

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 16. února 2005 (1)

Spojené v?ci C?354/03, C?355/03 a C?484/03

Optigen Ltd

a

Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)

a

Bond House Systems Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (Spojené království)]

„Šestá směrnice o DPH – ?lánek 2 odst. 1, ?l. 4 odst. 1 a 2 – Hospodářská ?innost – Pln?ní uskute?né v ?et?zci dodávek, jehož sou?ástí je chybný subjekt nebo subjekt, který neoprávn?n? používá da?ové identifika?ní ?íslo – Koloto?ový podvod“

1. Předm?tem otázky High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ve t?ech v?cech, ve kterých vystupují jako ú?astníci subjekty, které se bez svého v?domí ú?astnily podvodu s DPH, který je ozna?ován jako „koloto?ový podvod“, je, zda pln?ní uskute?ná v rámci podvodného jednání jiných osob jsou hospodářskou ?inností ve smyslu ?l. 4 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS(2).

2. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v rámci ?ízení před High Court of Justice (Chancery Division) ve v?cech Optigen Ltd (dále jen „Optigen“), Fulcrum Electronics Ltd (dále jen „Fulcrum“) a Bond House Systems Ltd (dále jen „Bond House“). Žalovanými ve všech výše uvedených v?cech jsou Commissioners of Customs and Excise. Odvolání Optigen a Fulcrum sm?ují proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Londýn. Žaloba Bond House sm?uje proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Manchester. V obou rozhodnutích bylo v zásadě ur?eno, že pln?ní uskute?ná v rámci koloto?ového podvodu nespadají do p?sobnosti DPH.

I – **Použitelná právní úprava Spole?enství**

3. Článek 2 první směrnice 67/227/EHS(3) stanoví základ společného systému DPH:

„Společný systém daní z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daní z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

5. Článek 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „osobou povinnou“ k dani se rozumí „jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

6. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v čl. 4 odst. 2 jako „veškerá činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb, včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání“. Článek 4 odst. 2 dále stanoví, že: „[z]a hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.

II – Skutkové okolnosti a předběžné otázky

A – Obecný kontext: „kolotořový podvod“

7. Ve svém rozhodnutí ve věci Bond House podává VAT and Duties Tribunal, Manchester, jasné vysvětlení toho, co Commissioners popisují jako kolotořový podvod(4):

„Ve své nejjednodušší formě funguje kolotořový podvod následovně: subjekt A, který je plátcem DPH v jednom členském státě, prodá zboží subjektu B, který je plátcem DPH v jiném členském státě. Prodej uskutečněný subjektem A subjektu B podléhá v členském státě subjektu A nulové sazbě(5). Subjekt B je povinen přiznat nákup a uhradit daň z nákupu ve svém vlastním členském státě a, pokud hodlá toto zboží použít za účelem dalšího zdanitelného plnění, požádat poté o vrácení stejné částky jako daní odvedené na vstupu. Pokud se jedná o účastníka kolotořového podvodu, obvykle neučiní ani jeden z těchto kroků. Subjekt B poté prodá zboží jinému subjektu C, který je plátcem DPH ve svém vlastním členském státě, a využije a obdrží DPH z protiplnění. Tuto DPH však neodvede daňovým orgánům a ve skutečnosti zmizí; stane se tím, co [Commissioners] nazývají ‚chybějící subjekt‘. Nicméně, v okamžiku prodeje subjektu C, dokud je stále povinen k DPH a před tím, než Commissioners zjistí, že je nebo by se mohl stát chybějícím subjektem, a než mohou zasáhnout (například zrušením registrace subjektu B), vystaví subjektu C daňový doklad, ve kterém je uvedena částka DPH, která byla uhrazena subjektu B jako daň odvedená na vstupu. Subjekt C (který Commissioners označují jako ‚zprostředkovatele‘), poté prodá zboží subjektu registrovanému v jiném členském státě: v případě nejjednoduššího podvodu je tímto kupujícím subjekt A a právě tento kruh dal vzniknout pojmu ‚kolotořový podvod‘. Subjekt C má nárok na vrácení daní odvedené na vstupu, avšak vzhledem k tomu, že jeho prodej subjektu A v členském státě subjektu C podléhá nulové sazbě, není povinen odvést žádnou daň na výstupu(6). V konečném důsledku, pokud je podvod úspěšný, subjekt B obdržel, avšak neodvedl, částku DPH, kterou musí daňové orgány vrátit subjektu C. V této situaci se subjekt B zcela jistě dopouští podvodného jednání a u subjektu A je takové jednání pravděpodobné; subjekt

