

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 7. decembra 2005 1(1)

Vec C-384/04

Commissioners of Customs & Excise

Attorney General

proti

Federation of Technological Industries

[návrh na zažatie prejudiciálneho konania podaný Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales (Spojené kráľovstvo)]

„Šiesta smernica o DPH – článok 21 ods. 3 a článok 22 ods. 8 – Spoločná a nerozdielna zodpovednosť za zaplatenie DPH – Zásady proporcionality a právnej istoty – Podvod na úrovni Spoločenstva týkajúci sa chýbajúceho subjektu – Podvod kolotočového typu“

1. Návrh na zažatie konania o prejudiciálnej otázke podaný Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené kráľovstvo) sa týka výkladu článku 21 ods. 3 a článku 22 ods. 8 šiestej smernice Rady 77/388/EHS(2). Tento návrh bol predložený v rámci konania o opravnom prostriedku „judicial review“ medzi 53 obchodníkmi v sektore mobilných telefónov a spracovateľských jednotiek výpočtovej techniky, ako aj ich profesijnou organizáciou Federation of Technological Industries (ďalej spoločne len „Federation“) na jednej strane a Commissioners of Customs & Excise a Attorney-General (ďalej len „Commissioners“) na druhej strane. Otázka sa týka článkov 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003, ktoré boli prijaté s cieľom zabrániť zneužívaniu pravidiel o DPH pri predaji tovarov v rámci Spoločenstva. Súdny dvor bol požiadaný, aby prijal také rozhodnutie, ktoré by umožňovalo vnútroštátnemu súdu posúdiť zlužiteľnosť článkov 17 a 18 s právom Spoločenstva.

I – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

2. Článok 21 šiestej smernice stanovuje:

„1. Podľa vnútorného systému, nasledovné osoby zodpovedajú za platbu dane z pridanej hodnoty [sú zodpovedné za zaplatenie dane z pridanej hodnoty – *neoficiálny preklad*]:

a) zdaťovaná osoba [platiteľ – *neoficiálny preklad*], ktorá vykonáva zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb okrem prípadov podľa písmen b) a c).

Kde [Ak – *neoficiálny preklad*] zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb sa uskutočnia zdaťovanou osobou, ktorá nie je etablovaná [platiteľom, ktorý nie je usadený – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, členské štáty môžu podľa podmienok nimi stanovených stanoviť, že osobou zodpovednou za platenie [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane je osoba, pre ktorú sa zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb uskutočňujú;

b) zdaťované osoby [platitelia – *neoficiálny preklad*], ktorým sa poskytnú služby zahrnuté v článku 9 ods. 2 písm. e) alebo osoby, ktoré sú určené na účely dane z pridanej hodnoty na území krajiny, do ktorej sa poskytujú služby zahrnuté v článku 28c C, D, E a F, ak tieto služby uskutočňuje zdaťovaná osoba neetablovaná [platiteľ, ktorý nie je usadený – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny;

c) osoba, ktorej sa dodávajú tovary, ak sú splnené nasledovné podmienky:

- zdaniteľná operácia [zdaniteľným plnením – *neoficiálny preklad*] je dodávka tovarov realizovaná podľa podmienok stanovených v článku 28d E ods. 3,

- osoba, ktorej sa realizuje [ktorej je určená – *neoficiálny preklad*] dodávka tovarov, je inou zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou [je iným platiteľom alebo právnickou osobou, ktorá nie je platiteľom, – *neoficiálny preklad*] identifikovanou na účely dane z pridanej hodnoty v rámci územia danej krajiny,

- faktúra vystavená zdaniteľnou osobou neetablovanou [platiteľom neusadeným – *neoficiálny preklad*] na danom území krajiny je v súlade s článkom 22 ods. 3.

Členské štáty môžu však poskytnúť výnimky z tejto povinnosti, ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je etablovaná [platiteľ, ktorý nie je usadený – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, vymenovala daňového zástupcu v danej krajine;

d) akákoľvek osoba, ktorá uvedie daň z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom doklade, ktorý sa používa ako faktúra;

e) akákoľvek osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné nadobúdanie tovarov vo vnútri Spoločenstva.

2. Výnimky z ustanovení odseku 1:

a) ak osoba zodpovedná za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane v súlade s ustanoveniami odseku 1 je zdaniteľnou osobou, ktorá nie je etablovaná [platiteľom, ktorý nie je usadený – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, členské štáty jej môžu umožniť vymenovať daňového zástupcu ako osobu zodpovednú za platenie [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane. Táto možnosť je predmetom podmienok a postupov stanovených každým členským štátom;

b) ak zdaniteľnú transakciu [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*] vykonáva zdaniteľná osoba, ktorá nie je etablovaná [platiteľ, ktorý nie je usadený – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny a neexistuje žiaden právny dokument krajiny, v ktorej je táto zdaniteľná osoba etablovaná alebo má svoje sídlo v súvislosti so vzájomnou pomocou podobnou [a nebola uzatvorená žiadna zmluva s krajinou, v ktorej je tento platiteľ usadený alebo má svoje sídlo, týkajúca sa vzájomnej pomoci podobnej – *neoficiálny preklad*] rozsahom k pomoci stanovenej v smerniciach 76/308/EHS a 77/799/EHS a v nariadení rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o

administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaťovania (DPH), členské štáty môžu vykonať

kroky, aby zabezpečili, že osoba zodpovedná za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane bude daťovým zástupcom vymenovaným neetablovanou zdaniteľnou osobou [bude daťový zástupca vymenovaný neusadeným platiteľom – *neoficiálny preklad*].

