

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 7. prosince 2005(1)

Věc C-384/04

Commissioners of Customs & Excise

Attorney General

proti

Federation of Technological Industries

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Court of Appeal (Civil Division) of England & Wales (Spojené království)]

„Šestá směrnice o DPH – Článek 21 odst. 3 a čl. 22 odst. 8 – Solidární odpovědnost za odvod DPH – Zásada proporcionality a zásada právní jistoty – Podvod chybějícího subjektu v rámci Společenství – Kolotočový podvod“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Court of Appeal (Civil Division) of England & Wales (občanskoprávní senát odvolacího soudu Anglie a Walesu) se týká výkladu čl. 21 odst. 3 a čl. 22 odst. 8 šesté směrnice Rady 77/388/EHS(2). Tato žádost byla podána v rámci žaloby na neplatnost v řízení mezi 53 obchodníky s mobilními telefony a počítačovými procesorovými jednotkami, jakož i jejich profesní organizací, Federation of Technological Industries (dále jen společnost „Federation“) a Commissioners of Customs & Excise (orgán pro cla a nepříímé daně) a Attorney-General (nejvyšší státní zástupce) (dále jen „Commissioners“). Tato žaloba směřuje ke zrušení článků 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 (Finance Act 2003), který byl přijat, aby bojoval proti praktikám, které zneužívají pravidla týkající se DPH při prodeji zboží uvnitř Společenství. Soudní dvůr je žádán, aby vydal rozhodnutí umožňující vnitrostátnímu soudu posoudit slučitelnost uvedených článků 17 a 18 s právem Společenství.

I – Právní rámec

A – Právní předpisy Společenství

2. Článek 21 šesté směrnice stanoví:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, mohou členské státy za podmínek, které si určí, stanovit, že daňovým dlužníkem je osoba, pro niž se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo;

b) osoba povinná k dani, které poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, nebo osoba, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku a které poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D, E a F osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku;

c) osoba, pro niž se dodání zboží uskutečňuje, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

- zdanitelným plněním je dodání zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části E bod 3,
- osobou, pro niž se dodání zboží uskutečňuje, je jiná osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku,
- faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku, vyhovuje podmínkám čl. 22 odst. 3.

Členské státy mohou nicméně přijmout odchylku od této povinnosti, ustanovila-li osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, v této zemi svého daňového zástupce;

d) každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na fakturu nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura;

e) osoba uskutečňující zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství.

2. Odchylně od odstavce 1:

a) je-li daňovým dlužníkem podle odstavce 1 osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, mohou jí členské státy povolit, aby jako daňového dlužníka označila daňového zástupce. Tato možnost je vázána na splnění podmínek a postupů, které stanoví každý členský stát;

b) uskutečňuje-li zdanitelné plnění osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, a se zemí, ve které má tato osoba sídlo nebo v níž je usazena, neexistuje právní nástroj, který by upravoval vzájemnou pomoc rozsahem obdobnou té, jakou stanovují směrnice 76/308/EHS* a 77/799/EHS** a nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH)***, mohou členské státy přijmout opatření, která stanoví, že daňovým dlužníkem je daňový zástupce ustanovený osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku.

3) V situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 mohou členské státy stanovit, že za odvod daní ručí společně a nerozdílně jiná osoba než daňový dlužník.

4) Při dovozu je povinná odvést daň z přidané hodnoty osoba nebo osoby, které jako daňové dlužníky označí nebo uzná členský stát, do kterého je zboží dováženo.“

3. Článek 22 odst. 7 šesté směrnice stanoví:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které se podle čl. 21 odst. 1

a 2 považují za daňové dlužníky namísto osoby povinné k dani, která není usazena v tuzemsku, splnily povinnosti stanovené v tomto článku týkající se prohlášení a odvodu daní; rovněž přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které podle čl. 21 odst. 3 ruší společně a nerozdílně za odvod daní, splnily povinnosti stanovené v tomto článku pro odvod daní.“

4. Podle znění čl. 22 odst. 8 šesté směrnice:

„Členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných povinností nad povinnosti stanovené v odstavci 3.“

B – *Vnitrostátní právní předpisy*

5. Článek 4 přílohy 11 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994, dále jen „zákon z roku 1994 o DPH“), po změně článkem 17 finančního zákona pro rok 2003, stanoví následující:

„1) Commissioners mohou, jako předchozí podmínku pro povolení nebo vrácení daní na vstupu jakékoli osoby, požadovat předložení jakýchkoli jimi určených dokladů vztahujících se k DPH.

