

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

POIARESA MADURA,

predstavljeni 16. februarja 2005(1)

**Združene zadeve C-354/03, C-355/03 in C-484/03**

**Optigen Ltd.**

**in**

**Fulcrum Electronics Ltd. (v likvidaciji)**

**in**

**Bond House Systems Ltd.**

**proti**

**Commissioners of Customs & Excise**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Združeno kraljestvo))

„Šesta direktiva o DDV – členi 2(1), 4(1) in (2) – Gospodarska dejavnost – Transakcije, ki sestavljajo del verige dobave, v kateri je udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, ali trgovec, ki uporablja nepooblaščen številko DDV – Davčni vrtiljak“

1. V treh primerih, ki zadevajo nenamerne udeležence pri vrsti DDV goljufije, označene kot „davčni vrtiljak“, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, sprašuje Sodišče, ali se transakcije, ki so del sistema goljufije, ki so ga vzpostavili drugi, štejejo za gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS.(2)

2. Predlog za predhodno odločanje izhaja iz pritožbenih postopkov pred High Court of Justice (Chancery Division) v zadevah Optigen Ltd. („Optigen“), Fulcrum Electronics Ltd. („Fulcrum“) in Bond House Systems Ltd. („Bond House“). Toženci v vseh zadevah so Commissioners of Customs and Excise. Pritožbi Optigen in Fulcrum sta vloženi zoper odločbo VAT and Duties Tribunal, London. Pritožba Bond House je vložena zoper odločbo VAT and Duties Tribunal, Manchester. V obeh odločbah je bilo v bistvu ugotovljeno, da transakcije, ki so del davčnega vrtiljaka, ne spadajo na področje DDV.

**I – Upoštevne določbe prava Skupnosti**

3. Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS(3) določa bistvo skupnega sistema DDV:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na

potrošnja blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

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

4. Po členu 2(1) Šeste direktive je dobava blaga ali storitev, ki jo davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo, predmet DDV.

5. Člen 4(1) direktive določa, da je „davi zavezanec“ „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

6. „Gospodarske dejavnosti“ so opredeljene v členu 4(2) in obsegajo „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev“. Člen 4(2) dalje določa: „Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

## II – Dejstva in predlog za predhodno odločanje

A – Splošno ozadje: „davi vrtiljak“

7. V svoji odločbi v zadevi Bond House VAT and Duties Tribunal, Manchester, podaja jasno razlago tega, kar Commissioners opisujejo kot davi vrtiljak:(4)

„V najpreprostejši obliki davi vrtiljak deluje tako, kot je opisano v nadaljevanju. Trгоvec (A'), zavezanec za DDV v eni državi članici Evropske unije, prodaja obdavčljivo blago trgovcu, zavezancu za DDV v drugi državi članici. Prodaja A-ja B-ju je niže stopnje v A-jevi državi članici. [(5)] B bi moral prijaviti nakup in plačati davek na pridobitev v svoji državi članici in pod predpostavko, da namerava uporabiti to blago za nadaljnjo obdavčljivo dobavo, nato zahtevati kredit za enak znesek, kot je vstopni davek. Če je udeleženec v davnem vrtiljaku, ne stori nič od tega. B nato proda blago drugemu trgovcu – zavezancu za DDV – (C') v njegovi državi članici, kjer obračunava in prejema DDV za plačilo. Vendar pa tega DDV davnim organom ne plača in dejansko izgine; postane to, kar [Commissioners] imenujejo „kratko živeti“. Nenazadnje, v času prodaje C-ju, ko je še vedno zavezanec za DDV in pred tem, ko Commissioners ugotovijo, da je ali da bi lahko postal kratko živeti, in bi lahko ukrepali (na primer z odjavo B-ja), B izda račun z obračunanim DDV C-ju, ki zatrjuje, da je DDV plačal B-ju kot vstopni davek. C (Commissioners ga imenujejo ‚posrednik‘) nato proda blago trgovcu – zavezancu v drugi državi članici: znak najpreprostejše goljufije je, da je ta kupec A, in iz te krožnosti izhaja izraz ‚davi vrtiljak‘. C ima zahtevek za vstopni davek, vendar ker je njegova prodaja A-ju v C-jevi državi članici obdavčena z niže stopnjo, izstopnega davka ni treba plačati. [(6)] Če je goljufija uspešna, je B prejel, ne pa obračunal DDV, ki ga morajo davi organi plačati C-ju. V tem položaju je B gotovo goljufiv in verjetno tudi A; C je lahko v celoti neveden glede tega, kar se dogaja, in glede tega, za kaj se uporablja njegova udeležba. [...] Cilj B-ja je, kot Commissioners dojemajo zadevo, da ne kupuje in prodaja v običajnem poteku poslovanja, ampak da se znajde v položaju, da prejema DDV [...] Blago ni nič več kot znak, potreben za podporo verjetnosti transakcij [...] A (vsaj če je udeleženec v goljufiji) prav tako nima resnega poslovnega motiva za nakup tistega, kar je ravno prodal. Čeprav je možno, da je tudi A nenamerni udeleženec, če mu je C prodal blago po nižji ceni od tiste, za katero ga je A prodal B-ju (ali nižji od cene, po kateri bi ga, kot dopuščajo tržne transakcije, lahko prodal v prihodnosti), je teorija Commissioners, da A in B delujeta usklajeno in

da je A-jev ponovni odkup prikladen, delno zaradi nadzora in delno zato, ker je lažje in ceneje uporabiti omejeno količino blaga večkrat kot kupiti novo dobavo vsakokrat na odprtem trgu [...] B, vedo?, da bo s tem, ko ne bo obračunal nastalega izstopnega davka, pridobil, si lahko privoši prodajo blaga C-ju za manj, kot je plačal A-ju, kar bo tudi storil, če bo to treba za zagotovitev prodaje.“