3. V situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2 členské štáty môžu určiť, aby [že – *neoficiálny preklad*] niekto iný ako osoba zodpovedná za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane bude [bol – *neoficiálny preklad*] spoločne a solidárne [spoločne a nerozdielne – *neoficiálny preklad*] zodpovedný za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane.

4. Pri dovoze dať z pridanej hodnoty je splatná osobou alebo osobami určenými alebo akceptovanými [osobami, ktoré boli určené alebo v prípade ktorých bolo uznané – *neoficiálny preklad*], že zodpovedajú za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane v členských štátoch, do ktorých sa tovary dovážajú.“

3. Článok 22 ods. 7 šiestej smernice stanovuje:

„7. Členské štáty podniknú opatrenia potrebné na zabezpečenie aby tie osoby, ktoré v súlade s článkom 21 ods. 1 a 2 sa považujú za zodpovedné za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane namiesto zdaniteľnej osoby neetablovanej [platiteľ a neusadeného – *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, postupovali v súlade s povinnosťami, ktoré sa týkajú priznania [daťového priznania – *neoficiálny preklad*] a platenia stanoveného v tomto článku; tiež vykonávajú opatrenia potrebné na to, aby sa zabezpečilo, že tieto osoby, ktoré sú v súlade s článkom 21 ods. 3 spoločne a solidárne [spoločne a nerozdielne – *neoficiálny preklad*] zodpovedné za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane, postupovali v súlade s povinnosťami, ktoré sa týkajú platenia stanovenej [stanovenými – *neoficiálny preklad*] v tomto článku.“

4. Podľa článku 22 ods. 8 šiestej smernice:

„8. Členské štáty môžu uvaliť [uložiť – *neoficiálny preklad*] iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [pre správny výber – *neoficiálny preklad*] dane a pre prevenciu proti úniku [podvodom – *neoficiálny preklad*], podmienené požiadavkami rovnakého zaobchádzania domácich transakcií a transakcií uskutočnených [pričom sa však musí rovnako zaobchádzať s vnútroštátnymi plneniami a plneniami uskutočnenými – *neoficiálny preklad*] medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadávajú vznik formalít [povinnosti nespôsobia v obchode medzi členskými krajinami vznik formalít – *neoficiálny preklad*] spojených s prechodom hraníc.

Možnosť upravená v prvom odseku sa nesmie použiť na stanovenie ďalších povinností nad a viac ako tých, ktoré sú stanovené v odseku 3.“

B – Vnútroštátna právna úprava

5. Článok 4 prílohy 11 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1994, ďalej len „zákon o DPH z roku 1994“), zmenený a doplnený článkom 17 zákona o daniach z roku 2003, znie takto:

„1. Commissioners môžu ako podmienku na povolenie odpustu alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe ktorejkoľvek osobe požadovať predloženie dôkazu týkajúceho sa DPH, ktorý určia.

1A. Ak to považujú za potrebné na účely zabezpečenia príjmov, Commissioners môžu ako podmienku vrátenia nadmerného odpustu požadovať zriadenie záruky, ktorú považujú za primeranú vzhľadom na sumu dlžnej dane.

2. Ak to považujú za potrebné na účely zabezpečenia príjmov, Commissioners môžu ako

podmienku možnosti vykonať alebo prijať zdaniteľné plnenie dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb požadovať, aby platiteľ poskytol záruku alebo novú záruku na zaplatenie DPH, ktorá je alebo sa môže stať splatnou:

a) zo strany samotného platiteľa alebo

b) zo strany akejkoľvek osoby, ktorej alebo prostredníctvom ktorej sú príslušné tovary alebo služby dodané.

3. „Príslušné tovary alebo služby“ uvedené vo vyššie uvedenom odseku 2 znamenajú tovary alebo služby dodané platiteľom alebo platiteľovi.

4. Výšku a spôsob zriadenia záruk uvedených vo vyššie uvedenom odseku 2 určia Commissioners.

5. Právomoci zverené Commissioners vo vyššie uvedenom odseku 2 nie sú prekážkou uplatňovania právomocí, ktoré Commissioners majú na základe článku 48 ods. 7.“

6. Článok 77A zákona o DPH z roku 1994, ktorý bol pridaný článkom 18 zákona o daniach z roku 2003, stanovuje:

„Spoločná a nerozdielna zodpovednosť subjektov, ktoré sú súčasťou reazca dodávok v prípade nezaplatenia dane

1. Tento článok sa vzťahuje na tovary patriace do jednej z nasledujúcich kategórií:

a) telefóny a akékoľvek iné zariadenie vrátane náhradných dielov a príslušenstva, vyrobené alebo prispôbené s cieľom užívania spojeného s telefónmi alebo telekomunikáciami;

b) počítače a akékoľvek iné zariadenie vrátane náhradných dielov, príslušenstva a softvéru, vyrobené alebo prispôbené s cieľom užívania spojeného s počítačmi alebo informačnými systémami.