1A) Pokud to považují za nezbytné za účelem zajištění příjmu, mohou commissioners požadovat, jako předchozí podmínku pro poskytnutí jakékoli úlevy na DPH, poskytnutí jakéhokoli zajištění, které považují za vhodné s ohledem na dlužnou částku.

2) Pokud to považují za nezbytné za účelem zajištění příjmu, mohou commissioners požadovat od osoby povinné k dani, jako předchozí podmínku pro možnost uskutečnit nebo obdržet zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, aby poskytla zajištění nebo nové zajištění za platbu jakékoli DPH, která je nebo by mohla být splatná:

a) toutéž osobou povinnou k dani, nebo

b) jakoukoli osobou, které je dodáno relevantní zboží nebo poskytnuty relevantní služby, nebo která dodala relevantní zboží nebo poskytla relevantní služby.

3) Pojmem ‚relevantní zboží nebo relevantní služby‘ uvedeným v odstavci 2 výše se rozumí zboží dodané nebo služby poskytnuté osobou povinnou k dani nebo osobou povinnou k dani.

4) Zajištění uvedené v odstavci 2 výše je poskytováno v takové výši a takovým způsobem, který určí commissioners.

5) Pravomoci svěřené commissioners odstavcem 2 výše se nedotýkají pravomocí, které mají na základě čl. 48 odst. 7.“

6. Článek 77A zákona z roku 1994 o DPH, který byl vložen článkem 18 finančního zákona pro rok 2003, stanoví následující:

„Solidární odpovědnost subjektů zasahujících do řetězce dodávek v případě nezaplacení daní

1) Tento ?lánek se vztahuje na zboží spadající pod kterýkoli z následujících popisů:

- a) telefony a jakékoli další vybavení, včetně součástek a příslušenství, vyrobené nebo upravené pro účely použití ve spojení s telefonními službami nebo telekomunikacemi;
- b) počítače a jakékoli další vybavení, včetně součástek, příslušenství a programového vybavení, vyrobené nebo upravené pro účely použití ve spojení s počítači nebo informačními systémy.

2) Pokud

- a) bylo zdanitelné dodání zboží spadající pod tento ?lánek uskutečneno ve prospěch osoby povinné k dani, a pokud
- b) v okamžiku dodání osoba povinná k dani věděla nebo měla důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání dotčeného zboží zůstala nezaplacena,

mohou commissioners zaslat uvedené osobě povinné k dani výměr uvádějící částku DPH, kterou zbývá zaplatit, a upřesňující úinky výměru.

3) Výměr ve smyslu tohoto ?lánku má tyto úinky:

- a) osoba, která výměr obdržela a
 - b) osoba, která je dačovým dlužníkem částky uvedené ve výměru, bez ohledu na tento ?lánek,
- jsou společně a nerozdílně odpovědné za zaplacení uvedené částky commissioners.

4) Pro účely odstavce 2 výše je částka DPH dlužná za dodání nižší částkou ze dvou následujících částek:

- a) zdanitelná částka za dodání a
- b) částka uvedená jako dlužná v dačovém přiznání podaném za účetní referenční období osobou, která uskutečnila dodání (za předpokladu, že dačové přiznání podala), navýšená o jakoukoli částku, která je považována za dlužnou za dané období (s výhradou oprávněného prostědku ze strany uvedené osoby).

5) Odkaz v odst. 4 písm. b) výše na částku považovanou za dlužnou určitou osobou zahrnuje případ, kdy není uvedené osobě dotčená částka oznámena, protože to nelze učinit.

6) Pro účely odstavce 2 výše se osoba považuje za osobu, která má důvody domnívat se, že se nachází v případě uvedeném v písmeni b) uvedeného odstavce, pokud cena po ní požadovaná za dotčené zboží:

- a) byla nižší než nejnižší cena, kterou mohla rozumně očekávat, že by za uvedené zboží zaplatila na trhu,
- b) byla nižší než cena požadovaná za jakékoli předchozí dodání téhož zboží.

7) Domněnka uvedená v odstavci 6 výše je vyvratitelná prokázáním toho, že nižší cenu zaplacenou za zboží lze připsat okolnostem nezávislým na nezaplacení DPH.

- 8) Odstavec 6 výše se nedotýká jiných způsobů prokázání existence důvodné domněnky.
- 9) Ministerstvo financí může usnesením poznamenat odstavec 1 výše. Toto usnesení může zavést jakákoli vedlejší, doplňující, nepříčná či přechodná ustanovení, která ministerstvo financí považuje za vhodná.
- 10) Pro účely tohoto článku:
- a) pojem „zboží“ zahrnuje služby;
 - b) částka DPH je považována za nezaplacenou pouze v rozsahu, v jakém přesahuje částku jakéhokoli dlužného poplatku na DPH.

