

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 7. prosince 2005¹

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/EHS². 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 společně „Federation“) a Commissioners of Customs & Excise (orgán pro cla a nepřímé 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 zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

1 – Původní jazyk: portugalsština.

2 – Směrnice ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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“).

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;

— faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v tuzemsku, vyhovuje podmínkám čl. 22 odst. 3.

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;

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 faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura;

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

e) osoba uskutečňující zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství.

— zdanitelným plněním je dodání zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části E bodě 3,

2. Odchylně od odstavce 1:

— 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,

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;

3. Článek 22 odst. 7 šesté směrnice stanoví:

- 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.

„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 daně; rovněž přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby, které podle čl. 21 odst. 3 ručí společně a nerozdílně za odvod daně, splnily povinnosti stanovené v tomto článku pro odvod daně.“

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

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

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

„Členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními 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.“

missioners 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:

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 daně na vstupu jakékoli osobě, požadovat předložení jakýchkoli jimi určených důkazů vztahujících se k DPH.

1A) Pokud to považují za nezbytné za účelem zajištění příjmů, 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 příjmů, mohou com-

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 osobě povinné 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 daně

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

a) telefony a jakékoli další vybavení, včetně součástí a příslušenství, vyrobené nebo upravené pro účely použití ve spojení s telefonními službami nebo telekomunikacemi;

b) počítače a jakékoli další vybavení, včetně součástí, 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 článek uskutečněno 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 účinky výměru.

3) Výměr ve smyslu tohoto článku má tyto účinky:

a) osoba, která výměr obdržela a

b) osoba, která je daňovým dlužníkem částky uvedené ve výměru, bez ohledu na tento článek,

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 daňovém přiznání podaném za účetní referenční období osobou, která uskutečnila dodání (za předpokladu, že daňové přiznání podala), navýšená o jakoukoli částku, která je považována za dlužnou za dané období (s výhradou opravného prostředku 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 přičíst okolnostem nezávislým na nezaplacení DPH.
- 8) Odstavec 6 výše se nedotýká jiných způsobů prokázání existence důvodů domněnky.
- 9) Ministerstvo financí může usnesením pozměnit odstavec 1 výše. Toto usnesení může zavést jakákoli vedlejší, doplňující, nepřímá 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 přeplatku na DPH.“

II – Původní řízení a otázky položené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

7. V původním 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 chybějícího 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 „kolotočový 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 uskutečněno,

celní orgány zaplatí této společnosti DPH účtovanou při prodeji poslední nárazníkovou společností a dosud neobdržely částku účtovanou jako DPH společností B. Charakteristickým znakem skutečného kolotočového podvodu je, že zboží je nakonec prodáno zpátky původnímu prodávajícímu, společnosti A. Kolo může tedy začít znovu. V každém kole kolotoče částka zaplacená jako DPH společnosti B je vyňata z veřejného příjmu. Kolotoč 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 kráží veřejný příjem Spojeného království o částku přesahující 1,5 miliardy GBP za rok.

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 odůvodněné, 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 povinna 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?

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

- 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? Poté posoudím otázky týkající se 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 příjmů splatných v rámci tohoto systému, jestliže jsou taková opatření v souladu s výše uvedenými obecnými zásadami?³ 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 rozhodnout³.

11. Písemná vyjádření byla předložena Federací, 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, Federací, Irsku a Komise.

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

III – Posouzení

12. Začnu své posouzení rozbořením otázek týkajících se čl. 21 odst. 3 šesté 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, *Hünernmünd* a další (C-292/92, Recueil, s. I-6787, bod 8); ze dne 7. července 1994, *Lamaire* (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).

společně a nerozdílně odpovědná spolu s jinou osobou za odvod DPH.

a odst. 2, nikoli pouze na některé z nich. Portugalská vláda, Irsko, kyperská vláda a Komise zastávají v podstatě stejný názor jako Spojené království.

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 počáteční slova čl. 21 odst. 3 odkazují na všechny situace v čl. 21 odst. 1

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 Společenství⁴. Odkazujíc zejména na rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a ostatní⁵, 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.

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.

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

odpovědnosti za odvod DPH – věc, která logicky předchází 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.

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 přeplatek na DPH ve skutečnosti neexistuje⁶, jako jsou pravidla, kterými se řídí prokázání nároku na odpočet DPH⁷, nebo pravidla specifikující informaci, která musí být obsažena ve fakturách odůvodňujících nárok na odpočet⁸. V rozsudku Transport Service, který se týkal dodání, které bylo nesprávně, ale údajně v dobré vůli, fakturováno jako osvobozené od DPH, Soudní dvůr uvedl, že je věcí členských států stanovit podmínky, za kterých mohou členské státy vracet DPH, jelikož šestá směrnice neobsahuje žádná ustanovení týkající se této otázky⁹. Tato judikatura se nicméně týká pouze vrácení a vybírání DPH. Stanovení

20. Článek 21 odst. 3 stanoví, že „v situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně 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. Znění 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 daně a zabránění zneužití,

6 – Výše uvedený rozsudek Garage Molenheide a další, bod 41, a stanovisko generálního advokáta N. Fenellyho 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 nebrání tomu, aby členský stát vymáhal DPH od osoby povinné k dani poté, co nesprávně fakturovala dodání jako osvobozené od DPH.

účelům, které jsou uznány a formálně podporovány šestou směrnicí¹⁰.

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 současné znění čl. 21 odst. 3, se totiž zdá, že možnost stanovit, že jiná osoba bude odpovědná za odvod DPH, byla omezenější¹¹. 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.

