

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

11. května 2006 *

Ve věci C-384/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené království) ze dne 30. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 4. září 2004, v řízení

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

proti

Federation of Technological Industries a dalším,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (zpravodaj),
U. Löhmus a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. října 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Federation of Technological Industries a další A. Youngem, barrister,
a D. Waelbroeckem, avocat,
- za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci
s J. Peacockem, QC, a T. Wardem, barrister,
- za německou vládu C. Schulze-Bahr, jako zmocněnkyní,
- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, SC,
a B. Conwayem, barrister-at-law,
- za kyprskou vládu N. Charalampidou, jako zmocněnkyní,

- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a C. A. H. M. ten Dam, jako zmocněnkyněmi,
- za portugalskou vládu L. I. Fernandesem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. prosince 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 21 odst. 3 a čl. 22 odst. 8 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338) a směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci žaloby „na soudní přezkum“ („judicial review“) podané 53 obchodníky z odvětví mobilních telefonů a provozních jednotek výpočetní techniky, jakož i jejich profesní organizací, Federation of Technological Industries (dále jen „Federation“) proti Commissioners of Customs & Excise a Attorney General (dále jen „Commissioners“) ve věci slučitelnosti ustanovení článků 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 (Finance Act 2003) přijatých proti podvodnému zneužívání systému daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), s právem Společenství.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 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).

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. 28c 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. 28d části E bodě 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 faktuře 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, v níž 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 daně 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.“

4 Ve smyslu čl. 22 odst. 7 a 8 šesté směrnice:

„7. 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.

8. 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.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Článek 4 přílohy 11 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994, dále jen „VAT Act 1994“), ve znění článku 17 finančního zákona pro rok 2003, zní takto:

„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 jakéhokoli odkladu placení DPH, poskytnutí jakéhokoli zajištění, které považují za vhodné s ohledem na dlužnou částku.

2) Pokud to považují za nezbytné za účelem zajištění příjmů, 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 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 VAT Act 1994, vložený článkem 18 finančního zákona pro rok 2003, stanoví:

„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 nezaplacená,

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 písm. 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.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 7 Články 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 byly přijaty za účelem boje proti podvodům „nepřímého subjektu“ v rámci Společenství, včetně „kolotočových“ podvodů v oblasti DPH.

- 8 Federation podala žalobu „na soudní přezkum“ proti těmto ustanovením, přičemž zejména tvrdí, že nejsou povolena právem Společenství.
- 9 Uvedená žaloba byla přezkoumána zaprvé High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), poté byla v odvolacím řízení předložena Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Tento posledně uvedený soud podotýká, že podle Commissioners dotčený druh podvodu obvykle spadá do jedné ze dvou kategorií uvedených v bodě 7 tohoto rozsudku.
- 11 První kategorie byla Commissioners označena jako „podvod při pořízení“. Podnik, který je přihlášen k DPH ve Spojeném království – „neplnící subjekt“ – v podstatě doveze zboží od dodavatele z Evropské unie a prodá jej, obecně na maloobchodním trhu ve Spojeném království, buď přímo nebo prostřednictvím velkoobchodníka. „Neplnící subjekt“ poté neodvede Commissioners DPH splatnou za následné dodání. Může se také jednat o subjekt, který předstírá, že zastupuje existující, k DPH přihlášený podnik, který však nemá s dotčeným podnikem žádný vztah (takový subjekt je často označován jako subjekt, který „neoprávněně používá daňové identifikační číslo“).
- 12 Druhá kategorie je známá pod názvem „kolotočový“ podvod. Tato kategorie odvozuje svůj název od způsobu, jakým totéž zboží cestuje Unii z jednoho členského státu do jiného, odkud se vrací, aniž by dospělo ke konečnému uživateli. V nejjednodušší formě vyžaduje tento podvod tři subjekty přihlášené k DPH ve dvou různých členských státech, ačkoli obecně je jich nejméně šest nebo sedm ve dvou či více členských státech.

- 13 První část tohoto podvodu funguje tak jako ta, popsaná v bodě 11 výše. Poté „neplnící subjekt“ prodá zboží se ztrátou nárazníkovému podniku, který následně požádá Commissioners o vrácení odvedené DPH. Uvedená nárazníková společnost prodá zboží se ziskem jiné nárazníkové společnosti a nakonec – případně po dalších prodeích a nákupech – zboží dospěje k podniku, který jej prodá subjektu přihlášenému k DPH v jiném členském státě, přičemž někdy jde o původního dodavatele usazeného v prvním členském státě. Tento posledně uvedený prodej je osvobozen od daně a zakládá nárok na odpočet DPH na vstupu, kterou se vyvážející společnost následně pokouší získat od Commissioners zpět.
- 14 Tento typ podvodu stojí státní rozpočet Spojeného království více než 1,5 miliardy GBP ročně.
- 15 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Commissioners uplatňují, že články 17 a 18 finančního zákona pro rok 2003 byly přijaty na základě čl. 21 odst. 3 a čl. 22 odst. 8 šesté směrnice.
- 16 Federation tvrdí, že ani čl. 21 odst. 3 šesté směrnice, ani čl. 22 odst. 8 uvedené směrnice neuděluje členským státům pravomoc přijmout taková ustanovení, jako jsou uvedené články 17 a 18.
- 17 Na základě uvedených úvah se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje čl. 21 odst. 3 [šesté směrnice 77/388/EHS], ve znění směrnice [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 [šesté] směrnice [77/388/EHS ve znění pozdějších změn] 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?
- 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 [šestá] směrnice [77/388/EHS], ve znění pozdějších změn, 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 taková opatření jsou v souladu s výše uvedenými obecnými zásadami?“

K první a třetí předběžné otázce

- 18 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 21 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán tak, že umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně.