II – Průvodní řízení a otázky položené v žádosti o rozhodnutí o předložené otázce

7. V průvodním řízení se jedná o slučitelnost článků 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 s právem Společenství. Tyto články byly přijaty za účelem boje proti tomu, co se ve Spojeném království nazývá „podvodem chybného subjektu“ (MTIC). Jak bylo vysvětleno v předkládacím usnesení, můžeme rozlišit dvě kategorie podvodu MTIC.

8. První kategorií je to, co Commissioners nazývají „podvodem při pořízení“ („acquisition fraud“). Obchodník přihlášený k DPH ve Spojeném království si pořídí zboží z jiného členského státu a prodá ho ve Spojeném království. Prodej je osvobozen od DPH v členském státě, ze kterého bylo zboží odesláno, podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice a kupující je povinen odvést DPH ve Spojeném království podle čl. 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Obchodník prodá zboží za cenu zahrnující DPH, ale nezaplatí Commissioners DPH obdrženou za následné dodání a zmizí.

9. Druhá kategorie se stala známou jako „kolotošový podvod“ („carousel fraud“). Tento podvod má složitější schéma, které v zásadě funguje následovně. Společnost B (dále jen „B“) usazená ve Spojeném království kupuje zboží od společnosti A (dále jen „A“) v jiném členském státě. A nedluží žádnou DPH s ohledem na pořízení, ale B je povinna odvést DPH ze svých následných prodejů ve Spojeném království. B prodá zboží, obvykle se slevou, třetí společnosti C (dále jen „C“) také usazené ve Spojeném království, ale neodvede DPH. C je nazývána „nárazníkovou společností“ (buffer company). Prodá zboží jiné společnosti ve Spojeném království s malým ziskem, odvede DPH z prodeje, ale požaduje vrácení DPH na vstupu. Může existovat série dalších prodejů až zboží dorazí do společnosti, která ho prodá obchodníkovi přihlášenému k DPH v jiném členském státě. Tento prodej je osvobozen od DPH, ale prodávající má nárok získat zpět daň na vstupu, a tudíž se snaží získat od Commissioners DPH, kterou zaplatil za svou koupi zboží od poslední nárazníkové společnosti. Pokud je takové vrácení uskutečнено, celní orgány zaplatí této společnosti DPH účtovanou při prodeji poslední nárazníkovou společností a dosud neobdržely částku účtovanou jako DPH společností B. Charakteristickým znakem skutečného kolotošového podvodu je, že zboží je nakonec prodáno zpátky průvodnímu prodávajícímu, společnosti A. Kolo může tedy začít znovu. V každém kole kolotoše částka zaplacená jako DPH společností B je vyčtata z vešejného příjmu. Kolotoš se může točit tímto způsobem denně. Společnost B může „unášet“ DPH od několika netušících třetích stran nebo se může přihlásit k DPH a jednoduše zmizet předtím než daňové orgány přijmou opatření. Dotčené zboží je obvykle malého rozměru a velké hodnoty. V předkládacím usnesení je uvedeno, že tento typ podvodu krátí vešejný příjem Spojeného království o částku přesahující 1,5 miliardy GBP za rok.

10. Žaloba na neplatnost článků 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 byla projednána nejprve Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England & Wales a

následně v odvolacím řízení před Court of Appeal (Civil Division) of England & Wales. Federation zpochybnila články 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 z důvodu nedostatku pravomoci zákonodárce. Tvrdí, že články nejsou povoleny ani čl. 21 odst. 3 ani čl. 22 odst. 8 šesté směrnice. Court of Appeal se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje čl. 21 odst. 3 směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES, členským státům stanovit, že jakákoliv osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod daně spolu s jakoukoliv osobou takto odpovědnou podle čl. 21 odst. 1 nebo čl. 21 odst. 2, a to pouze s výhradou obecných právních zásad Společenství, tedy, že takové opatření musí být objektivně odvodněné, rozumné, přiměřené a musí být v souladu s požadavkem právní jistoty?

2) Umožňuje čl. 22 odst. 8 směrnice členským státům stanovit, že jakákoliv osoba může být takto odpovědná, nebo stanovit, že osoba může být povinná poskytnout zajištění za daň splatnou jinou osobou, a to pouze s výhradou výše uvedených obecných zásad?