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 jakékoli 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 odůvodnění 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 neměl rozšířit možnost stanovit odpovědnou jinou osobu. Podle mého názoru ale tento bod odůvodnění 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.

23. Přirozeně to neznamena, že podle práva Společenství mají daňové orgány *carte blanche* stanovit solidární odpovědnost za odvod DPH. Při provádění ustanovení šesté směrnice jsou vnitrostátní orgány povinny dodržovat obecné právní zásady Společenství¹². 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 vztahují¹³, zatímco zásada proporcionality vyžaduje, aby opatření byla přiměřená s ohledem na cíl, kterého mají dosáhnout¹⁴.

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

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 Molenhelde a další, bod 47.

26. Federation tvrdí, že domněnky stanovené v čl. 77A odst. 6 zákona z roku 1994 o DPH jsou v rozporu s obecnými právními zásadami Společenství, jelikož je značně obtížné stanovit cenu na volném trhu na trzích s mobilními telefony a CPU, a tudíž poznat nabídku učiněnou 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 řetězci¹⁵. 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, svědčících 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 původu zboží, s kterým obchodují. Nicméně tato povinnost nesmí příliš zatížit obchodníky, kteří provádějí nezbytná opatření, aby zajistili, že obchodují v dobré vůli.

29. Mimoto se musí jednat o vyvratitelné domněnky, bez požadování důkazů o skutečnostech, které je pro obchodníky velmi obtížné získat¹⁶.

30. Pokud by tyto podmínky nebyly splněny, použití domněnek by účinně narušilo požadavek, že osoba může být stanovena odpovědnou za odvod DPH pouze tehdy, pokud věděla nebo musela rozumně předpokládat,

15 — Viz obdobně mé stanovisko ve věci Optigen a další (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, projednávané před Soudním dvorem, bod 41).

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

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 těmito kritérii musí být ponecháno vnitrostátnímu soudu, jehož úlohou je rozhodnout, zda jsou dotčená vnitrostátní pravidla a praxe slučitelné s právem Společenství¹⁷.

B – Ke druhé a čtvrté otázce

32. Druhou a čtvrtou 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 daně.

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 zastávájí tento názor.

¹⁷ – Viz obdobně výše uvedený rozsudek *Garage Molenheide* a další, bod 49 a judikatura uvedená v jeho poznámce pod čarou na straně 3.

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.

stanoveny v předcházejících odstavcích článku 22¹⁸. Stanovení solidární odpovědnosti může být tudíž založeno pouze na čl. 21 odst. 3, zatímco administrativní povinnosti spojené s takovou odpovědností vyplývají z článku 22. V tomto ohledu Komise správně poznamenala, že čl. 22 odst. 7 vyžaduje, aby členské státy přijaly nezbytná opatření k zajištění, aby osoby, které jsou společně a nerozdílně odpovědné za odvod DPH v souladu s čl. 21 odst. 3, dodržovaly povinnosti uvedené v článku 22. Článek 22 odst. 7 a čl. 22 odst. 8 tudíž umožňuje členským státům vyžadovat, aby jakákoliv osoba, která je odpovědná za odvod DPH podle čl. 21 odst. 3, poskytla zajištění za tento odvod. Nicméně čl. 22 odst. 8 neposkytuje základ pro rozšíření odpovědnosti za odvod DPH, ani toto ustanovení neumožňuje členským státům vyžadovat od osoby, která není daňovým dlužníkem podle článku 21, zajištění za odvod DPH, kterou dluží jiná osoba.

37. Souhlasím s touto analýzou. Článek 22 odst. 8 umožňuje členským státům „ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům“. Nicméně toto ustanovení nestanoví odpovědnost za odvod daně, která není upravena nikde v šesté směrnici. Stanovením odpovědnosti za odvod DPH se zabývá článek 21 směrnice. Článek 22 směrnice upravuje specifické administrativní povinnosti pro osoby takto odpovědné a čl. 22 odst. 8 umožňuje členským státům uložit *těmto osobám* jiné povinnosti, než jsou ty, které jsou výslovně

C – K páté otázce

38. V souvislosti s odpovědí na předcházející otázky není podle mého názoru nutné se zvlášť vyjadřovat k páté položené otázce.

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

IV – Závěry

39. Navrhuji tudíž Soudnímu dvoru, aby na otázky položené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce odpověděl následovně:

„1) Článek 21 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, umožňuje členským státům stanovit, že jakákoliv osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s jakoukoliv osobou takto odpovědnou podle čl. 21 odst. 1 nebo 2 stejné směrnice, a to pouze s výhradou obecných právních zásad Společenství, a zejména zásadou proporcionality a zásadou právní jistoty.

S přihlédnutím k těmto zásadám může být osoba společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH, pokud v době uskutečnění transakce věděla nebo musela rozumně předpokládat, že DPH nebude zaplacena v dodavatelském řetězci. V tomto ohledu se vnitrostátní daňové orgány mohou opírat o domněnky, pokud jsou vyvratitelné a vyplývají z okolností svědčících pro výskyt podvodu s DPH, o kterých se dá očekávat, že je obchodníci znají nebo že může být po nich rozumně žádáno, aby se o nich navzájem informovali.

2) Článek 22 odst. 8 stejné směrnice neumožňuje členským státům stanovit, že jakákoliv osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s jakoukoliv osobou takto odpovědnou podle čl. 21 odst. 1 nebo 2 směrnice, a uvedený čl. 22 odst. 8 rovněž členským státům neumožňuje, aby vyžadovaly po osobě, která není daňovým dlužníkem podle článku 21 směrnice, poskytnutí zajištění za odvod daně, kterou dluží jiná osoba.“