C si nemusí být vůbec vědom, co se děje a jakým způsobem je využíván jeho podíl na celém schématu. Cílem subjektu B, jak vnímají tuto záležitost Commissioners, není koupit a prodat zboží v rámci běžné podnikatelské činnosti, nýbrž získat postavení pro vrácení DPH. [...] Zboží je jen prostředkem nezbytným k dodání věrohodnosti jednotlivým plátcům. [...] Subjekt A (přínejmenším je-li účastníkem podvodu) rovněž nemá žádný skutečný obchodní motiv ke způsobné koupi zboží, které právě prodal. Ačkoli je možné, že i subjekt A je nevědomým účastníkem, pokud subjekt C prodává tomuto subjektu zboží za nižší cenu, než za kterou je subjekt A prodal subjektu B (nebo za cenu nižší, než je cena, za kterou by dotyčné zboží mohl s ohledem na pohyby trhu prodat v budoucnosti), Commissioners mají za to, že subjekty A a B jednájí ve shodě a že způsobná koupě ze strany subjektu A je žádoucí, častěji z důvodů kontroly a častěji proto, že je jednodušší a levnější použít určité množství zboží několikrát, než v každém případě kupovat novou dodávku na otevřeném trhu. [...] Subjekt B, kterému je známo, že bude mít z neodvedení daně na výstupu prospěch, si může dovolit prodat zboží subjektu C za cenu nižší, než zaplatil subjektu A, a učiní tak, pokud je to nezbytné k zajištění prodeje.“

8. Lze si představit celou řadu obměn uvedeného schématu plátců, které budou podstatně složitější než varianta, která je uvedena výše, a ve skutečnosti je možné stejné zboží „posílat dokola“ několika různými schématy. Problém zůstává v zásadě stále stejný: určitý subjekt obdrží částku jako DPH, avšak neodvede ji daňovým orgánům. Chybějící subjekt může rovněž neoprávněně použít daňové identifikační číslo nebo se může zaregistrovat k DPH a jednoduše zmizet dříve, než daňové orgány budou moci zasáhnout.

9. Počet podvodů tohoto druhu v obchodu v rámci Společenství patrně v posledních letech vzrostl a v současné době představuje pro členské státy vážný problém. Ačkoli je obtížné určit přesnou výši finančních prostředků, kterých se tato problematika týká, zjevně způsobuje podstatnou ztrátu vnitrostátních příjmů(7).

B – Skutkové okolnosti projednávaných věcí

10. Skutkové okolnosti projednávaných věcí, jak vyplývá z předkládacích rozhodnutí High Court of Justice, jsou následující.

a) Skutkové okolnosti ve věcech Optigen a Fulcrum

11. Optigen a Fulcrum byly společnosti, jejichž činnost spočívala převážně v nákupu mikroprocesorů od společností ve Spojeném království a jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiných členských státech. Bylo zjištěno, že Optigen a Fulcrum se staly nevinnými účastníky řady plánů tvořících kolotočový podvod. Neměly žádný obchodní vztah se subjektem, který „zmizel“ a nevěděly, ani neměly důvod vědět, že se účastní systému plánů jinak než jako běžní kupující od obchodníka a běžní prodávající společnosti v jiném členském státě. Commissioners zamítli žádosti o vrácení DPH předložené Optigen a Fulcrum z důvodu, že předmetné nákupy a prodeje byly zbaveny hospodářské podstaty a nebyly provedeny v rámci hospodářské činnosti. Podle Commissioners nelze tyto nákupy považovat za dodávky použité nebo určené k použití pro potřeby takové činnosti a tyto prodeje za dodávky uskutečněné v rámci hospodářské činnosti pro účely DPH.

12. Optigen a Fulcrum napadly rozhodnutí Commissioners před VAT and Duties Tribunal, Londýn. Ten obě věci projednal společně. Rozhodnutím ze dne 1. května 2003 VAT and Duties Tribunal zamítl žaloby podané Optigen a Fulcrum a rozhodl, že Commissioners oprávněně tvrdili, že daná plátní nespádají do působnosti DPH. Uvedl, že subjekt nemá nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu za zboží, které následně prodal společností usazeným mimo Spojené království, když byl součástí schématu dodávek chybějící subjekt nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, ačkoli subjekt požadující vrácení nebyl nijak zapleten do

nesplnění povinností nebo neoprávněného získání daňového identifikačního čísla, vytýkaného jinému subjektu, a o těchto skutečnostech nevěděl, a aťkoli by se dodávek, ve kterých byly provedeny nákupy a prodeje dotčeného subjektu, byly součástí „kolotoňového“ podvodu spáchaného těmito osobami bez jeho vědomí. Společnosti Optigen a Fulcrum podaly proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal odvolání k High Court of Justice.