3) Pokud je odpověď na první otázku záporná, jaká další omezení jiná než ta, která vyplývají z výše uvedených obecných zásad, se uplatní na pravomoc udělenou čl. 21 odst. 3?

4) Pokud je odpověď na druhou otázku záporná, jaká další omezení jiná než ta, která vyplývají z výše uvedených obecných zásad, se uplatní na pravomoc udělenou čl. 22 odst. 8?

5) Brání směrnice tomu, aby členské státy stanovily solidární odpovědnost osob povinných k dani nebo aby na osobě povinné k dani požadovaly poskytnutí zajištění za DPH splatnou jinou osobou povinnou k dani za účelem zabránění zneužití systému DPH a ochrany přímě splatných v rámci tohoto systému, jestliže jsou taková opatření v souladu s výše uvedenými obecnými zásadami?“

11. Písemná vyjádření byla předložena Federation, vládou Spojeného království, německou vládou, Irskem, kyperskou vládou, nizozemskou vládou, portugalskou vládou a Komisí. Při jednání konaném dne 5. října 2005 si Soudní dvůr vyslechl řeči Spojeného království, Federation, Irsko a Komise.

III – Posouzení

12. Začnu své posouzení rozborem otázek týkajících se čl. 21 odst. 3 šesté směrnice. Poté posoudím otázky týkající se čl. 22 odst. 8.

13. Úvodem je třeba připomenout, že v řízeních podle článku 234 ES není Soudní dvůr příslušný k rozhodování o souladu vnitrostátních předpisů s právem Společenství. Úloha Soudního dvora je omezena na provedení výkladu práva Společenství za účelem toho, aby vnitrostátní soud mohl takto rozhodnout(3).

A – K první a třetí otázce

14. Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu je, zda a v jakém rozsahu čl. 21 odst. 3 šesté směrnice uděluje pravomoc členským státům stanovit, že osoba je společně a nerozdílně odpovědná spolu s jinou osobou za odvod DPH.

15. Federation tvrdí, že čl. 21 odst. 3 zmocňuje členské státy stanovit solidární odpovědnost, ale že tato pravomoc musí být vykládána striktně. Podle Federation čl. 21 odst. 3 pouze uděluje pravomoc členským státům stanovit solidární odpovědnost v situacích, ve kterých čl. 21 odst. 1 a čl. 21 odst. 2 určuje páry jednotlivců, které mohou být solidárně odpovědné. V tomto ohledu odkazuje Federation na čtyři situace uvedené v čl. 21 odst. 1 písm. a) druhém pododstavci, čl. 21

odst. 1 písm. c), čl. 21 odst. 2 písm. a) a čl. 21 odst. 2 písm. b). Federation dále tvrdí, že členské státy musí respektovat obecné právní zásady Společenství, pokud se rozhodnou stanovit solidární odpovědnost podle čl. 21 odst. 3.

16. Vláda Spojeného království tvrdí, že čl. 21 odst. 3 umožňuje členským státům, aby stanovily, že jakákoliv osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH s jakoukoliv osobou, která je takto odpovědná podle čl. 21 odst. 1 nebo odst. 2, a to pouze s výhradou obecných právních zásad Společenství. Podle vlády Spojeného království poštění slova čl. 21 odst. 3 odkazují na všechny situace v čl. 21 odst. 1 a odst. 2, nikoli pouze na některé z nich. Portugalská vláda, Irsko, kyperská vláda a Komise zastávají v podstatě stejný názor jako Spojené království.

17. Nizozemská vláda argumentuje, že opatření, jako je článek 18 finančního zákona spadá mimo rozsah působnosti šesté směrnice, jelikož se netýká ukládání DPH, ale jejího výběru. V tomto ohledu odkazuje Nizozemsko mimo jiné na usnesení Soudního dvora ve věci C-395/02, *Transport Service*, ve kterém bylo rozhodnuto, že členským státům v zásadě přísluší stanovit podmínky, za kterých mohou daňové orgány vybírat DPH, ale musejí respektovat meze stanovené právem Společenství(4). Odkazujíc zejména na rozsudek ze dne 18. prosince 1997, *Molenheide* a ostatní(5), nizozemská vláda tvrdí, že členské státy mají pravomoc v záležitosti vybírání dluhů na DPH přijmout opatření, na základě kterého může být osoba stanovena společně a nerozdílně odpovědnou za odvod dluhu na DPH nezaplaceného jinou osobou s výhradou omezení vyplývajících z práva Společenství, včetně zásady proporcionality a zásady právní jistoty.

18. Zprvce posoudím argument, že takové opatření, o jaké se jedná v projednávané věci, nevyžaduje právní základ v šesté směrnici.