8. Lahko si je predstavljati neskončne variacije na verigo transakcij, precej bolj zapletene, kot je opisana zgoraj, in v resničnosti je lahko isto blago „poslano naokrog“ po več različnih verigah. Težava pa v temelju ostaja enaka: trgovec kopiži znesek, ki mu je bil plačan kot DDV, vendar ga davčnim organom ne plača. Trgovec, ki ne izpolni obveznosti, lahko uporabi „ugrabljeno“ številko DDV ali se sam prijavi za DDV in preprosto izgine, preden davčni organi ukrepajo.

9. Zdi se, da se v zadnjih letih ta vrsta goljufije v trgovini znotraj Skupnosti povečuje in trenutno predstavlja veliko skrb za države članice. Čeprav je težko določiti količino tega denarja, nedvomno povzroča znatno izgubo nacionalnega prihodka.(7)

#### B – Dejstva v predloženih primerih

10. Dejstva v predloženih primerih, kot si sledijo zaporedoma v zahtevi High Court of Justice, so opisana spodaj.

##### a) Dejstva v zadevah Optigen in Fulcrum

11. Optigen in Fulcrum sta bila trgovca, večinoma z računalniškimi žipi, ki sta jih kupovala od družb v Združenem kraljestvu in jih prodajala strankam iz drugih držav članic. Optigen in Fulcrum sta, tako gre verjeti, postala nedolžna udeleženca številnih transakcij, ki vključujejo davčni vrtiljak. Nista poslovala s trgovci, ki so „izginili“, niti se nista zavedala ali imela razlog vedeti za svojo vpletenost v sistem transakcij, drugačnih od transakcij običajnih kupcev od trgovca in običajnih prodajalcev družbi v drugi državi članici. Commissioners so zavrnili vračilo DDV, ki sta ga zahtevala Optigen in Fulcrum, in sicer ker so bili zadevni nakupi in prodaje brez gospodarske vsebine in niso bili del nobene gospodarske dejavnosti. Po mnenju Commissioners nakupi niso bili dobave, ki so bile uporabljene ali ki bi bile uporabljene za namene dejavnosti, in prodaje niso bile dobave, opravljene v tem poslovanju za namene DDV.

12. Optigen in Fulcrum sta se pritožila zoper odločbo Commissioners na VAT and Duties Tribunal, London, ki je ti zadevi združil. Z odločbo z dne 1. maja 2003 je VAT and Duties Tribunal sklenil, da so Commissioners pravilno menili, da sporne transakcije ne spadajo na področje DDV, in zavrnil pritožbo Fulcrum in Optigen. Ugotovil je, da trgovec nima pravice do vračila vstopnega DDV, plačane za blago, ki ga je nato prodal družbam zunaj Združenega kraljestva, če je v verigi dobave trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, ali trgovec, ki je uporabil ugrabljeno DDV številko, čeprav trgovec, ki zahteva vračilo, ni bil na noben način vpleten in ni vedel za neizpolnitev obveznosti drugega trgovca ali ugrabitev DDV številke in da so bile verige dobave, ki so vključevale nakupe in prodaje trgovca, del davčnega vrtiljaka, ki so ga izvajale tretje osebe brez njegove vednosti. Optigen in Fulcrum sta vsak posebej vložila pritožbi na High Court of Justice proti odločbi VAT and Duties Tribunal.

##### b) Dejstva v zadevi Bond House

13. Bond House je bila v zadevnem času družba, registrirana v Angliji in Walesu in je trgovala z računalniškimi deli. Po vrednosti je bil večji del njene dejavnosti nakup na debelo procesorskih žipov (v nadaljevanju: CPU) od trgovcev, zavezancev za DDV v Združenem kraljestvu, ki jih je nato prodajala trgovcem, zavezancem za DDV v drugih državah članicah. V maju 2002, ko je trgovala kot prej, je Bond House opravila številne nakupe in prodaje CPU. Del te prodaje – 51

transakcij, ki znašajo približno 99 % prihodka Bond House v maju 2002 – je šel strankam v drugi državi?lanici. Vsakokrat je Bond House kupila CPU od dobavitelja iz Združenega kraljestva po, tako je menila, pošteni tržni vrednosti, jih prevzela in pla?ala dobavitelju dogovorjeno ceno, povišano za znesek, ki ji je bil obra?unan kot DDV. CPU je dostavila svojim strankam v tujini za nekoliko višjo ceno, kot jo je pla?ala sama. Za te dobave ni?te dav?ne stopnje je Bond House vložila dav?no prijavo za DDV za maj 2002, s katero je zahtevala povra?ilo zneska, ki ga je pla?ala za DDV na nakupe. Commissioners of Customs and Excise so zavrnil zahtevek za vstopni davek Bond House glede 27 nakupov.