b) Skutkové okolnosti ve věci Bond House

13. Bond House byla v rozhodné době společností registrovanou v Anglii a Walesu, která se zabývala obchodem s mikroprocesory. Převážná část její obchodní činnosti, s ohledem na hodnotu zboží, spočívala v hromadném nákupu mikroprocesorů (dále jen „CPU“) od subjektů registrovaných k DPH ve Spojeném království, které následně prodávala subjektům registrovaným k DPH v jiných členských státech. V květnu 2002 přešly své běžné obchodní činnosti uskutečnila Bond House řadu nákupů a prodejů CPU. Část těchto prodejů – 51 plnění představujících přibližně 99 % obrátu Bond House v květnu 2002 – byla uskutečněna vůči zákazníkům v jiných členských státech. V každém jednotlivém případě koupila Bond House CPU od dodavatele ve Spojeném království za cenu, kterou považovala za reálnou tržní hodnotu, převzala jejich dodávku a uhradila dodavateli dohodnutou kupní cenu navýšenou o částku, která jí byla účtována jako DPH. Předmětné CPU poté dodala svým zahraničním zákazníkům za cenu o něco vyšší, než sama zaplatila. Vzhledem k tomu, že tyto dodávky podléhaly nulové sazbě, podala Bond House přihlášku k DPH za květen 2002, ve kterém požádala o vrácení částky, kterou uhradila jako DPH za své nákupy. Commissioners of Customs and Excise zamítli žádost Bond House o vrácení daně odvedené na vstupu za 27 nákupů.

14. Bond House podala žalobu proti rozhodnutí Commissioners k VAT and Duties Tribunal, Manchester. Rozhodnutím ze dne 29. dubna 2003, pozměněným dodatkem ze dne 8. května 2003, VAT and Duties Tribunal došel k závěru, že 26 z 27 dotčených nákupů nelze považovat za součást hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice, a proto jsou vyloučeny z působnosti DPH. Konstatoval, že tyto nákupy byly součástí řady plnění sledujících podvodný cíl. I kdyby Bond House o tomto cíli nevěděla a žádného protiprávního jednání se nedopustila, byla by tato plnění zbavena hospodářské podstaty. Musela by být posuzována podle objektivních kritérií. Je tedy nepodstatné, že se Bond House nedopustila žádného protiprávního jednání. Konečně, Bond House nemohla mít legitimní očekávání, že její žádost o vrácení DPH odvedené na vstupu bude přijata, a Commissioners tím, že uvedené žalobkyni odepřeli toto vrácení, neporušili ani zásadu proporcionality nebo zásadu právní jistoty, ani lidská práva. Bond House podala proti tomuto rozsudku odvolání k High Court of Justice. High Court ve svém předkládacím rozhodnutí konstatuje, že Bond House nevěděla o existenci údajného podvodu, jehož se dovolávají Commissioners, a že společnost nejednala při své činnosti lehkomyšlně.

C – K předložným otázkám

15. High Court of Justice, máje za to, že použitelnou vnitrostátní právní úpravu – Value Added Tax Act 1994 – je třeba vykládat s ohledem na společný systém DPH Společenství, dotazuje se Soudního dvora, jakým způsobem má určit, zda dotčená plnění spadají do působnosti uvedeného systému. Předmětem sporu v projednávaných věcech je, zda Bond House, Fulcrum a Optigen vykonávaly hospodářskou činnost, když se nevědomě účastnily „kolotoňového podvodu“. Podstatou otázky High Court of Justice, zda taková plnění, jaká jsou dotčena v projednávaných věcech, mají být kvalifikována jako hospodářská činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice a zda je při jejich posouzení třeba přihlížet k četnosti plnění jako celku nebo ke každému plnění zvlášť.

16. Vyjádření byla předložena Optigen, Fulcrum a Bond House, vládami Spojeného království a Dánska, Radou a Komisí. Při jednání konaném dne 8. prosince 2004 učinily doplňující vyjádření

Optigen, Fulcrum a Bond House, vlády Spojeného království, České republiky a Dánska a Komise. Rada se rozhodla neuplatňovat doplňující vyjádření poté, co bylo zjištěno, že žádný z účastníků nezpochybňuje platnost ustanovení šesté směrnice.

III – Posouzení

17. Obchod s CPU je obvykle samozřejmě považován za hospodářskou činnost. Následující analýza proto bude zaměřena zejména na důvody, proč tomu tak podle názoru Spojeného království není za okolností projednávaných v cí. Nejprve se budu zabývat argumentem, že povahu plnění je třeba posuzovat s ohledem na systém kolotoče jako celek. Dále se budu vnovat tvrzení, že je třeba brát ohled na podvodný cí plnění. Poté posoudím dopady judikatury, podle které některé protiprávní činnosti nespádají do působnosti DPH. Poté se zaměřím na otázku právní jistoty, tedy aspekt, na který Optigen, Fulcrum a Bond house kladly velký důraz ve svých ústních a písemných vyjádřeních. V poslední části zmíním některé úvahy týkající se nutnosti řešit problematiku kolotočového podvodu.