2. Ak

a) zdaniteľná dodávka tovarov, na ktoré sa vzťahuje tento článok, bola vykonaná v prospech platiteľa a

b) v okamihu dodania platiteľ vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej DPH z tejto dodávky alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky týchto tovarov nebude zaplatená,

Commissioners môžu poslať uvedenému platiteľovi výmer, v ktorom uvedú sumu DPH, ktorá zostala dlžná, a uvedú, aké úinky má takýto výmer.

3. Výmer v zmysle tohto článku má nasledujúce úinky:

a) osoba, ktorej sa doručí výmer, a

b) osoba, ktorá je zodpovedná za zaplatenie sumy dane uvedenej vo výmere, nezávisle od tohto článku

sú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto sumy Commissioners.

4. Na účely vyššie uvedeného odseku 2 sumou DPH, ktorá je dlžná pri dodávke, je tá, ktorá je

nižšia z týchto dvoch nasledujúcich:

- a) zdaniteľná suma dodávky a
 - b) suma uvedená ako dlžná v podanom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie zo strany dodávateľa (ak podal daňové priznanie), zvýšená o sumu, ktorá sa považuje za dlžnú dodávateľom za toto obdobie (s výhradou podania akéhokoľvek opravného prostriedku z jeho strany).
5. Odkaz vo vyššie uvedenom ods. 4 písm. b) na sumu, ktorá je považovaná za dlžnú zo strany určitej osoby, zahŕňa prípad, keď z dôvodu, že nie je možné tak urobiť, predmetná suma jej nie je oznámená.
6. Na účely vyššie uvedeného odseku 2 o osobe platí domnienka, že na základe primeraných dôvodov mohla mať podozrenie, že ide o prípad uvedený v bode b) uvedeného odseku, ak cena vyžadovaná od nej za predmetné tovary:
- a) bola nižšia ako najnižšia cena, akú by bolo dôvodné očakávať za tieto tovary na trhu;
 - b) bola nižšia ako cena vyžadovaná za akúkoľvek predchádzajúcu dodávku tých istých tovarov.
7. Predpoklad uvedený vo vyššie uvedenom odseku 6 možno vyvrátiť preukázaním, že nízka cena zaplatená za tovary je spôsobená okolnosťami nezávislými od nezaplatenia DPH.
8. Vyššie uvedený odsek 6 nebráni akémukoľvek inému spôsobu preukázania existencie primeraných dôvodov pochybností.
9. Ministerstvo financií môže uznesením zmeniť vyššie uvedený odsek 1. Týmto uznesením môže byť pridané akékoľvek vedľajšie, doplňujúce, nepriame alebo prechodné ustanovenie, ktoré ministerstvo financií považuje za vhodné.
10. Na účely tohto článku:
- a) pojem „tovary“ zahŕňa služby;
 - b) suma DPH sa považuje za nezaplatenú, iba ak prekročí akúkoľvek sumu, ktorá má byť vrátená.“

II – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7. Predmetom konania vo veci samej je zlučiteľnosť ustanovení článkov 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003 s právom Spoločenstva. Tieto články boli prijaté s cieľom riešiť problém známy v Spojenom kráľovstve ako podvod na úrovni Spoločenstva týkajúci sa chýbajúceho subjektu (ďalej len „MTIC podvod“). Ako sa vysvetľuje v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, možno rozlišovať dve kategórie MTIC podvodu.
8. Prvú kategóriu Commissioners nazývajú pojmom „podvod pri nadobúdaní“. Zaregistrovaný platca DPH v Spojenom kráľovstve nadobúda tovary z iného členského štátu a predáva ich v Spojenom kráľovstve. Predaj je oslobodený od DPH v členskom štáte pôvodu na základe článku 28c ods. A) písm. a) šiestej smernice a nadobúdateľ je povinný vyúčtovať daň v Spojenom kráľovstve podľa článku 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Tento subjekt predá tovary za cenu zahrňujúcu DPH, avšak nezaplatí Commissioners prijatú DPH z nasledujúcej dodávky a zmizne.
9. Druhá kategória je známa pod názvom podvod „kolotošového“ typu. Jej obsahom je

komplikovanejšia schéma, ktorá v zásade funguje nasledujúcim spôsobom. Spoločnosť („B“) usadená v Spojenom kráľovstve nakúpi tovar od inej spoločnosti („A“) v inom členskom štáte. Spoločnosť A nie je povinná uhradiť z tohto predaja DPH, avšak B je povinný útovať DPH pri nasledujúcom predaji tohto tovaru v rámci Spojeného kráľovstva. B predá tovar, zvyčajne so zľavou, tretej spoločnosti („C“), takisto usadenej v Spojenom kráľovstve, avšak nevyútuje DPH. C sa nazýva „nárazníková spoločnosť“. S malým ziskom predá tovar inej spoločnosti v Spojenom kráľovstve, vyútuje si DPH pri predaji, avšak uplatní si vrátenie DPH na vstupe. Pritom môže dôjsť k sérii ďalších predajov, v konečnom dôsledku však tovar dospeje k spoločnosti, ktorá ho predá registrovanému platiteľovi DPH v inom členskom štáte. Tento predaj je oslobodený od DPH, predávajúci je však oprávnený získať od Commissioners späť DPH, ktorú zaplatila pri kúpe tovaru od poslednej nárazníkovej spoločnosti. V prípade, že k tomuto vráteniu dôjde, uhradia Commissioners tejto spoločnosti DPH útovanú pri predaji zo strany poslednej nárazníkovej spoločnosti, avšak zároveň nedostanú sumu DPH útovanú spoločnosťou B. Charakteristickým znakom ozajstného podvodu kolotočového typu je, že tovar je nakoniec predaný späť pôvodnému predajcovi, spoločnosti A. Celý cyklus potom začína nanovo. Pri každej „otôčke“ kolotoča sa suma uhradená spoločnosti B ako DPH odpočítava od príjmov štátneho rozpočtu. Kolotoč sa týmto spôsobom môže točiť denne. B môže používať „ukradnuté“ identifikačné číslo platiteľa DPH tretej strany alebo sa môže sám zaregistrovať ako platiteľ DPH a jednoducho zmizne ešte predtým, ako daňové orgány stihnú akokoľvek podniknúť. Zvyčajne ide o tovar malej veľkosti a veľkej hodnoty. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa uvádza, že tento druh podvodu stojí verejné financie Spojeného kráľovstva ročne viac ako 1,5 miliardy libier.