14. Bond House se je pritožila zoper odlo?bo Commissioners na VAT and Duties Tribunal, Manchester. Z odlo?bo z dne 29. aprila 2003, spremenjeno z dodatkom z dne 8. maja 2003, je VAT and Duties Tribunal sklenil, da 26 izmed 27 nakupov ne more šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive in so zunaj podro?ja DDV. Ugotovil je, da ti nakupi sestavljajo del skupine transakcij, ki imajo goljufiv namen. ?eprav Bond House za ta namen ni vedela in ji ni mogo?e naprtiti nobene kršitve zakona, so bili ti posli brez gospodarske vsebine. Treba jih je bilo oceniti v skladu z objektivnimi kriteriji. Zato je nepomembno, da Bond House ni ravnala nezakonito. Kon?no, Bond House ni mogla legitimno pri?akovati, da bo njenemu zahtevku za vra?ilo vstopnega DDV, ki ga je pla?ala, ugodeno, in Commissioners, ki so Bond House prikrajšali za to vra?ilo, niso kršili na?ela sorazmernosti ali pravne varnosti in niso kršili njenih ?lovekovih pravic. Bond House je vložila pritožbo zoper to odlo?bo na High Court of Justice. High Court v svojem sklepu za prehodno vprašanje pripominja, da Bond House ni vedela za goljufijo, ki jo navajajo Commissioners in da družba pri sklepanju poslov ni ravnala nevestno.

#### *C – Vprašanja za predhodno odlo?anje*

15. Glede na to, da je treba veljavno nacionalno pravo – Value Added Tax Act 1994 – razlagati glede na skupni sistem DDV Skupnosti, High Court of Justice zaproša za smernice, kako ugotoviti, ali zadevne transakcije spadajo v sklop tega sistema. V tej zadevi je sporno, ali so Bond House, Fulcrum in Optigen opravljali gospodarsko dejavnost, ko so nevede sodelovali v „vrtiljaku“. High Court of Justice v bistvu sprašuje, ali se zadevne transakcije štejejo za gospodarske dejavnosti v smislu ?lena 4(2) Šeste direktive in ali bi morali, da bi o tem presodili, obravnavati verigo transakcij kot celoto ali vsako transakcijo posebej.

16. Pisna stališ?a so predložili Optigen, Fulcrum in Bond House, vladi Združenega kraljestva in Danske, Svet in Komisija. Na obravnavi 8. decembra 2004 je Sodiš?e obravnavalo ustne navedbe Optigen, Fulcrum in Bond House, vlad Združenega kraljestva, ?eške republike in Danske ter Komisije. Svet se je odlo?il, da ustnih navedb ne bo podal, ko je postalo jasno, da nobena od zadevnih strank ne bo sprožila vprašanja o veljavnosti dolo?b Šeste direktive.

#### **III – Presoja**

17. Jasno je, da je trgovina s CPU obi?ajno obravnavana kot gospodarska dejavnost. Analiza bo zato osredoto?ena predvsem na razloge, zakaj po mnenju Združenega kraljestva v teh okoliš?inah to ne drži. Prvi?, preu?il bom predlog, da je treba naravo transakcij presojati glede na sistem vrtiljaka kot celote. Drugi?, obravnaval bom idejo, da je treba upoštevati domnevani goljufivi namen transakcij. Nato bom preu?il vpliv sodne prakse, po kateri dolo?ene nezakonite dejavnosti ne spadajo na podro?je DDV. ?etrti?, obravnaval bom vprašanje pravne varnosti, element, ki so ga Optigen, Fulcrum in Bond House zelo poudarjali v svojih ustnih in pisnih vlogah. V zadnjem delu bom ponudil nekaj razmislekov glede potrebe po obravnavi dav?nega vrtiljaka.

#### *A – Mnenje, da je treba vrtiljak obravnavati kot celoto*

18. Optigen, Fulcrum, Bond House in Komisija trdijo, da se transakcije štejejo za gospodarsko

dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive. Po njihovem mnenju sta nakup in prodaja CPU sama po sebi gospodarska dejavnost. Dejstvo, da so druge osebe sprožile verigo transakcij, da bi ogoljufale davčne organe, nima zveze z naravo transakcij, v katerih so bili udeleženi Bond House, Optigen in Fulcrum.

19. Vladi Danske in češke republike podpirata trditev Združenega kraljestva, da se transakcije ne štejejo za gospodarske dejavnosti v smislu te direktive. Združeno kraljestvo zatrjuje, da transakcije, ki so del davčnega vrtiljaka, ne spadajo v sklop Šeste direktive, ker dejansko niso gospodarske dejavnosti; njihov končni namen je nezakonita prisvojitve denarja, plačane kot DDV, ne pa prepustitev blaga na trg za potrošnjo. Ker se DDV na transakcije ne plačuje, ne more biti podlage za vračilo DDV. Ta argument se uporabi za vsak člen v vrtiljaku, ker brez sistema goljufije ne bi prišlo do nobene transakcije.