A – Argument, že kolotoč je třeba posuzovat jako celek

18. Optigen, Fulcrum, Bond House a Komise uplatňují, že dotčená plnění mají být kvalifikována jako hospodářská činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Mají za to, že nákup a prodej CPU je sám o sobě hospodářskou činností. Skutečnost, že jiné osoby zahájily řetězec plnění s cílem podvést daňové orgány, nemá žádný význam z hlediska povahy plnění, jichž byly Bond House, Optigen a Fulcrum účastníky.

19. Vlády Dánského království a České republiky podporují tvrzení Spojeného království, že dotčená plnění nemohou být kvalifikována jako hospodářská činnost ve smyslu uvedené směrnice. Spojené království tvrdí, že plnění, která jsou součástí kolotočového podvodu, nespádají do působnosti šesté směrnice, neboť nejsou skutečnou hospodářskou činností; jejich konečným účelem je zpronevřa peněžních prostředků uhrazených jako DPH, a nikoli uvedení výrobků na trh za účelem spotřeby. Vzhledem k tomu, že plnění nepodléhají DPH, neexistuje žádný základ pro její vrácení. Tento argument se vztahuje na každý článek řetězu, neboť bez podvodného úmyslu by se neuskutečnila žádná z plnění.

20. Zásadní význam pro argumenty Spojeného království má názor, že systém kolotoče je třeba posuzovat jako celek z hlediska určení, zda se na jednotlivé transakce v jeho rámci vztahuje DPH. Tento názor nesdílím.

21. Soudní dvůr opakovaně určil, že rozsah pojmu „hospodářská činnost“ v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice je široký a že uvedený pojem má objektivní povahu(8). Výjimky z působnosti DPH musí být výslovně stanoveny a přesně definovány(9). Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku Rompelman, „společný systém daní z přidané hodnoty [...] zajišťuje, aby všechny hospodářské činnosti, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky [...], byly zdaněny zcela neutrálním způsobem(10)“. Ve svém výše uvedeném rozsudku Komise v. Nizozemsko Soudní dvůr uvedl, že k určení, zda je činnost hospodářskou činností pro účely společného systému DPH, je „dotčená činnost posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky(11)“.

22. Spojené království se dovolává rozsudků Faaborg-Gelting Linien(12) a Stockholm Lindöpark(13) a tvrdí, že plnění musí být za účelem zjištění, zda podléhají DPH, posuzována s ohledem na okolnosti, za kterých jsou uskutečňována. Uvedené rozsudky však neodvodňují závěr, že řetězec dodávek musí být posuzován jako celek, z hlediska určení, zda plnění, která jsou jeho součástí, představují hospodářskou činnost.

23. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien byl Soudní dvůr požádán, aby určil, zda provoz

restaurace představuje dodávky zboží nebo poskytování služeb podle šesté směrnice. Konstatoval, že provoz restaurace je třeba považovat za poskytování služeb, nebo? je charakterizován souborem aspektů a úkonů, kde dodávky jídla představují pouze jeden prvek takového souboru a kde výrazně převažují služby(14).

24. Předmětem rozsudku Stockholm Lindöpark byla otázka, zda provozování golfového hřiště má být pro účely možného osvobození od DPH klasifikováno jako pronájem nemovitého majetku nebo jako poskytování služeb souvisejících se sportovní činností nebo tělovýchovou. Soudní dvůr shledal, že „provozování golfového hřiště obvykle zahrnuje nejen pasivní poskytování hřiště, nýbrž také velký počet komerčních činností, jako je dozor, správa a průběžná údržba ze strany poskytovatele služeb, poskytování jiných zařízení a podobně“(15). Pokud nenastanou zcela výjimečné okolnosti, nemůže pronájem golfového hřiště představovat hlavní službu(16).

25. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien ani v rozsudku Stockholm Lindöpark nebylo sporu o tom, že dotčené činnosti byly svou povahou hospodářskou činností. Předmětem obou věcí byla zdanitelná plnění podle šesté směrnice. Namísto rozdělení zdanitelného plnění na jednotlivé součásti za účelem jejich samostatného zdanění však Soudní dvůr použil zásadu „jednotné dodávky“, jak konstatuje generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku k věci Hotel Scandic Gåsabäck(17).

26. Okolnosti, ke kterým Soudní dvůr přihlížel ve věci Faaborg-Gelting Linien, navíc souvisely s řadou úkonů provedených souasně v rámci jediného plnění ze strany jednoho poplatníka. Ve věci Stockholm Lindöpark Soudní dvůr posuzoval řadu úkonů, které společně představovaly jedinou hospodářskou činnost.