19. Je třeba rozlišovat mezi stanovením odpovědnosti za odvod DPH a opatřeními týkajícími se pouze výběru DPH. Z rozsudku *Molenheide* a další mimo jiné vyplývá, že členské státy mohou přijmout opatření, aby se chránily proti riziku vrácení DPH, pokud žádný příspěvek na DPH ve skutečnosti neexistuje(6), jako jsou pravidla, kterými se řídí prokázání nároku na odpočet DPH(7), nebo pravidla specifikující informaci, která musí být obsažena ve fakturách odvodujících nárok na odpočet(8). V rozsudku *Transport Service*, který se týkal dodání, které bylo nesprávné, ale údajně v dobré víře, fakturováno jako osvobozené od DPH, Soudní dvůr uvedl, že je v cí členských států stanovit podmínky, za kterých mohou členské státy vracet DPH, jelikož šestá směrnice neobsahuje žádná ustanovení týkající se této otázky(9). Tato judikatura se nicméně týká pouze vrácení a vybírání DPH. Stanovení odpovědnosti za odvod DPH – věc, která logicky přechází otázce vrácení nebo výběru – je výslovně upraveno v článku 21 šesté směrnice. Při stanovení odpovědnosti musí tedy členské státy striktně dodržovat harmonizovaná pravidla stanovená ve směrnici. Dále se budu zabývat argumenty týkající se výkladu čl. 21 odst. 3.

20. Článek 21 odst. 3 stanoví, že „v situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 mohou členské státy stanovit, že za odvod daní ručí společně a nerozdílně jiná osoba než daňový dlužník“.

21. Podle mého názoru je tvrzení Federation, že čl. 21 odst. 3 odkazuje pouze na některé ze situací uvedených v čl. 21 odst. 1 a odst. 2, nesprávné. Znčí čl. 21 odst. 3 nic takového nenaznačuje. A také výklad čl. 21 odst. 3 provedený Federation nevychází ze systému směrnice o DPH. Článek 21 odst. 3 stanoví v každém případě výjimku z obecné zásady, že by měla existovat pouze jedna osoba odpovědná za odvod v každém typu transakce, ale tato výjimka existuje z důvodu zajištění výběru daní a zabránění zneužití, účelům, které jsou uznány a formálně podporovány šestou směrnicí(10).

22. Federation tvrdí, že její restriktivní výklad čl. 21 odst. 3 je podpořen přípravnými pracemi na článku 21. Před přijetím směrnice 2000/65, která zavedla souasně znčí čl. 21 odst. 3, se totiž

zdá, že možnost stanovit, že jiná osoba bude odpovědná za odvod DPH, byla omezenější(11). Podle mého názoru to ale není dostatečným důvodem pro výklad čl. 21 odst. 3 v rozporu s jeho zjevným významem, konkrétně se slovy „v situacích uvedených v odstavcích 1 a 2“, která se týkají všech situací uvedených v čl. 21 odst. 1 a v čl. 21 odst. 2.

23. Pírozeně to neznamena, že podle práva Spoleenství mají daové orgány *carte blanche* stanovit solidární odpovědnost za odvod DPH. Při provádění ustanovení šesté směrnice jsou vnitrostátní orgány povinny dodržovat obecné právní zásady Spoleenství(12). Mezi tyto patří, jak předkládající soud správně poznamenal, zásada právní jistoty a zásada proporcionality.

24. V tomto ohledu připomínám, že zásada právní jistoty vyžaduje, aby opatření přijatá podle čl. 21 odst. 3 šesté směrnice byla jednoznačná a jejich použití bylo předvídatelné pro všechny, na které se vztahují(13), zatímco zásada proporcionality vyžaduje, aby opatření byla přiměřená s ohledem na cíl, kterého mají dosáhnout(14).

25. V projednávaném kontextu bude muset vnitrostátní soud najít rovnováhu mezi potřebou zajistit výběr DPH a zájmem zajistit, aby běžné obchodování nebylo nesmyslně složité z důvodu hrozby odpovědnosti za nezaplacení DPH, kterou dluží jiná osoba.

26. Federation tvrdí, že domněnky stanovené v čl. 77A odst. 6 zákona z roku 1994 o DPH jsou v rozporu s obecnými právními zásadami Spoleenství, jelikož je značně obtížné stanovit cenu na volném trhu na trzích s mobilními telefony a CPU, a tudíž poznat nabídku užívanou pod tuto cenu na volném trhu. Podle Federation představuje solidární odpovědnost všech podniků ve stejném dodavatelském řetězci, zejména pokud je založená na domněnkách týkajících se ceny předchozích dodání, finanční rizika, která jsou pro investory nepřijatelná. V praxi je nemožné, aby obchodníci prověřovali dodavatelský řetězec kromě svých bezprostředních zákazníků a dodavatelů. Obchodníci se tudíž nemohou přiměřeně bránit, bez ohledu na to, jak budou pečliví, a i přes skutečnost, že mohou být nevinní.