20. Za sklepanje Združenega kraljestva je odločilno stališče, da je treba na sistem vrtiljaka gledati kot na celoto, da bi lahko ugotovili, ali se DDV nanaša na posamezne transakcije v njem. S tem stališčem se ne strinjam.

21. Sodišče je večkrat presodilo, da je obseg izraza „gospodarska dejavnost“ iz člena 4(2) Šeste direktive širok in da je izraz objektivni.<sup>(8)</sup> Izjeme zunaj področja DDV morajo biti izrecno določene in natančno opredeljene.<sup>(9)</sup> Kot je Sodišče navedlo v zadevi Rompelman, „splošni sistem davka na dodano vrednost [...] zagotavlja, da so vse gospodarske dejavnosti, ne glede na namen ali rezultate [...] obdavčene v celoti nevtrarno.“<sup>(10)</sup> V svoji sodbi z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski je Sodišče menilo, da se za ugotovitev, ali je dejavnost gospodarska dejavnost za namene skupnega sistema DDV, „dejavnost obravnava kot taka in ne glede na njen namen ali rezultate“.<sup>(11)</sup>

22. Združeno kraljestvo se opira na odločitev v zadevi Faaborg-Gelting Linien<sup>(12)</sup> in Stockholm Lindöpark<sup>(13)</sup> in zatrjuje, da je treba transakcije obravnavati glede na okoliščine, v katerih te nastanejo, da bi se lahko ugotovilo, ali so predmet DDV. Vendar pa te sodbe nimajo moči, da bi iz njih sklepali, da je treba verigo dobave obravnavati kot celoto, da bi se lahko ugotovilo, ali se transakcije kot del verige štejejo za gospodarsko dejavnost.

23. V zadevi Faaborg-Gelting Linien je bilo Sodišče vprašano, ali se gostinske transakcije kvalificirajo kot dobave blaga ali kot dobave storitev po Šesti direktivi. Sodišče je menilo, da je treba gostinske transakcije obravnavati kot dobave storitev, saj je zanje značilna vrsta lastnosti in del, v katerih je dobava hrane le en element in v katerih storitve v veliki meri prevladajo.<sup>(14)</sup>

24. V zadevi Stockholm Lindöpark je bilo obravnavano vprašanje, ali je treba dejavnost vzdrževanja igrišča za golf, za namene ugotovitve, ali je lahko le-ta oproščena DDV, šteti za dajanje nepremičnin v najem ali kot dobava storitev, povezana z dejavnostjo športnega ali fizičnega izobraževanja. Sodišče je ugotovilo, da „dejavnost vzdrževanja igrišča za golf na splošno nima za posledico le pasivne dejavnosti dati igrišče na razpolago, ampak tudi številne trgovske dejavnosti, kot so nadziranje, upravljanje in vzdrževanje izvajalca storitev, priprava drugih objektov in tako dalje.“<sup>(15)</sup> Zato, v odsotnosti precej izjemnih okoliščin, dajanje v najem igrišča za golf ne more biti opravljanje glavne storitve.<sup>(16)</sup>

25. Ne v zadevi Faaborg-Gelting Linien ne v Stockholm Lindöpark ni bilo dvoma o tem, da so zadevne dejavnosti po svoji naravi gospodarske. V obeh zadevah je šlo za obdavčljive transakcije iz Šeste direktive. Namesto razlenitve obdavčljive transakcije na njene različne dele, da bi jih lahko obdavčili posebej, je Sodišče uporabilo načelo „enotnosti dobave“, kot je ugotovil generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer v svojih sklepnih predlogih v zadevi Hotel Scandic Gässabäck.<sup>(17)</sup>

26. Dalje, okolišine, ki jih je Sodišče upoštevalo v zadevi Faaborg-Gelting Linien, zadevajo skupino dejanj, izvedenih ob isti priložnosti v povezavi z eno samo transakcijo ene obdavčljive osebe. V zadevi Stockholm Lindöpark je Sodišče menilo, da skupina povezanih dejanj tvori eno gospodarsko dejavnost.

27. Nasprotno davčni vrtiljak zadeva vrsto zaporednih dejavnosti, ki jih izvedejo številni trgovci v verigi dobave. Osnovna lastnost skupnega sistema DDV je, da se DDV obračuna za vsako transakcijo v verigi dobave.(18) Zato je treba vsako transakcijo posebej vsebinsko obravnavati. Posledično ne more biti narava posamezne transakcije spremenjena s prejšnjimi ali kasnejšimi dogodki.(19)

28. Združeno kraljestvo pravilno zatrjuje, da je treba DDV uporabljati v skladu z dejansko gospodarsko situacijo. Vendar pa to ne pomeni, da mora biti značaj transakcije v verigi dobave določen glede na celotno verigo. Prav nasprotno, sodna praksa ponovno potrjuje pravilo, da je treba dejavnost obravnavati objektivno in *per se*, ko pravi, da je treba upoštevati dejansko gospodarsko situacijo in da pravna oblika ni prepričljiva.(20)

29. Pravilo, da je treba vsako transakcijo obravnavati posebej in *per se*, ne glede na namen ali rezultat, temelji na zahtevi, da bi moral biti skupni sistem DDV nevtralen, in na načelu pravne varnosti, ki zahteva, da mora biti uporaba zakonodaje Skupnosti predvidljiva za subjekte, ki so ji podvrženi.(21) S tem zagotavlja, da je načeloma v času obdavčljive transakcije mogoče ugotoviti, ali ta transakcija spada ali ne spada v sklop Šeste direktive.