27. Naopak, kolotočový podvod se týká řady po sobě jdoucích činností, které vykonává několik subjektů v řetězci dodávek. Společný systém DPH je charakterizován tím, že DPH podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek(18). Každé plnění musí být proto zohledněno samo o sobě. Povaha určitého plnění v řetězci dodávek se tedy nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí(19).

28. Spojené království oprávněně tvrdí, že DPH musí být uplatňována na základě skutečné hospodářské situace. Z toho však nevyplývá, že povaha plnění v rámci řetězce dodávek musí být určena s ohledem na celý řetězec. Naopak, judikatura potvrzuje pravidlo, že určitá činnost musí být posuzována objektivně a jako taková a v této souvislosti je podle judikatury třeba přihlížet ke skutečné hospodářské situaci a právní povaha není rozhodující(20).

29. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje(21). Tato zásada zaručuje, že v okamžiku zdanitelného plnění lze zpravidla určit, zda dotčené plnění spadá do působnosti šesté směrnice, či nikoli.

B – Cíl plnění

30. Spojené království dále tvrdí, že je nezbytné posuzovat cíl plnění(22), kterým je v tomto případě podvodné jednání. Bez tohoto cíle by kolotoč a veškerá plnění, která jsou jeho součástí, neexistovaly jako běžný hospodářský jev. Optigen tvrdí, že toto hledisko je ve skutečnosti subjektivní, nebo? je přijímáno z pozice chybějícího subjektu a pomíjí úmysly ostatních subjektů. Podle Spojeného království však uvedené hledisko není založeno na úmyslech jednoho konkrétního subjektu, nýbrž na objektivní dedukci, že zboží je v oběhu v rámci systému kolotoče, který neslouží hospodářskému účelu.

31. Tento argument je třeba zamítnout, byť i jen z důvodu, že je založen na hodnocení účelu a výsledků celého řetězce, namísto povahy každého plnění. Tvzení, že plnění v konečném důsledku nesledují hospodářský účel, vychází z řady okolností, které přesahují rámec faktorů určujících, zda plnění v rámci řetězce spadá do působnosti DPH. Jak jsem uvedl výše, každé plnění je třeba posuzovat samostatně, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky. Povaha plnění v rámci řetězce není dotěna skutečností, že zboží následně přechází do rukou stejného subjektu. Na počátku řetězce plnění mohl sice stát cíl spočívající ve zpronevře finančních prostředků, avšak taková zpronevra je činností sama o sobě; není součástí obchodování s CPU, ani nemá povahu jednotlivých plnění v jiné části řetězce.

32. Spojené království zjevně přikládá zvláštní význam skutečnosti, že cílem kolotoče je spáchat něco, co považuje za podvod s DPH.

33. V rozporu s tvrzením Spojeného království však ze stanoviska přijatého Soudním dvorem v rozsudcích Breitsohl(23) a Inzo(24) nevyplývá, že by určitá činnost mohla být zbavena hospodářské povahy, pokud je prováděna za podvodným účelem nebo pokud s ohledem na svůj výsledek určitým způsobem usnadňuje podvodné jednání.

34. Zcela jiný případ nastává, pokud osoba žádající o odpočet DPH učiní nepravdivé prohlášení o svém postavení daňového poplatníka. Takový případ byl předmětem rozsudků Breitsohl a Inzo. Soudní dvůr konstatoval, že „postavení osoby povinné k dani lze definitivně získat pouze tehdy, pokud zúčastněná osoba v dobré víře učinila prohlášení o úmyslu zahájit zamýšlenou hospodářskou činnost. V případě podvodu nebo zneužití, například když dotěná osoba s předstíraným úmyslem vykonávat určitou hospodářskou činnost ve skutečnosti usiluje o získání zboží, pro které je možné provést odpočet, do svého soukromého vlastnictví, může daňový orgán požadovat vrácení předmětných částek se způsobem platností z důvodu, že uvedené odpočty byly provedeny na základě nepravdivých prohlášení(25).“

35. Uvedená judikatura uznává, že daňové orgány mohou požadovat „objektivní důkazy na podporu ohlášeného úmyslu osoby vykonávat hospodářskou činnost, která povede k uskutečnění zdanitelných plnění, a v případě neposkytnutí takových důkazů může odmítnout nárok na odpočet(26)“. Tento problém není v projednávané věci relevantní. Zprvé, není uplatňováno, že by Fulcrum, Optigen a Bond House požádaly o odpočet DPH na základě svých nepravdivých prohlášení nebo že by nezamýšlely vykonávat hospodářskou činnost. Zadruhé, je třeba jasně rozlišovat mezi úmyslem vykonávat hospodářskou činnost a zamýšleným účelem hospodářské činnosti jako takové(27).

