov.

66. Po prvé, keďže rozhodujúcim kritériom na posúdenie práva zdaniteľnej osoby je jej vnútorný postoj, územie, na ktorom k daňovému podvodu došlo, je irelevantné. Bez ohľadu na to, či bol tento podvod spáchaný v členskom štáte, ktorý má právomoc odmietnuť priznať zdaniteľnej osobe jednotlivé práva, alebo v inom štáte, pokiaľ zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na tomto podvode, v každom prípade nekonala v dobrej viere a s požadovanou starostlivosťou.

67. Po druhé, hoci oblasť daní naďalej patrí do vlastnej právomoci členských štátov, systém DPH je spoločným systémom, ktorého príjmy sčasti plynú do rozpočtu Únie. Členské štáty teda majú povinnosť spolupracovať s cieľom chrániť riadne fungovanie tohto systému ako celku. Bolo by v rozpore s touto povinnosťou, ak by sa mohli alebo museli obmedziť len na predchádzanie daňovým podvodom, ku ktorým dochádza na ich vlastnom území.

68. Napokon po tretie niektoré druhy daňových podvodov, ako napríklad podvod typu „nezvestný obchodník“, spočívajú práve na mechanizmoch úpravy zdaňovania obchodu v rámci Spoločenstva. Rentabilnosť tohto druhu daňového podvodu totiž zabezpečuje predovšetkým rozdiel medzi cenou za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré nepodlieha DPH (lebo dodanie, ktoré je jeho následkom, je

36 — EU:C:2006:446.

37 — EU:C:2010:742.

38 — Pozri najmä rozsudky Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, bod 16) a Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, bod 55).

39 — Pozri najmä rozsudok Brzeziński (EU:C:2007:33, bod 56).

oslobodené od dane), a cenou za dodanie toho istého tovaru uskutočnené na výstupe, zvýšenou o DPH (ktorá sa neodvedie daňovej správe). Okrem toho, ak podvodná transakcia podlieha právomoci daňových orgánov dvoch rôznych štátov, je ťažšie podvod odhaliť. Tým istým daňovým podvodom spáchaným iba v rámci jedného členského štátu by páchatelia získali len rozdiel medzi daňou zaplatenou na vstupe a splatnou daňou, pričom daňové orgány by tento podvod rýchlo odhalili jednoduchým porovnaním súvisiacich daňových priznaní a faktúr. Ak by teda daňovým podvodom typu „nezvestný obchodník“ predchádzal len priamo poškodený členský štát, nebolo by to účinné. Okrem toho v prípade podvodných dodávateľských reťazcov, ktoré zahŕňajú viaceré členské štáty, by mohlo byť ťažké s istotou určiť presné daňové straty každého dotknutého členského štátu.

O tretej prejudiciálnej otázke vo veci C-131/13

69. Svojou treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta na výklad slovného spojenia „podliehalo dani“ uvedeného v článku 28b A ods. 2 šiestej smernice v prípade, ak bude odpoveď na jeho prvú otázku záporná. Jeho otázka sa konkrétnejšie týka toho, či zdanenie musí byť výsledkom daňového priznania nadobúdateľa, alebo či môže vyplynúť z ďalších okolností, najmä z vymáhania dane daňovými orgánmi. Keďže navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku kladne, odpoveď na tretiu otázku je bezpredmetná. Vzhľadom na to, že dobrá viera zdaniteľnej osoby je rozhodujúcou okolnosťou na účely priznania alebo odopretia práva vyplývajúceho z predmetného ustanovenia, je totiž vymedzenie uvedeného pojmu irelevantné, lebo v prípade neexistencie tejto dobrej viery v posudzovanom prípade sa mechanizmus upravený v uvedenom ustanovení neuplatní.

70. Ak by Súdny dvor odpovedal na prvú otázku záporne, aspoň pokiaľ ide o právo vyplývajúce z článku 28b A ods. 2 šiestej smernice, odpoveď na tretiu otázku by podľa môjho názoru vyplynula z výkladu článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, ktorý už podal Súdny dvor, podľa ktorého uplatnenie mechanizmu upraveného v tomto druhom pododseku závisí od splnenia kumulatívnych podmienok uvedených v spomenutom treťom pododseku, medzi ktoré patrí podmienka, aby „nadobúdateľ splnil povinnosť podať [vyhlásenie]“ [40].

71. Vnútroštátny súd sa vo svojej tretej otázke tiež pýta, či je skutočnosť, že predmetné dodanie bolo súčasťou daňového podvodu, o ktorom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, relevantná na účely výkladu slovného spojenia „podliehalo dani“. Nejde tu však o výklad uvedeného slovného spojenia, ale o to, či sa uplatní alebo neuplatní mechanizmus upravený v posudzovanom ustanovení. Jeho uplatnenie pritom závisí od odpovede na prvú prejudiciálnu otázku.

Návrh

72. So zreteľom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil návrhy na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-163/13 a C-164/13 za neprípustné a odpovedal na prejudiciálne otázky položené vo veci C-131/13 takto:

1. Ustanovenia 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa majú vykladať v tom zmysle, že vnútroštátne orgány musia odmietnuť priznať zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa podieľa na daňovom podvode, právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, právo na oslobodenie dodania v rámci Spoločenstva od dane a právo na zníženie základu dane podľa mechanizmu stanoveného v článku 28b A ods. 2

40 — Rozsudok X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 36).

druhého pododseku tejto smernice, ako aj akékoľvek prípadné právo na vrátenie dane, ktoré s týmito právami súvisí, a to aj vtedy, ak vnútroštátne právne predpisy neobsahujú výslovné ustanovenia v tomto zmysle.

2. Skutočnosť, že k daňovému podvodu došlo v inom členskom štáte, než je štát, ktorý má právomoc odmietnuť priznať zdaniteľnej osobe práva vymenované v bode 1, nemá vplyv na povinnosť vnútroštátnych orgánov rozhodnúť o tomto odmietnutí.