27. Podle mého názoru mohou členské státy na základě šesté směrnice stanovit osobu odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku uskutečnění transakce věděla nebo musela rozumně předpokládat, že DPH nebude uhrazena v dodavatelském řetězci(15). V tomto ohledu se vnitrostátní orgány mohou opírat o domněnky takové znalosti. Tyto domněnky nicméně nesmějí *de facto* zavádět systém odpovědnosti bez zavinění.

28. Z toho vyplývá, že domněnky o podvodu s DPH musí vyplývat z okolností, svěřících o podvodu s DPH, u kterých se dá očekávat, že je obchodníci poznají. Členské státy mohou uložit obchodníkům povinnost, aby byli pozorní a informovali se navzájem o pohodu zboží, s kterým obchodují. Nicméně tato povinnost nesmí příliš zatížit obchodníky, kteří provádějí nezbytná opatření, aby zajistili, že obchodují v dobré věli.

29. Mimoto se musí jednat o vyvratitelné domněnky, bez požadování důkazů o skutečnostech, které je pro obchodníky velmi obtížné získat(16).

30. Pokud by tyto podmínky nebyly splněny, použití domněnek by úinně narušilo požadavek, že osoba může být stanovena odpovědnou za odvod DPH pouze tehdy, pokud věděla nebo musela rozumně předpokládat, že DPH nebude uhrazena. Jednalo by se potom o zavedení odpovědnosti bez zavinění zneužívajícím způsobem.

31. Posouzení systému domněnek zavedeného v čl. 77A odst. 6 zákona z roku 1994 o DPH v souvislosti s tímto kritériem musí být ponecháno vnitrostátnímu soudu, jehož úlohou je rozhodnout, zda jsou dotčená vnitrostátní pravidla a praxe služitelné s právem Spoleenství(17).

B – Ke druhé a třetí otázce

32. Druhou a třetí otázkou se předkládající soud ptá, zda a v jakém rozsahu čl. 22 odst. 8 šesté směrnice opravňuje členské státy stanovit solidární odpovědnost a zda čl. 22 odst. 8 opravňuje členské státy vyžadovat, aby osoba jiná než daňový dlužník poskytla zajištění za odvod daní.
33. Vláda Spojeného království tvrdí, že i když článek 21 nedává pravomoc přijmout ustanovení týkající se solidární odpovědnosti, čl. 22 odst. 8 takovou pravomoc přiznává. Podle vlády Spojeného království toto ustanovení opravňuje členské státy stanovit, že jakákoliv osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH s jakoukoliv osobou, která je takto odpovědná podle čl. 21 odst. 1 nebo 2 šesté směrnice, nebo stanovit, že jedna osoba je povinna poskytnout zajištění za DPH, kterou dluží jiná osoba za předpokladu, že dotčená ustanovení jsou považována za nezbytná pro správný výběr DPH a pro zabránění únikům a jsou v souladu s obecnými právními zásadami Společenství.
34. Federation naopak tvrdí, že čl. 22 odst. 8 neumožňuje členským státům přijmout opatření, která ukládají povinnosti jiné osobě, než je osoba povinná k dani, jak je definována článkem 21 této směrnice.
35. Irsko podobným způsobem argumentuje, že čl. 22 odst. 8 nemůže sám o sobě představovat základ pro solidární odpovědnost. Členské státy mohou, pokud dodrží obecné právní zásady Společenství, stanovit, že po jakékoliv osobě, která je daňovým dlužníkem podle čl. 21 odst. 3, může být vyžadováno podle čl. 22 odst. 8, aby poskytla zajištění za daň, kterou dluží jiná osoba. Portugalská a kyperská vláda v podstatě zastávají tento názor.
36. Komise rovněž tvrdí, že čl. 22 odst. 8 šesté směrnice neumožňuje členským státům rozšířit odpovědnost za odvod DPH na osoby, které nejsou takto odpovědné podle článku 21 této směrnice. Ani čl. 22 odst. 8 sám o sobě nedovoluje členským státům stanovit, že po jedné osobě může být vyžadováno, aby poskytla zajištění za DPH, kterou dluží jiná osoba. Avšak jakmile je solidární odpovědnost stanovena podle opatření přijatého na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice, čl. 22 odst. 8, ve spojení s čl. 22 odst. 7, umožňuje stanovit, že jakákoliv osoba, která je společně a nerozdílně odpovědná za odvod, má povinnost poskytnout zajištění za dlužné částky, s výhradou obecných právních zásad Společenství.