36. Tvzení Spojeného království, podle kterého je třeba přikládat zvláštní význam skutečnosti, že cílem plnění je podvod, by navíc, pokud by bylo přijato, bylo těžko slučitelné se zněním čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, které zmiňuje jakoukoli hospodářskou činnost, bez ohledu na účel nebo výsledky takové činnosti. Ve skutečnosti by takový přístup pomíjel objektivní povahu pojmu „hospodářská činnost“ a vedl by k nesmyslnému výsledku, kdy by celý řetězec dodávek nespadal do působnosti šesté směrnice jen proto, že jeden subjekt v daném řetězci neodvedl DPH daňovým orgánům. Takový výsledek by byl zvlášť podivný, neboť by znamenal, že pokud by takový subjekt neodvedl DPH, neměl by ve skutečnosti vůbec povinnost DPH platit.

C – Protiprávní činnost a působnost DPH

37. Spojené království tvrdí, že existuje paralela mezi projednávanými věcmi a věcmi, ve kterých Soudní dvůr určil, že některé protiprávní činnosti nejsou hospodářskou činností, a proto nespadají do rozsahu působnosti společného systému DPH. Tuto analogii považuji za nepřesvědčivou.

38. Podle ustálené judikatury brání zásada daňové neutrality obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními(28). I protiprávní plnění zásadně spadají do rozsahu působnosti šesté směrnice a podléhají DPH(29). Jedinou výjimkou je případ, kdy je činnost zcela mimo rámec legální hospodářské činnosti z důvodu své zvláštní povahy(30). Například poskytování omamných látek je zcela mimo rozsah působnosti šesté směrnice(31), zatímco protiprávní provozování rulety do jejího rozsahu působnosti spadá, neboť konkuruje legálním hazardním hrám(32).

39. Na rozdíl od omamných látek nebo padělaných bankovek však CPU, slovy Soudního dvora, „nepodléhají ze své podstaty úplnému zákazu dovozu a uvádění na trh ve Společenství(33)“. Ze systému DPH jsou vyňaty pouze výrobky, které samotnou svojí povahou, a z důvodu svých zvláštních charakteristik nemohou být uváděny na trh nebo být předmětem hospodářské činnosti(34). Toto není případ CPU.

40. Z druhé, v rozporu s tvrzením Spojeného království nespadá obchodování s CPU zcela mimo rámec legální hospodářské činnosti proto, že čtenec plnění je v konečném důsledku kruhový. Z vlastního popisu Commissioners toho, co považují za kolotočový podvod, vyplývá, že takový podvod je charakterizován využíváním legálního hospodářského oběhu s cílem umožnit uchování finančních prostředků zaplacených jako DPH.

D – Zásada právní jistoty

41. Pokud by Soudní dvůr přijal výklad navržený Spojeným královstvím, vznikla by značná nejistota ohledně použití šesté směrnice. Takový výklad by znamenal, že pokud by subjekty chtěly mít jistotu v době plnění, že nabývají práva a povinnosti podle systému DPH, musely by předvídat, zda se určité zboží, které je předmětem plnění, v určitém okamžiku nedostane zpět do rukou subjektu, který již byl součástí čtence dodávek. Pokud by tomu tak bylo, musely by také vědět o jakémkoli následném „zmizení“ takového subjektu(35). Přitom je třeba vzít v úvahu možnost, že jedna a tatáž zásilka může obsahovat zboží, které je použito při podvodném jednání, a zboží, které takto použito není – pokud by byl přijat argument Spojeného království, DPH by podléhalo pouze poslední jmenované zboží. Takový výklad pojmu „hospodářská činnost“ je v rozporu se zásadou právní jistoty, která je obecnou zásadou práva Společenství, kterou musí členské státy dodržovat při provádění šesté směrnice(36). Jak navíc správně tvrdí Optigen, Fulcrum a Bond House, přístup Spojeného království by mohl mít odrazující účinek na legitimní obchod.

E – Způsoby boje proti kolotočovému podvodu

42. Spojené království patrně hodlá bojovat proti kolotočovému podvodu – nebo alespoň řešit problémy s tím spojené – omezením rozsahu působnosti systému DPH. Podle mého názoru by Soudní dvůr neměl takový přístup přijmout. Došlo by totiž k zásadnímu přesunutí uvedeného problému z daňových orgánů na soukromý sektor, na újmu legitimního obchodu a řádného fungování systému DPH. Odrazoval by navíc členské státy od přijetí vhodných opatření proti kolotočovému podvodu. V této souvislosti je na místě zejména poznamenat, že pokud činnost spadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, neznamená to, že členské státy ztrácejí svou pravomoc přijmout proti ní opatření(37). Článek 21 šesté směrnice ve skutečnosti poskytuje členským státům možnost zavést společnou a nerozdílnou daňovou povinnost. Osobně povinné k dani může být tedy uloženo uhradit částku DPH splatnou jejím smluvním partnerem, pokud si byla nebo měla být vědoma podvodného jednání svého smluvního partnera(38). Některé členské státy již proti kolotočovému podvodu přijaly opatření tohoto druhu(39).