10. Návrhom na začatie konania o opravnom prostriedku „judicial review“, ktoré sa týka ustanovení článkov 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003, sa najprv zaoberal Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales, a následne, v rámci odvolacieho konania Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales. Federation napáda články 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003 z dôvodu nedostatku právomoci. Tvrdí, že na prijatie týchto ustanovení neoprávňuje ani článok 21 ods. 3, ani článok 22 ods. 8 šiestej smernice. Court of Appeal rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňuje článok 21 ods. 3 smernice Rady 77/388/EHS, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES, členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplatenie dane spoločne a nerozdielne s ktoroukoľvek osobou, ktorá je zodpovedná podľa článku 21 ods. 1 alebo 2, pričom takéto opatrenie podlieha iba všeobecným zásadám práva Spoločenstva, teda musí byť objektívne odôvodnené, rozumné, proporcionálne a zaručovať právnu istotu?

2. Umožňuje článok 22 ods. 8 šiestej smernice členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť takto zodpovedná, alebo stanoviť, že osoba môže byť povinná zriadiť záruku na daň, ktorú dlhuje iná osoba, pričom takéto opatrenie podlieha iba vyššie uvedeným všeobecným zásadám práva Spoločenstva?

3. Ak by bola odpoveď na prvú otázku záporná, aké sú hranice právomoci zverenej článkom 21 ods. 3 okrem tých, ktoré vyplývajú z vyššie uvedených všeobecných zásad?

4. Ak by bola odpoveď na druhú otázku záporná, aké sú hranice právomoci zverenej článkom 22 ods. 8 okrem tých, ktoré vyplývajú z vyššie uvedených všeobecných zásad?

5. Bráni šiesta smernica v zmenenom a doplnenom znení tomu, aby členské štáty stanovili spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť medzi platiteľmi alebo vyžadovali od platiteľa, aby zriadil záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba, s cieľom predchádzať zneužívaniu systému DPH a ochrany príjmov, ktoré sú riadne dlžné na základe tohto systému, ak sú takéto opatrenia v súlade s vyššie uvedenými všeobecnými zásadami?“

11. Svoje písomné pripomienky predložili Federation, vláda Spojeného kráľovstva, nemecká vláda, Írsko, cyperská, holandská a portugalská vláda a Komisia. Na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 5. októbra 2005 si Súdny dvor vypočul stanoviská prezentované zo strany vlády Spojeného kráľovstva, Federation, Írska a Komisie.

III – Posúdenie

12. Svoje posúdenie začnem analýzou otázok, ktoré sa týkajú článku 21 ods. 3 šiestej smernice. Následne sa budem zaoberať otázkami týkajúcimi sa článku 22 ods. 8.

13. Na začiatok je vhodné pripomenúť, že v konaní začatom podľa článku 234 ES nie je úlohou Súdneho dvora posudzovať zlučiteľnosť vnútroštátnych pravidiel s právom Spoločenstva. Úloha Súdneho dvora sa obmedzuje na poskytnutie takého výkladu práva Spoločenstva, ktoré umožní vnútroštátnemu súdu rozhodnúť o takejto zlučiteľnosti.(3)

A – O prvej a tretej otázke

14. Vnútroštátny súd sa vo svojej prvej a tretej otázke v podstate pýta, či a v akom rozsahu článok 21 ods. 3 šiestej smernice zveruje členským štátom právomoc stanoviť, že určitá osoba môže byť zodpovedná spoločne a nerozdielne za zaplatenie DPH spolu s inou osobou.

15. Federation argumentuje, že článok 21 ods. 3 oprávňuje členské štáty zaviesť spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť, avšak túto právomoc je potrebné vykladať úzko. Podľa Federation článok 21 ods. 3 len priznáva členským štátom právomoc stanoviť spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť v situáciách, kde článok 21 ods. 1 a 2 určuje dvojice jednotlivcov, ktorí by mohli byť takto spoločne zaviazaní. V tomto zmysle Federation poukazuje na štyri situácie uvádzané v článku 21 ods. 1 písm. c), článku 21 ods. 2 písm. a) a článku 21 ods. 2 písm. b). Federation ďalej tvrdí, že členské štáty musia v prípade, že sa rozhodnú zaviesť spoločnú zodpovednosť podľa článku 21 ods. 3, rešpektovať všeobecné zásady práva Spoločenstva.

16. Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že článok 21 ods. 3 umožňuje členským štátom za predpokladu rešpektovania všeobecných zásad práva Spoločenstva stanoviť, že určitá osoba môže byť zodpovedná spoločne a nerozdielne za zaplatenie DPH spolu s akoukoľvek inou osobou, ktorá je takto zodpovedná podľa článku 21 ods. 1 alebo 2. Podľa vlády Spojeného kráľovstva sa úvodné slová článku 21 ods. 3 vzťahujú na všetky situácie uvedené v článku 21 ods. 1 a 2, nielen na niektoré z nich. Portugalská vláda, Írsko, cyperská vláda a Komisia zastávajú v zásade rovnaký názor ako Spojené kráľovstvo.

17. Holandská vláda argumentuje, že opatrenie takého druhu, aké je uvedené v článku 18 zákona o daniach z roku 2003, nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice vzhľadom na to, že uvedené opatrenie sa netýka vyrubenia DPH, ale jej vymáhania. V tomto zmysle Holandsko poukazuje medzi iným na uznesenie Súdneho dvora z 3. marca 2004 vo veci *Transport Service*, kde bolo stanovené, že v zásade prináleží členským štátom, aby určili podmienky, za ktorých môžu daňové orgány vymáhať DPH, zostávajúc pritom však v rámci hraníc vyplývajúcich z práva Spoločenstva.(4) Poukazujúc osobitne na rozsudok z 18. decembra 1997 vo veci *Molenheide a i.*(5) holandská vláda uvádza, že členské štáty sú v oblasti vymáhania dlžných súm DPH

oprávnené prijať ustanovenie, podľa ktorého môže byť určitá osoba spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie dlžnej DPH neuhradenej inou osobou spolu s inou osobou, pričom takéto ustanovenie podlieha všeobecným obmedzeniam vyplývajúcim z práva Spoločenstva, vrátane zásady proporcionality a právnej istoty.

18. Najprv sa budem zaoberať argumentom, podľa ktorého opatrenie obdobné tomu, ktoré bolo prijaté v tomto prípade, nemusí mať svoj právny základ v šiestej smernici.

19. Je potrebné rozlišovať medzi vznikom zodpovednosti za zaplatenie DPH a opatreniami týkajúcimi sa výlučne vymáhania DPH. Z rozsudku Molenheide a i. okrem iného vyplýva, že členské štáty sú oprávnené prijímať opatrenia na ich ochranu pred rizikom vracania DPH v situáciách, kde neexistujú žiadne skutočné dlžné sumy DPH,(6) ako napríklad pravidlá upravujúce dokazovanie práva na odpočet DPH(7) alebo pravidlá špecifikujúce údaje, ktoré majú byť obsiahnuté vo faktúrach zakladajúcich právo na odpočet.(8) V rozsudku Transport Service, ktorý sa týkal dodávky, ktorá bola nesprávne, avšak údajne v dobrej viere, fakturovaná ako oslobodená od DPH, Súdny dvor uviedol, že prináleží v zásade členským štátom, aby určili podmienky, za ktorých môžu daňové orgány vymáhať DPH, keďže šiesta smernica neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by sa touto otázkou zaoberalo.(9) Táto judikatúra sa však týka len vymáhania a výberu DPH. Vznik zodpovednosti za zaplatenie DPH – problematiky, ktorá logicky predchádza otázku vymáhania a výberu DPH – je explicitne upravený v článku 21 šiestej smernice. Pokiaľ preto ide o vznik zodpovednosti, musia členské štáty postupovať striktne v súlade s harmonizovanými pravidlami uvedenými v smernici. Budem sa preto ďalej venovať argumentom týkajúcim sa výkladu článku 21 ods. 3.

20. Článok 21 ods. 3 stanovuje, že „v situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2 členské štáty môžu určiť, aby [že – *neoficiálny preklad*] niekto iný ako osoba zodpovedná za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane bude [bol – *neoficiálny preklad*] spoločne a solidárne [spoločne a nerozdielne – *neoficiálny preklad*] zodpovedný za platbu [zaplatenie – *neoficiálny preklad*] dane“.

21. Podľa môjho názoru tvrdenie Federation, že článok 21 ods. 3 poukazuje len na *niektoré* situácie uvedené v článku 21 ods. 1 a 2, je nesprávne. Znenie článku 21 ods. 3 tomu vôbec nenasvedčuje. Takýto výklad článku 21 ods. 3, aký prezentuje Federation, zároveň nevyplýva ani zo systematiky smernice DPH. Nepochybne, článok 21 ods. 3 stanovuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej by za zaplatenie za jeden druh transakcie mala byť zodpovedná len jedna osoba, avšak táto výnimka existuje z dôvodov zabezpečenia výberu dane a predchádzania zneužívaniu, dôvodov, ktoré šiesta smernica uznáva a pozitívne podporuje.(10)

22. Federation argumentuje, že jej reštriktívne chápanie článku 21 ods. 3 má oporu v legislatívnej histórii článku 21. Je naozaj pravda, že pred prijatím smernice 2000/65, v rámci ktorej bolo schválené súčasné znenie článku 21 ods. 3, sa možnosť vyvodzovania zodpovednosti za zaplatenie DPH voči inej osobe javila ako obmedzenejšia.(11) Podľa môjho názoru to však nie je dostatočný dôvod na to, aby sa článok 21 ods. 3 vykladal v protiklade s jeho zjavným významom, podľa ktorého sa slová „situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2“ vzťahujú na všetky situácie uvedené v článku 21 ods. 1 a 2.