#### B – Domnevani namen transakcij

30. Združeno kraljestvo dalje zatrjuje, da je treba nujno gledati na domnevani namen transakcij,(22) ki je v tem primeru goljufati. Brez tega namena vrtiljak in vse njegove sestavne transakcije ne bi obstajale kot običajen gospodarski pojav. Optičen nasprotuje, da je to stališče v bistvu subjektivno, ker sprejema perspektivo trgovca, ki ni izpolnil obveznosti, medtem ko namenov drugih trgovcev ne upošteva. Vendar po mnenju Združenega kraljestva njegovo stališče ne temelji na namenih enega samega trgovca, ampak na objektivnem sklepanju, da je blago krožilo kot del sistema vrtiljaka, ki ni služil gospodarskemu namenu.

31. Ta argument je treba zavrniti, pa čeprav le iz razloga, ker temelji na presoji namena in rezultatov celotne verige namesto na presoji značaja vsake posamezne transakcije. Trditev, da transakcije končno niso imele gospodarskega namena, temelji na vrsti okoliščin, ki niso dejavniki, ki odločajo, ali transakcija v verigi spada na področje DDV. Kot sem ugotovil zgoraj, je treba vsako transakcijo obravnavati posebej, ne glede na njen namen ali rezultat. Na značaj transakcije dejstvo, da gre blago kasneje skozi roke istega trgovca, ne vpliva. Cilj nezakonite prisvojitve denarja je bil lahko pri izvoru verige transakcij, vendar je taka poneverba dejavnost sama po sebi; ni del dejavnosti trgovanja s CPU in ne spreminja značaja posamezne transakcije drugje v verigi.

32. Očitno se zdi Združenemu kraljestvu posebej pomembno dejstvo, da je domnevani namen vrtiljaka storiti to, kar naj bi bila po njegovem prepričanju DDV goljufija.

33. Vendar pa, v nasprotju s tem, kar predlaga Združeno kraljestvo, s stališča Sodišča v zadevah Breitsohl(23) in INZO(24) ne izhaja, da je lahko dejavnosti odvzet njen gospodarski značaj, če se jo opravlja za goljufive namene ali ko zaradi posledic na nekako omogoči goljufijo.

34. Za popolnoma drugačno vprašanje gre, ko oseba, ki zahteva odbitek DDV, poda lažne navedbe o svojem statusu davčnega zavezanca. To vprašanje je bilo postavljeno v zadevah Breitsohl in INZO. Sodišče je menilo, da „davčni zavezanec pridobi ta status dokončno le, če ta

oseba v dobri veri poda izjavo, da namerava za?eti predvideno gospodarsko dejavnost. V primerih goljufije ali zlorabe, v katerih na primer oseba pod pretvezo, da namerava opravljati posamezno gospodarsko dejavnost, dejansko skuša pridobiti kot svoje zasebno premoženje blago, glede katerega se lahko priznajo odbitki, lahko dav?ni organ terjajo povra?ilo zneskov za nazaj na podlagi tega, da so bili ti odbitki priznani na podlagi lažne navedbe.“(25)

35. Ta sodna praksa potrjuje, da lahko dav?ni organi zahtevajo „objektivni dokaz v podporo izjavljenemu namenu osebe, da bo opravljala gospodarsko dejavnost, ki bo osnova obdav?ljivih transakcij in bodo v odsotnosti takega dokaza lahko zavrnili pravico do odbitka.“(26) To vprašanje ni pomembno v tej zadevi. Prvi?, ni zatrjevano, da so Fulcrum, Optigen ali Bond House zahtevali odbitek DDV na podlagi njihove lažne navedbe ali da niso nameravali opravljati gospodarske dejavnosti. Drugi?, treba bi bilo jasno razlikovati med namenom izvajanja gospodarskih dejavnosti in predvidenim namenom samih gospodarskih dejavnosti.(27)

36. Dalje, trditev Združenega kraljestva, da bi morali poseben pomen pripisati dejstvu, da je domnevani namen transakcij goljufija, bi bilo, ?e bi jo sprejeli, težko uskladiti z vsebino ?lena 4(1) Šeste direktive, ki se sklicuje na gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultate te dejavnosti. Dejansko bi tak pristop prezrl objektivno naravo pojmovanja „gospodarske dejavnosti“ in bi povzo?il nesorazmerno posledico, s tem da bi bila celotna veriga dobave zunaj podro?ja Šeste direktive samo zato, ker en trgovec v verigi ne bi pla?al DDV dav?nim organom. Tak izid je še posebej begajo?, saj bi pomenilo, da zaradi trgov?evega nepla?ila DDV, le-ta dejansko sploh ne bi bil zavezan pla?ati DDV.