IV – Závěry

43. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené High Court of Justice takto:

„K určení, zda plnění v rámci sítě dodávek má být kvalifikováno jako hospodářská činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být plnění posuzována jednotlivě a sama o sobě. Plnění, která jsou součástí kruhového sítě dodávek, ve kterém subjekt zpronevří částky, které mu byly zaplacený jako DPH, namísto toho, aby tyto částky odvedl daňovým orgánem, nepředstavují z tohoto důvodu být hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice.“

1 – Původní jazyk: portugalská.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 – První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úč. vst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první směrnice“).

4 – Rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Manchester, (předseda: Colin Bishopp), Bond House Systems Limited v. C & E, body 15 až 18 (poznámky pod čarou doplněny).

5 – Podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice je dodání zboží subjektu v jiném členském státě osvobozeno od DPH. Podle terminologie UK Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o DPH) podléhá dodávka „nulové sazby“.

6 – Jak bylo uvedeno výše, dodání zboží subjektu v jiném členském státě je osvobozeno od DPH. Prodávající má nárok na vrácení daní odvedené na vstupu podle čl. 17 odst. 2 písm. d) šesté směrnice, ve znění doplněném čl. 28f odst. 1 uvedené směrnice.

7 – Zpráva Komise Radě a Evropskému parlamentu o využití uspořádání správní spolupráce v boji proti podvodům s DPH, 16. dubna 2004, KOM(2004) 260 v konečném znění.

8 – Rozsudky Soudního dvora ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 8); ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19); ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17), a ze dne 26. června 2003, MGK/Kraftfahrzeuge/Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 42).

9 – Výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemsko, bod 19.

10 – Výše uvedený rozsudek Rompelman, bod 19, a rozsudek ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 15).

11 – Výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemsko, bod 8.

12 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. května 1996 (C-231/94, Recueil s. I-2395).

13 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. ledna 2001 (C-150/99, Recueil s. I-493).

14 – Výše uvedený rozsudek Faaborg-Gelting Linien, bod 12. Soudní dvůr uvedl, že situace je

odlišná, „pokud se plnění týká dodávky jídla ‚přes ulici‘ a není spojeno se službami určenými ke zvýšení spotřeby na místě v přírodním rámci“ (bod 14).

15 – Výše uvedený rozsudek Stockholm Lindöpark, bod 26.

16 – Tamtéž.

17 – Stanovisko k věci Hotel Scandic Gåsabäck (rozsudek ze dne 20. ledna 2005, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 21). Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, body 25 až 30).

18 – Viz článek 2 první směrnice Rady.

19 – V tomto směru viz rozsudek Soudního dvora ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, Recueil, s. I-3971, bod 22).

20 – Rozsudky Soudního dvora ze dne 21. října 2004, BBL (C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, bod 36); ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 48), a výše uvedené rozsudky Van Tiem, bod 18, a Rompelman, bod 23.

21 – Viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 22. února 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, s. 1075, bod 11); ze dne 15. prosince 1987, Dánsko v. Komise (348/85, Recueil, s. 5225, bod 19); ze dne 1. října 1998, Spojené království v. Komise (C-209/96, Recueil, s. I-5655, bod 35); ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada (C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

22 – Spojené království v této souvislosti odkazuje na rozsudky Soudního dvora ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, s. I-3013, body 31 až 36), a ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 12).

23 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. června 2000 (C-400/98, Recueil, s. I-4321).

24 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 29. února 1996 (C-110/94, Recueil, s. I-857).

25 – Výše uvedený rozsudek Inzo, bod 24. Viz také výše uvedený rozsudek Breitsohl, bod 39, a rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577).

26 – Stanovisko generálního advokáta Jacobse k věci I/S Fini H (rozsudek ze dne 3. března 2005, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 21).

27 – Tuto otázku může vyjasnit srovnání obou situací. Situace I: X prohlásí, že otevře restauraci, a získá tak (přechodné) postavení osoby povinné k dani. Nakoupí židle, stoly a jiné vybavení a požádá o odpčet DPH. Restauraci však neotevře. Situace II: Y otevře restauraci a používá ji k podvodné činnosti. Poskytuje restaurační služby a účtuje svým zákazníkům DPH, poté však sníží evidované příjmy ve snaze zmást daňové orgány a ponechat si část obdržené DPH. V situaci I vzniká stín pochybnosti o postavení X jako osoby povinné k dani. Daňové orgány mohou požadovat objektivní důkazy na podporu ohlášeného záměru X a posoudit, zda X skutečně zamýšlí vykonávat restaurační činnost (viz například výše uvedený rozsudek Inzo, a rozsudky ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1), a ze dne 8. června 2000, Schloßstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279). Naopak, situace II neovlivňuje postavení Y jako osoby povinné k dani, neboť Y skutečně vykonává hospodářskou činnost: poskytuje restaurační služby. Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se účel nebo výsledky takové činnosti nedotýkají jeho postavení jako osoby povinné k dani.