23. Prirodzene, to neznamena, že právo Spoločenstva dáva daňovým orgánom voľnú ruku na prijatie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za zaplatenie DPH. Pri vykonávaní ustanovení šiestej smernice sú vnútroštátne orgány viazané povinnosťou rešpektovať všeobecné zásady práva Spoločenstva.(12) K nim patria, ako správne poznamenal vnútroštátny súd, zásady právnej istoty a proporcionality.

24. V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že zásada právnej istoty si vyžaduje, aby opatrenia prijaté podľa článku 21 ods. 3 šiestej smernice boli jednoznačné a ich uplatnenie bolo

predvídateľné pre tie subjekty, ktorých sa týkajú, (13) kým zásada proporcionality si vyžaduje, aby boli tieto opatrenia primerané účelu, ktorý sa snažia dosiahnuť. (14)

25. V daných súvislostiach musí vnútroštátny súd nastoliť rovnováhu medzi potrebou zabezpečiť výber DPH a záujmom na zabezpečení toho, aby v dôsledku hrozby vyvodzovania zodpovednosti za nezaplatenie DPH dlhovanej niekým iným nedošlo k neprimeranému sťaženiu bežného obchodu.

26. Federation uvádza, že predpoklady uvedené v článku 77A ods. 6 zákona o DPH z roku 1994 sú v rozpore so všeobecnými zásadami práva Spoločenstva, keďže je nesmierne zložité určiť trhovú cenu na trhu mobilných telefónov a centrálnych procesorov, a tým aj identifikovať ponuku ako nižšiu, než je táto trhovú cenu. Podľa Federation spoločná zodpovednosť všetkých podnikov nachádzajúcich sa v jednom reťazci dodávok, osobitne v prípade, ak je založená na domnienkach o cene dodávok na predchádzajúcom stupni, vytvára finančné riziká, ktoré sú pre investorov neprijateľné. V praxi je nemožné, aby subjekty skúmali reťazec dodávok nad rámec ich bezprostredných zákazníkov a dodávateľov. V dôsledku toho sa subjekty nemôžu primerane brániť, a to bez ohľadu na to, akú mieru primeranej starostlivosti pritom preukázali, a napriek tomu, že sa ničím neprevinili.

27. Podľa môjho názoru môžu členské štáty v zmysle šiestej smernice vyvodzovať zodpovednosť za zaplatenie DPH voči určitej osobe v prípade, že v prípade uskutočnenia predmetnej transakcie táto osoba vedela alebo mala vedieť o tom, že DPH zostane v rámci reťazca dodávok nezaplatená. (15) V tomto zmysle môžu vnútroštátne daňové orgány vychádzať z domnienok takejto vedomosti. Napriek tomu však tieto domnienky nemôžu *de facto* zakladať systém objektívnej zodpovednosti.

28. Z toho vyplýva, že domnienky o podvode s DPH musia vychádzať z okolností naznačujúcich spáchanie takéhoto podvodu, pričom vedomosť o ňom možno od subjektov dôvodne požadovať/pričom od subjektov možno dôvodne požadovať vedomosť o tomto podvode. Členské štáty môžu subjektom uložiť povinnosť byť obozretní a navzájom sa informovať o pôvode tovaru, s ktorým obchodujú. Táto povinnosť však nesmie neprimerane zaťažovať subjekty, ktoré prijímajú preventívne opatrenia nevyhnutné na to, aby sa uistili, že uskutočňujú obchody v dobrej viere.

29. Navyše tieto domnienky musia byť vyvrátené bez toho, aby si vyžadovali predloženie dôkazov, ktorých obstaranie je pre subjekty neprimerane zložité. (16)

30. Ak tieto požiadavky nie sú splnené, uplatnenie týchto predpokladov by fakticky viedlo k narušeniu zásady, podľa ktorej možno voči určitej osobe vyvodzovať zodpovednosť za zaplatenie DPH v prípade, že vedela alebo bolo od nej možné dôvodne požadovať vedomosť o tom, že táto DPH zostane nezaplatená. To by sa vlastne rovnalo zavedeniu objektívnej zodpovednosti zneužívajúcim spôsobom.

31. Zhodnotenie systému predpokladov obsiahnutých v článku 77A odseku 6 zákona o DPH z roku 1994 vo svetle týchto kritérií je potrebné ponechať vnútroštátnemu súdu, ktorého úlohou bude posúdiť, či tieto vnútroštátne pravidlá a súvisiaca prax sú zlučiteľné s právom Spoločenstva. (17)

B – O druhej a štvrtej otázke

32. Vnútroštátny súd sa vo svojej druhej a štvrtej otázke pýta, či a do akej miery oprávuje článok 22 ods. 6 šiestej smernice členské štáty ukladať spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť, a či článok 22 ods. 8 šiestej smernice umožňuje členským štátom požadovať zriadenie záruku na

dať od osoby inej ako tej, ktorá je zodpovedná za zaplatenie dane.

33. Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že aj v prípade, ak by oprávnenie na uloženie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti nebolo možné odvodiť z článku 21, vyplýva takéto oprávnenie z článku 22 ods. 8. Podľa vlády Spojeného kráľovstva toto ustanovenie umožňuje členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplatenie DPH spoločne a nerozdielne s ktoroukoľvek osobou, ktorá je takto zodpovedná podľa článku 21 ods. 1 alebo 2 šiestej smernice, alebo stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť povinná zriadiť záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba, s podmienkou, že predmetné ustanovenia sa považujú za nevyhnutné pre správny výber DPH a pre prevenciu proti podvodom, pričom takéto opatrenie podlieha všeobecným zásadám práva Spoločenstva.

34. Federation naopak argumentuje, že článok 22 ods. 8 neoprávňuje členské štáty prijať opatrenia, ktoré uložia povinnosti iným osobám ako osobe zodpovednej za zaplatenie dane tak, ako je definovaná podľa článku 21 tejto smernice.

35. Írsko obdobne tvrdí, že článok 22 ods. 8 sám osebe nemôže vytvárať základ pre prijatie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti. Členské štáty sú oprávnené stanoviť, že ktorákoľvek osoba, voči ktorej je vyvodená zodpovednosť za zaplatenie DPH podľa článku 21 ods. 3, môže byť povinná zriadiť záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba, pričom takéto opatrenie podlieha vyššie uvedeným všeobecným zásadám. Portugalská a cyperská vláda toto stanovisko v zásade podporujú.

36. Komisia takisto uvádza, že článok 22 ods. 8 šiestej smernice neumožňuje členským štátom rozšíriť zodpovednosť za zaplatenie DPH na osoby, ktoré nie sú zodpovedné za jej zaplatenie alebo spoločne a nerozdielne zodpovedné za jej zaplatenie podľa článku 21 tej istej smernice. Uvedený článok 22 ods. 8 im neumožňuje ani stanoviť, že osoba môže byť povinná zriadiť záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba. Ak je však spoločná a nerozdielna zodpovednosť za zaplatenie zriadená v súlade s opatrením prijatým na základe článku 21 ods. 3 šiestej smernice, článok 22 ods. 8 tejto smernice v spojení s odsekom 7 toho istého článku umožňuje uložiť ktorejkoľvek osobe spoločne a nerozdielne zodpovednej za zaplatenie DPH povinnosť zriadiť záruku na dlžné sumy, pričom takéto opatrenie podlieha všeobecným zásadám práva Spoločenstva.

37. Súhlasím s touto analýzou. Článok 22 ods. 8 umožňuje členským štátom „uvaliť [uložiť – *neoficiálny preklad*] iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso [na správny výber – *neoficiálny preklad*] dane a pre prevenciu proti úniku [podvodom – *neoficiálny preklad*]“. Toto ustanovenie však nezakladá zodpovednosť za zaplatenie dane v prípade, že táto zodpovednosť nie je upravená na inom mieste šiestej smernice. Vznik zodpovednosti za zaplatenie DPH je upravený v článku 21 smernice. Článok 22 smernice stanovuje osobám takto zodpovedným osobitné administratívne povinnosti a článok 22 ods. 8 umožňuje členským štátom uložiť týmto osobám iné povinnosti než tie, ktoré sú uvedené v predchádzajúcich dvoch odsekoch článku 22.(18) Z toho vyplýva, že vznik spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti môže vychádzať len z článku 21 ods. 3, zatiaľ čo administratívne povinnosti obsiahnuté v rámci takejto zodpovednosti vyplývajú z článku 22. V tomto zmysle Komisia správne poukázala na to, že článok 22 ods. 7 vyžaduje, aby členské štáty prijali opatrenia nevyhnutné na zabezpečenie toho, že osoby v súlade s článkom 21 ods. 3 spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie DPH sú povinné splniť povinnosti stanovené v článku 22. Článok 22 ods. 7 a článok 22 ods. 8 tak umožňujú členským štátom vyžadovať od ktorejkoľvek osoby zodpovednej za zaplatenie DPH podľa článku 21 ods. 3 zriadenie záruky za zaplatenie. Článok 22 ods. 8 však nevytvára základ pre rozširovanie zodpovednosti za zaplatenie DPH a rovnako neumožňuje členským štátom požadovať od osoby, ktorá nie je zodpovedná za zaplatenie DPH podľa článku 21, zriadenie

záruky na zaplataenie DPH dlhovanej inou osobou.

C – O piatej otázke

38. Vzhľadom na odpoveď na predchádzajúce otázky nie je podľa môjho názoru potrebné osobitne odpovedať na piatu prejudiciálnu otázku.

IV – Návrh

39. Preto navrhujem, aby Súdny dvor na predložené prejudiciálne otázky odpovedal takto:

1. Článok 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, umožňuje členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplataenie DPH spoločne s osobou zodpovednou za zaplataenie tejto dane podľa článku 21 ods. 1 alebo 2 tej istej smernice, pričom takéto opatrenie podlieha všeobecným zásadám práva Spoločenstva, akými sú zásada proporcionality a zásada právnej istoty.

Vzhľadom na tieto zásady môže byť osoba spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplataenie DPH v prípade, že v čase uskutočnenia predmetnej transakcie vedela alebo mala vedieť o tom, že DPH zostane v rámci reazca dodávok nezaplataená. V tejto súvislosti môžu členské štáty vychádzať z domnienok za predpokladu, že tieto domnienky sú vyvrátené a vyplývajú z okolností, ktoré naznačujú spáchanie podvodu s DPH, o ktorom mali subjekty vedieť alebo o ktorom sa mali informovať.