#### *C – Nezakonite dejavnosti in podro?je DDV*

37. Združeno kraljestvo meni, da obstaja vzporednica med predloženimi zadevami in zadevami, v katerih je Sodiš?e odlo?ilo, da se dolo?ene nezakonite dejavnosti ne kvalificirajo kot gospodarske dejavnosti in zato ne spadajo na podro?je skupnega sistema DDV. Ta analogija se mi ne zdi prepri?ljiva.

38. V skladu z dobro ustaljeno sodno prakso na?elo fiskalne nevtralnosti izklju?uje posplošeno razlikovanje med zakonitimi in nezakonitimi dejavnostmi.(28) V na?elu celo nezakonite transakcije spadajo na podro?je Šeste direktive in so predmet DDV.(29) Edina izjema je dejavnost, ki je popolnoma zunaj zakonskega gospodarskega podro?ja zaradi svojih posebnih lastnosti.(30) Na primer, dobava drog je zunaj podro?ja Šeste direktive,(31) medtem ko prirejanje nezakonite rulete spada na to podro?je, saj je zadnja v konkurenci z drugimi zakonitimi dejavnostmi iger na sre?o.(32)

39. Nasprotno od drog ali ponarejenega denarja pa CPU niso, po besedah Sodiš?a, „po definiciji predmet popolne prepovedi uvoza in trgovanja v Skupnosti“. (33) S podro?ja DDV so izvzeti le proizvodi, ki po svoji lastni naravi in zaradi svojih posebnih lastnosti ne morejo biti dani v promet ali integrirani v gospodarske poti.(34) Pri CPU ni tako.

40. Dalje, v nasprotju s tem, kar zatrjuje Združeno kraljestvo, trgovina s CPU ni povsem zunaj zakonitega gospodarskega podro?ja, ker se veriga transakcij kon?no izkaže kot krožna. Iz tega, kakor Commissioners sami opisujejo, kaj po njihovem mnenju sestavlja dav?ni vrtiljak, postane jasno, da je njegova zna?ilnost zloraba zakonitih gospodarskih poti, kar omogo?i zadržanje denarja, pla?anega kot DDV.

#### *D – Na?elo pravne varnosti*

41. ?e bi Sodiš?e sprejelo razlago, ki jo zagovarja Združeno kraljestvo, bi to povzro?ilo veliko negotovost glede uporabe Šeste direktive. Taka razlaga bi pomenila, da bi morali trgovci, ?e bi se

želeli v času transakcije prepričati, da prevzemajo pravice in obveznosti po sistemu DDV, predvideti, ali bo določeno blago, ki je predmet transakcije, v določeni fazi prišlo nazaj v roke trgovca, ki je že igral vlogo v verigi dobave. Če bi bilo tako, bi morali prav tako vedeti za kakršnokoli kasnejše „izginotje“ tega trgovca.(35) Medtem pa bi bilo treba upoštevati možnost, da ena in ista dobava lahko vsebuje blago, ki je zlorabljeno za goljufijo, in blago, ki ni uporabljeno za ta namen – če bi sprejeli argumentiranje Združenega kraljestva, bi bilo le zadnje predmet DDV. Ta razlaga pojma „gospodarska dejavnost“ nasprotuje načelu pravne varnosti, ki je splošno načelo prava Skupnosti, ki ga morajo države članice upoštevati ob izvajanju Šeste direktive.(36) Kot potem pravilno zatrjujejo Optigen, Fulcrum in Bond House, bi lahko pristop Združenega kraljestva deloval odvrtno za zakonito trgovino.

E – *Načini obravnavanja davčnega vrtiljaka*

42. Združeno kraljestvo očitno predvideva boj proti davčnemu vrtiljaku – ali vsaj odpravljanje težav, ki jih predstavlja – z omejitvijo področja sistema DDV. Po mojem mnenju Sodišče ne bi smelo privoliti v ta pristop. S tem bi obšutno prevladali breme težave z davčnih organov na zasebni sektor, na račun zakonite trgovine in ustreznega delovanja sistema DDV. Dalje bi odvrtni države članice od sprejemanja ustreznih ukrepov proti davčnemu vrtiljaku. S tega stališča je posebej omembe vredno, da kjer dejavnost spada na področje Šeste direktive, to ne pomeni, da države članice nimajo več pristojnosti, da ukrepajo zoper le-tega.(37) V bistvu člen 21 Šeste direktive daje državam članicam možnost, da uvedejo davčno skupno in solidarno odgovornost. Davčni zavezanec je tako lahko odgovoren za plačilo DDV, ki ga dolguje njegov sopogodbenuk, če je vedel oziroma bi moral vedeti za goljufivo ravnanje svojega sopogodbenuka.(38) Več držav članic je sprejelo tovrstne ukrepe proti davčnemu vrtiljaku.(39)

#### IV – Predlog

43. Na podlagi teh premislekov menim, da bi moralo Sodišče dati tak odgovor High Court of Justice:

Za ugotovitev, ali se transakcija v dobavni verigi šteje za gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, je treba transakcijo preučiti posamično in *per se*. Transakcije, ki sestavljajo del krožne dobavne verige, v kateri si trgovec nezakonito prisvoji zneske, ki so mu bili plačani kot DDV, namesto da bi plačal te zneske davčnim organom, so še vedno gospodarska dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive.