28 – Například výše uvedený rozsudek Rompelman, bod 19, a rozsudek ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 28).

29 – Rozsudky Soudního dvora ze dne 28. února 1984, Einberger (294/82, Recueil, s. 1177); ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, bod 16); ze dne 5. července 1988, Happy Family (289/86, Recueil, s. 3655, bod 20); ze dne 5. července 1988, Mol (269/86, Recueil, s. 3627, bod 18); ze dne 28. května 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, Recueil, s. I-3257, bod 9), a ze dne 29. června 2000, Salumets a další (C-455/98, Recueil, s. I-4993, bod 19).

30 – Výše uvedené rozsudky Happy Family, bod 20, a Mol, bod 18.

31 – Výše uvedené rozsudky Einberger a Happy Family, bod 23.

32 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. května 2001, Fischer (C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, body 19 až 23 a 28). Pokud jde o právní základ odvodnění Soudního dvora, generální advokát Jacobs uvádí v bodě 22 svého stanoviska k věci Witzemann (rozsudek ze dne 6. prosince 1990, C-343/89, Recueil, s. I-4477), že „skutečný základ uvedeného pravidla je poněkud nejasný“ a že „nelze [...] tvrdit, že by existovala jakákoli základní právní zásada, která by bránila zdanění protiprávních plnění“. Soudní dvůr má v zásadě za to, že DPH se uplatní pro činnosti spadající do běžného hospodářského oběhu, bu proto, že jsou legitimní, nebo proto, že mohou konkurovat legitimním hospodářským činnostem; mimo tento rámec se daňová neutralita v zásadě neuplatní. Viz také stanovisko generálního advokáta Fenellyho k věci Coffeeshop „Siberië“ (výše uvedený rozsudek, body 85 a 94).

33 – Výše uvedený rozsudek Einberger, bod 15. Viz také výše uvedený rozsudek Witzemann a stanovisko generálního advokáta Légera k věci Goodwin a Unstead (výše uvedený rozsudek, bod 20).

34 – Výše uvedené rozsudky Salumets a další, body 19 a 21; Fischer a Brandenstein, bod 20, a Lange, bod 12.

35 – Teorie Spojeného království by se uplatnila pouze tehdy, pokud by všechny tyto podmínky byly splněny souasně. Kruhová povaha řetězce dodávek ani skutečnost, že jeho součástí je nebo bude chybějící subjekt, sama o sobě nepostačuje k závěru, že plnění nespadá do působnosti DPH. „Podvod chybějícího subjektu“ může nastat i v lineárním řetězci dodávek; plnění v rámci takového řetězce přesto budou spadat do působnosti DPH. Kruhový obchod může být běžným hospodářským jevem na některých komoditních trzích. Systém DPH je nastaven tak, aby se s tímto jevem vypořádal a aby plnění i nadále podléhala DPH, bez ohledu na to, zda se obchodované zboží skutečně dostane do rukou zákazníka.

36 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, body 57, 58, 65 a 69). Analogicky, rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24). Viz také rozsudky Soudního dvora ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26); Schloßstraße, uvedený výše, bod 44; ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 44), a ze dne 26. dubna 1988, Krücken (316/86, Recueil, s. 2213, bod 22). Soudní dvůr ustáleně rozhoduje, že požadavek právní jistoty musí být dodržován ještě přesněji, pokud jde o pravidla, která mohou mít finanční důsledky tak, aby byl dotčeným osobám přesně znám rozsah jejich práv a povinností. Viz například, rozsudky Soudního dvora ze dne 15. prosince 1987, Irsko v. Komise (325/85, Recueil, s. 5041, bod 18); ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise (326/85, Recueil, s. 5091, bod 24); Sudholz, uvedený výše, bod 34, a ze dne 9. července 1981, Gondrand (169/80, Recueil, s. 1931, bod 17).

37 – Například nelegální hazardní hry jsou hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice; to však samozřejmě nebrání členským státům, aby proti nelegálním hazardním hrám přijaly opatření: výše uvedený rozsudek Fischer. Viz také výslovně výše uvedený rozsudek Lange, bod 24.

38 – Právě v této souvislosti je třeba řešit otázku, zda subjektům skutečně byla nebo měla být známa existence podvodu, a nikoli, jak uplatňuje dánská vláda, v souvislosti s definicí „hospodářské činnosti“.

39 – Včetně, mezitím, Spojeného království (viz článek 18 finančního zákona 2003).