2. Článok 22 ods. 8 tej istej smernice neumožňuje členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplataenie DPH spoločne s osobou zodpovednou za zaplataenie tejto dane podľa článku 21 ods. 1 alebo 2 smernice, a rovnako článok 22 ods. 8 neumožňuje členským štátom stanoviť, že osoba, ktorá nie je zodpovedná za zaplataenie DPH podľa článku 21 smernice, je povinná zriadiť záruku na zaplataenie DPH, ktorú dlhuje iná osoba.

1 – Jazyk prednesu: portugalský.

2 – Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 meniacou a doplňujúcou smernicu č. 77/388/EHS, ktorá sa týka stanovenia osôb zodpovedných za platbu dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338) (ďalej len „šiesta smernica“).

3 – Pozri napríklad rozsudky z 30. apríla 1986, Asjes a i., 209/84 až 213/84, Zb. s. 1425, bod 12; z 15. decembra 1993, Hünermund a i., C-292/92, Zb. s. I-6787, bod 8; zo 7. júla 1994, Lemaire, C-130/93, Zb. s. I-3215, bod 10; z 25. júna 1997, Tombesi a i., C-304/94, C-330/94, C-342/94 a C-224/95, Zb. s. I-3561, bod 36; z 1. decembra 1998, Ambry, C-410/96, Zb. s. I-7875, bod 19; z 3. mája 2001, Verdonck a i., C-28/99, Zb. s. I-3399, bod 28; z 12. júla 2001, Ordine degli Architetti a i., C-399/98, Zb. s. I-5409, bod 48; z 27. novembra 2001, Lombardini a Mantovani, C-285/99 a C-286/99, Zb. s. I-9233, bod 27; z 9. septembra 2003, Jaeger, C-151/02, Zb. s. I-8389, bod 43.

4 – C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 29.

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

- 6 – Molenheide a i., už citovaný, bod 41, a návrhy, ktoré v tejto veci predniesol generálny advokát Fennelly, bod 39.
- 7 – Ako v rozsudku Molenheide a i.. Pozri tiež rozsudok z 5. decembra 1996, Reisdorf, C-85/95, Zb. s. I-6257, bod 29.
- 8 – Rozsudok zo 14. júla 1988, Jeunehomme a i., 123/87 a 330/87, Zb. s. 4517, bod 16.
- 9 – Uznesenie, už citované, bod 27. Súdny dvor rozhodol, že zásada daňovej neutrality nebráni členským štátom v následnom vymáhaní DPH od platiteľa, ktorý nesprávne fakturoval dodávku ako oslobodenú od DPH.
- 10 – Pokiaľ ide o účel predchádzania zneužívaniu, pozri moje návrhy vo veci Halifax a i., (C-255/02), BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02) a University of Huddersfield (C-223/03), najmä bod 73 a tam citovanú judikatúru.
- 11 – Napríklad článok 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice pred svojou poslednou novelou stanovoval, že dodávateľ mohol byť spoločne a nerozdielne zodpovedný v prípade dodávok nedeliteľných služieb, zatiaľ čo článok 21 ods. 1 písm. c) neuvádzal v súvislosti s osobou, ktorá uvedie daň z pridanej hodnoty na faktúre, možnosť stanovenia spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti. Možnosť vyvodzovania spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti však výslovne existovala na základe článku 21 ods. 1 písm. a) vo vzťahu k osobám zodpovedným za zaplatenie v prípadoch, kde zdaniteľnú dodávku tovaru alebo služieb uskutočňuje platiteľ so sídlom v zahraničí. Pozri tiež: TERRA, B., a KAJUS, J.: Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified. In: *International VAT Monitor*, diel 11, č. 6 (2000), s. 272 – 273. Títo autori poukazujú na odôvodnenie č. 9 smernice 2000/65, ktoré uvádza, že členské štáty môžu pokračovať v zavádzaní spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti. Z toho odvodzujú, že účelom článku 21 ods. 3 nebolo rozširovať možnosť vyvodzovania zodpovednosti voči niekomu inému. Podľa môjho názoru je však potrebné toto odôvodnenie vykladať všeobecnejšie v tom zmysle, že naznačuje, že článok 21 naalej umožňuje ukladať spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť a že v každom prípade účelom tejto novely nebolo túto možnosť obmedziť.
- 12 – Pozri najmä rozsudok z 26. apríla 1988, Krücken, 316/86, Zb. s. 2213, bod 22.
- 13 – Pozri najmä rozsudky z 22. februára 1984, Kloppenburg, 70/83, Zb. s. 1075, bod 11, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243.
- 14 – Pozri napríklad rozsudok Molenheide a i., už citovaný, bod 47.
- 15 – Pozri analogicky moje návrhy vo veci Optigen a i. (rozsudok C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483), bod 41.
- 16 – Rozsudok Molenheide a i., už citovaný, bod 52, a analogicky rozsudok zo 14. júla 2005, British American Tobacco, C-435/03, Zb. s. I-7077, bod 28, a moje návrhy v tejto veci v bode 17.
- 17 – Pozri analogicky rozsudok Molenheide a i., už citovaný, bod 49 a judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 3.
- 18 – Pozri tiež rozsudok Reisdorf, už citovaný, bod 27.