1 – Jezik izvirnika: portugalsčina.

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

3 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL, posebna angleška izdaja 1967, str. 14; v nadaljevanju: Prva direktiva).

4 – Odločba VAT and Duties Tribunal, Manchester (predsednik: Colin Bishopp) v zadevi Bond House Systems Limited proti C&E z dne 29. aprila 2003, točke 15 do 18 (opombe dodane).

5 – V skladu s členom 28c(A)(a) Šeste direktive je dobava blaga dobavitelju v drugi državi članici oproščena DDV. V besedilu UK Value Added Tax Act 1994 (zakona o davku na dodano

vrednost v Združenem kraljestvu) je taka dobava „ni?te stopnje“.

6 – Kot je omenjeno zgoraj, je dobava blaga dobavitelju v drugi državi ?lanici oproš?ena DDV. Prodajalec je upravi?en do povra?ila vstopnega davka, kot izhaja iz ?lena 17(2)(d) Šeste direktive, vstavljenega s ?lenom 28 f (1).

7 – Poro?ilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o uporabi na?inov upravnega sodelovanja v boju proti goljufijam DDV z dne 16. aprila 2004 (COM(2004) 260 kon?.).

8 – Na primer sodbe z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, to?ka 8); z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, to?ka 19) in z dne 4. decembra 1990 v zadevi Van Tiem (Recueil, str. I-1436, to?ka 42).

9 – Komisija proti Nizozemski, to?ka 19.

10 – Zgoraj navedena sodba Rompelman, to?ka 19; sodba z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji (50/87, Recueil, str. 4797, to?ka 15).

11 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Nizozemski, to?ka 8.

12 – Sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395).

13 – Sodba z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493).

14 – Zgoraj navedena sodba Faaborg-Gelting Linien, to?ka 12. Sodiš?e je pripomnilo, da je situacija druga?na, „kjer se transakcije nanašajo na „take-away“ (prodaja pripravljene hrane, ki jo kupec odnese na dom) in ni združena s storitvami za pove?anje potrošnje na mestu v ustreznem okolju“.

15 – Zgoraj navedena sodba Stockholm Lindöpark, to?ka 26.

16 – *Ibidem*.

17 – Sodbi z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, ZOdl., str. I?743, to?ka 21) in v zadevi Sinclair Collins z dne 12. junija 2003 (C?275/01, Recueil, str. I-5965, to?ke od 25 do 30).

18 – Glej ?len 2 Prve direktive Sveta.

19 – V zvezi s tem sodba ze dne 29. junija 1999 v zadevi Coffeeshop Siberië (C?158/98, Recueil, str. I-3971, to?ka 22).

20 – V zvezi s tem glej sodbo z dne 21. oktobra 2004 v zadevi BBL (C-8/03, ZOdl., str. I-10157, to?ka 36) in zgoraj navedeni sodbi EDM, to?ka 18, in Rompelman, to?ka 23.

21 – Glej na primer sodbe z dne 22. februarja 1984 v zadevi Kloppenburg proti Finanzamt Leer (70/83, Recueil, str. 1075, to?ka 11); z dne 15. decembra 1987 v zadevi Danska proti Komisiji (348/85, Recueil, str. 5225, to?ka 19); z dne 1. oktobra 1998 v zadevi Združeno kraljestvo proti Komisiji (C-209/96, Recueil, str. I-5655, to?ka 35); z dne 22. novembra 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu (C-301/97, Recueil, str. I-8853, to?ka 43) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Združeno kraljestvo proti Komisiji (C?17/01, Recueil, str. I?4243, to?ka 34).

22 – Glede tega Združeno kraljestvo napotuje na sodbi z dne 20. junija 1991 v zadevi Polystar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, str. I-3111, točka 12) in z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, str. I-3013, točke od 31 do 36) .

23 – Sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321).

24 – Sodba z dne 29. februarja 1996 v zadevi Inzo (C-110/94, Recueil, str. I-857).

25 – Zgoraj navedena sodba Inzo, točka 24. Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Breitsohl, točka 39, in sodbo z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577).

26 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi I/S Fini H (sodba z dne 3. marca 2005, C-32/03, ZOdl., str. I-1599).

27 – Primerjava med naslednjima situacijama lahko pojasni to točko. Situacija I: X navede, da bo odprl restavracijo, in pridobi (za?asen) status dav?nega zavezanca. Kupi stole, mize in drugo opremo in zahteva odbitek DDV. Vendar pa restavracije nikoli ne odpre. Situacija II: Y odpre restavracijo in jo zlorabi za izvedbo goljufije. Opravlja storitve restavracij in obra?unava DDV svojim strankam, vendar nato zmanjša zapisane prejeme, da bi s tem prevaral dav?ne organe in obdržal del prejetega DDV. Situacija I me?e senco dvoma na X-ov status dav?nega zavezanca. Dav?ni organi lahko zahtevajo objektivni dokaz v podporo X-ovega navedenega namena in presodijo, ali je X dejansko nameraval opravljati storitve restavracij (glej na primer zgoraj navedeno sodbo Inzo; sodbo z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-21, in sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße, C-396/98, Recueil, str. I-4279). Nasprotno situacija II ne vpliva na status Y-a kot dav?nega zavezanca, saj Y opravlja gospodarsko dejavnost: opravlja storitve restavracij. Iz ?lena 4(1) Šeste direktive izhaja, da namen ali rezultat te dejavnosti ne vpliva na njegov status dav?nega zavezanca.