37. Souhlasím s touto analýzou. ?lánek 22 odst. 8 umož?uje ?lenským stát?m „ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m“. Nicmén? toto ustanovení nestanoví odpov?dnost za odvod dan?, která není upravena nikde v šesté sm?rnici. Stanovením odpov?dnosti za odvod DPH se zabývá ?lánek 21 sm?rnice. ?lánek 22 sm?rnice upravuje specifické administrativní povinnosti pro osoby takto odpov?dné a ?l. 22 odst. 8 umož?uje ?lenským stát?m uložit *t?mto osobám* jiné povinnosti, než jsou ty, které jsou výslovn? stanoveny v p?edcházejících odstavcích ?lánku 22(18). Stanovení solidární odpov?dnosti m?že být tudíž založeno pouze na ?l. 21 odst. 3, zatímco administrativní povinnosti spojené s takovou odpov?dností vyplývají z ?lánku 22. V tomto ohledu Komise správn? poznamenala, že ?l. 22 odst. 7 vyžaduje, aby ?lenské státy p?ijaly nezbytná opat?ení k zajišt?ní, aby osoby, které jsou společn? a nerozdíln? odpov?dné za odvod DPH v souladu s ?l. 21 odst. 3, dodržovaly povinnosti uvedené v ?lánku 22. ?lánek 22 odst. 7 a ?l. 22 odst. 8 tudíž umož?uje ?lenským stát?m vyžadovat, aby jakákoliv osoba, která je odpov?dná za odvod DPH podle ?l. 21 odst. 3, poskytla zajišt?ní za tento odvod. Nicmén? ?l. 22 odst. 8 neposkytuje základ pro rozší?ení odpov?dnosti za odvod DPH, ani toto ustanovení neumož?uje ?lenským stát?m vyžadovat od osoby, která není da?ovým dlužníkem podle ?lánku 21, zajišt?ní za odvod DPH, kterou dluží jiná osoba.

C – *K páté otázce*

38. V souvislosti s odpov?dí na p?edcházející otázky není podle mého názoru nutné se zvláš? vyjad?ovat k páté položené otázce.

IV – **Záv?ry**

39. Navrhuji tudíž Soudnímu dvoru, aby na otázky položené v žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce odpov?d?l následovn?:

„1) ?lánek 21 odst. 3 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977, o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z p?idané hodnoty: jednotný základ daní, umož?uje ?lenským stát?m stanovit, že jakákoliv osoba m?že být společn? a nerozdíln? odpov?dná za odvod DPH spolu s jakoukoliv osobou takto odpov?dnou podle ?l. 21 odst. 1 nebo 2 stejné sm?rnice, a to pouze s výhradou obecných právních zásad Spole?enství, a zejména zásadou proporcionality a zásadou právní jistoty.

S p?ihlédnutím k t?mto zásadám m?že být osoba společn? a nerozdíln? odpov?dná za odvod DPH, pokud v dob? skute?né transakce v?d?la nebo musela rozumn? p?edpokládat, že DPH nebude zaplacená v dodavatelském ?et?zci. V tomto ohledu se vnitrostátní da?ové orgány mohou opírat o domn?nky, pokud jsou vyvatitelné a vyplývají z okolností sv?d?ících pro výskyt podvodu s DPH, o kterých se dá o?ekávat, že je obchodníci znají nebo že m?že být po nich rozumn? žádáno, aby se o nich navzájem informovali.

2) ?lánek 22 odst. 8 stejné sm?rnice neumož?uje ?lenským stát?m stanovit, že jakákoliv osoba m?že být společn? a nerozdíln? odpov?dná za odvod DPH spolu s jakoukoliv osobou takto odpov?dnou podle ?l. 21 odst. 1 nebo 2 sm?rnice, a uvedený ?l. 22 odst. 8 rovnž ?lenským stát?m neumož?uje, aby vyžadovaly po osob?, která není da?ovým dlužníkem podle ?lánku 21 sm?rnice, poskytnutí zajišt?ní za odvod daní, kterou dluží jiná osoba.“

1 – P?vodní jazyk: portugals?ina.

2 – Sm?rnice ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z p?idané hodnoty: jednotný základ daní (Ú?. v?st. L

145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určení daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338) (dále jen „šestá směrnice“).