28 – Na primer zgoraj navedena sodba Rompelman, točka 19, in sodba z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer (C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 28).

29 – Sodbe z dne 28. februarja 1984 v zadevi Senta Einberger (294/82, Recueil, str. 1177); z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil, str. I-4677, točka 16); z dne 5. julija 1988 v zadevi Happy Family (289/86, Recueil, str. 3655, točka 20); z dne 5. julija 1988 v zadevi Mol (269/86, Recueil, str. 3627, točka 18); z dne 28. maja 1998 v zadevi Goodwin in Unstead (C-3/97, Recueil, str. I-3257, točka 9) in z dne 29. junija 2000 v zadevi Salumets in drugi (C-455/98, Recueil, str. I-4993, točka 19).

30 – Zgoraj navedeni sodbi Happy Family, točka 20, in Mol, točka 18.

31 – Zgoraj navedeni sodbi Senta Einberger in Happy Family, točka 23.

32 – Zgoraj navedena sodba v zadevi Fischer, točke od 19 do 23 in 28. Kar zadeva pravno podlago utemeljitve Sodiš?a glede pripomb generalnega pravobranilca Jacobsa v točki 20 sklepnih predlogov v zadevi Witzemann, pripominja, da „je resni?na podlaga pravila nekoliko skrita in da „ne gre [...] domnevati, da katerokoli temeljno pravno na?elo prepre?uje obdav?itev nezakonitih transakcij“; sodba z dne 6. decembra 1990 v zadevi Witzemann (C-343/89, Recueil, str. I-4477). Sodiš?e v bistvu ugotavlja, da se DDV uporablja za dejavnosti z obi?ajnega gospodarskega podro?ja, ali zato, ker so zakonite, ali zato, ker so lahko konkuren?ne zakonitim gospodarskim dejavnostim; zunaj tega podro?ja na?elo fiskalne nevtralnosti ne pride v poštev. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja v sodbi zgoraj navedeni sodbi

Coffeeshop Siberië, točka 16.

33 – Zgoraj navedena sodba Senta Einberger, točka 15. Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Witzemann in zgoraj navedene sklepne predloge generalnega pravobranilca Légerja v zadevi Goodwin in Unstead, točka 20.

34 – Zgoraj navedene sodbe Salumets in drugi, točki 19 in 21; Fischer, točka 20, in Lange, točka 12.

35 – Teorija Združenega kraljestva bi bila uporabna le, če bi ti pogoji nastopili kumulativno. Ne krožnost dobavne verige ne dejstvo, da obstaja ali da bo obstajal trgovec, ki ne bo izpolnil obveznosti, samo po sebi ne zadostuje za sklep, da gre za transakcijo zunaj področja DDV. Do „goljufije kratko živega“ lahko pride v linearni dobavni verigi, v kateri bi transakcije v verigi nenazadnje spadale na področje DDV. Krožna trgovina se lahko zgodi kot običajen gospodarski pojav na določenih blagovnih borzah. Sistem DDV je vzpostavljen za obvladovanje tega pojava in transakcije ostanejo predmet DDV, ne glede na to, ali blago, s katerim se trguje, dejansko konča pri potrošniku.

36 – Enako sodba z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točke 57, 58, 65 in 69). Po analogiji glej sodbo z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24). Prav tako glej sodbo z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 26); zgoraj navedeno sodbo Schloßstraße, točka 44, ter sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 44) in z dne 26. aprila 1988 v zadevi Krücken (316/86, Recueil, str. 2213, točka 22). Sodišče je nenehno trdilo, da je treba paziti na zahtevo po pravni varnosti toliko bolj v primeru pravil, ki imajo lahko finančne posledice, tako da lahko zadevne osebe natančno poznajo obseg svojih pravic in obveznosti. Glej na primer sodbe z dne 15. decembra 1987 v zadevi Irska proti Komisiji (325/85, Recueil, str. 5041, točka 18); z dne 15. decembra 1987 v zadevi Nizozemska proti Komisiji (326/85, Recueil, str. 5091, točka 24); zgoraj navedeno sodbo Sudholz, točka 34, in sodbo z dne 9. julija 1981 v zadevi Administration des Douanes proti Gondrand Frères (169/80, Recueil, str. 1931, točka 17).

37 – Nezakonite igre na srečo so na primer gospodarska dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive; seveda to ne preprečuje državam članicam, da ne ukrepajo zoper nezakonite igre na srečo: zgoraj navedena sodba Fischer.

38 – V tem kontekstu bi morali obravnavati vprašanje, ali so trgovci dejansko vedeli oziroma bi morali vedeti za obstoj sistema goljufije in ne, kot predlaga danska vlada, v kontekstu definicije „gospodarske dejavnosti“.

39 – Vključno z Združenim kraljestvom (glej oddelek 18 Finance Act 2003).