3 – Viz například rozsudky ze dne 30. dubna 1986, Asjes a další (209/84 a 213/84, Recueil, s. 1425), bod 12); ze dne 15. prosince 1993, Hünermund a další (C-292/92, Recueil, s. I-6787, bod 8); ze dne 7. července 1994, Lemaire (C-130/93, Recueil, s. I-3215, bod 10); ze dne 25. června 1997, Tombesi a další (C-304/94, C-330/94, C-342/94 a C-224/95, Recueil, s. I-3561, bod 36); ze dne 1. prosince 1998, André Ambry (C-410/96, Recueil, s. I-7875, bod 19); ze dne 3. května 2001, Verdonck a další (C-28/99, Recueil, s. I-3399, bod 28); ze dne 12. července 2001, Ordine degli Architetti a další (C-399/98, Recueil, s. I-5409, bod 48); ze dne 27. listopadu 2001, Impresa Lombardini (C-285/99 a C-286/99, Recueil, s. I-9233, bod 27), a ze dne 9. září 2003, Jaeger (C-151/02, Recueil, s. I-8389, bod 43).

4 – C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 29.

5 – C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 43.

6 – Výše uvedený rozsudek Garage Molenheide a další, bod 41, a stanovisko generálního advokáta N. Fennellyho v této věci, bod 39.

7 – Jako v rozsudku Molenheide. Viz také rozsudek ze dne 5. prosince 1996, Reisdorf (C-85/95, Recueil, s. I-6257, bod 29).

8 – Rozsudek ze dne 14. července 1988, Jeunehomme a další (123/87 a 330/87, Recueil, s. 4517, bod 16).

9 – Výše uvedené usnesení, bod 27. Soudní dvůr rozhodl, že zásada neutrality společného systému DPH nebránila tomu, aby členský stát vymáhal DPH od osoby povinné k dani poté, co nesprávně fakturovala dodání jako osvobozené od DPH.

10 – Viz, co se týče cíle zabránění zneužití, moje stanovisko ve věcech Halifax (rozsudek C-255/02), BUPA (C-419/02) a University Huddersfield (C-223/03), konkrétně bod 73 a tam uváděná judikatura.

11 – Například čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice předtím, než byl naposledy změněn, stanovil, že dodavatel mohl být společně a nerozdílně odpovědný v případech poskytnutí nehmotných služeb, zatímco čl. 21 odst. 1 písm. c) nezmiňoval možnost solidární odpovědnosti ve vztahu k jakékoliv osobě, která uvádí daň z přidané hodnoty ve faktuře. Možnost stanovit solidární odpovědnost nicméně existovala v čl. 21 odst. 1 písm. a) ve vztahu k daňovým dlužníkům, pokud zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnila osoba povinná k dani usazená v zahraničí. Viz také: Terra, B., a Kajus, J., „Directive 2000/65/ES on the Determination of the Person Liable for Payment of the VAT; Representation Rules Simplified“, *International VAT Monitor*, svazek 11, č. 6, 2000, s. 272-273. Tito autoři poukazují na devátý bod odvodňovací preambule směrnice 2000/65, který stanoví, že členské státy mohou *nadále* stanovit solidární odpovědnost. Na základě toho docházejí k závěru, že čl. 21 odst. 3 nemohl rozšířit možnost stanovit odpovědnou jinou osobu. Podle mého názoru ale tento bod odvodňovací musí být vykládán obecněji, a to tak, že naznačuje, že článek 21 nadále umožňuje stanovit solidární odpovědnost, a tudíž že změna neměla v žádném případě *omezit* tuto možnost.

12 – Viz zejména rozsudek ze dne 26. dubna 1988, Krücken (316/86, Recueil, s. 2213, bod 22).

13 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. února 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, s. 1075, bod 11),

a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C?17/01, Recueil, s. I?4243).

14 – Viz například výše uvedený rozsudek Garage Molenheide a další, bod 47.

15 – Viz obdobn? mé stanovisko ve v?ci Optigen a další (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, projednávané p?ed Soudním dvorem, bod 41).

16 – Viz výše uvedený rozsudek Garage Molenheide a další, bod 52, a rozsudek ze dne 14. ?ervence 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C?435/03, Sb. rozh. I?7077, bod 28), a mé stanovisko v této v?ci, bod 17.

17 – Viz obdobn? výše uvedený rozsudek Garage Molenheide a další, bod 49 a judikatura uvedená v jeho poznámce pod ?arou na stran? 3.

18 – Viz také výše uvedený rozsudek Reisdorf, bod 27.