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

- 19 Pokud jde o odpověď na první a třetí otázku, Federation tvrdí, že čl. 21 odst. 3 šesté směrnice povoluje členským státům přijmout právní ustanovení, které stanoví, že osoba může být společně a nerozdílně spolu s jakýmkoli daňovým dlužníkem odpovědná za zaplacení DPH výhradně v situacích zmíněných v uvedeném čl. 21 odst. 1 písm. a) druhém pododstavci, čl. 21 odst. 1 písm. c) a čl. 21 odst. 2 písm. a) nebo b). Stanovení této solidární povinnosti je upraveno obecnými právními zásadami Společenství.
- 20 Podle Federation brání uvedené obecné zásady tomu, aby členské státy přijímaly prováděcí opatření k článku 21 šesté směrnice, která by ukládala kupujícím solidární povinnost zaplatit DPH spolu s jinými jednotlivci či podniky v rámci téhož řetězce dodávek, na základě domněnek týkajících se ceny zaplacené za zboží nebo služby.

- 21 Vláda Spojeného království a německá vláda, Irsko, kyperská vláda a portugalská vláda, jakož i Komise Evropských společenství mají za to, že čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členským státům stanovit, že jakákoli osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s jakoukoliv jinou osobou takto odpovědnou podle odstavce 1 nebo 2 uvedeného článku, s jedinou výhradou obecných právních zásad Společenství.
- 22 Nizozemská vláda má za to, že opatření, jako je opatření zavedené článkem 18 finančního zákona pro rok 2003, nespadá do oblasti působnosti šesté směrnice, a že tedy není nutné, aby se na ní zakládalo. Uvedené opatření se totiž netýká ukládání DPH, ale jejího vybírání. Soudní dvůr konstatoval, že žádné z ustanovení šesté směrnice se netýká vybírání a že v zásadě přísluší členským státům určit podmínky, za nichž lze uvedenou daň vybírat zpětně ministerstvem financí, přičemž nicméně musí zůstat v mezích vyplývajících z práva Společenství (viz rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-41/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 43, a usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s. I-1991, body 27 až 29).
- 23 Jestliže se však Soudní dvůr bude domnívat, že opatření dotčené ve věci v původním řízení spadá do oblasti působnosti šesté směrnice, je nizozemská vláda toho názoru, že základ uvedeného opatření se nalézá v čl. 21 odst. 3 nebo čl. 22 odst. 8 šesté směrnice.

Závěry Soudního dvora

- 24 Bez dalšího je třeba konstatovat, že v rozporu s tím, co tvrdí nizozemská vláda, vnitrostátní ustanovení, jako je ustanovení zavedené článkem 18 finančního zákona

pro rok 2003, které stanoví pravidla, na základě nichž může být osoba povinná k dani společně a nerozdílně odpovědná za odvod částky z titulu DPH splatné jinou osobou povinnou k dani, směřuje k určení osoby, která může být odpovědná za zaplacení uvedené daně vůči ministerstvu financí, a nikoli k jejímu vybrání. Z toho vyplývá, že spadá do oblasti působnosti článku 21 šesté směrnice.

- 25 Dále je třeba podotknout, že uvedený čl. 21 odst. 3 povoluje členským státům v situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 téhož článku stanovit, že osoba, jiná než daňový dlužník, je společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH.
- 26 V rozporu s tím, co tvrdí Federation, nic ve znění čl. 21 odst. 3 šesté směrnice, ani ve znění jeho odstavců 1 a 2 nenaznačuje, že použití uvedeného odstavce 3 je omezeno pouze na některé situace uvedené v prvních dvou odstavcích. Naopak z jasných a jednoznačných výrazů uvedeného čl. 21 odst. 3 vyplývá, že toto ustanovení je použitelné na veškeré situace uvedené v těchto prvních dvou odstavcích.
- 27 Za těchto podmínek nelze přijmout argument Federation, podle něhož byla před změnou článku 21 šesté směrnice směrnicí 2000/65 možnost společné a nerozdílné odpovědnosti třetí osoby za platbu DPH omezenější, a že podle ní nebylo cílem nového znění rozšíření této možnosti.
- 28 Článek 21 odst. 3 šesté směrnice tedy v zásadě umožňuje členským státům přijmout opatření, na jejichž základě je osoba společně a nerozdílně odpovědná za odvod

částky z titulu DPH splatné jinou osobou, která je ustanoveními odstavce 1 a 2 uvedeného článku určena jako daňový dlužník.

- 29 Nicméně při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Společenství, musejí členské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. června 2000, *Schlossstrasse*, C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44, a ze dne 26. dubna 2005, *„Goed Wonen“*, C-376/02, Sb. rozh. s. I-3445, bod 32).
- 30 Pokud jde konkrétněji o zásadu proporcionality, je namístě připomenout, že je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Molenheide* a další, bod 47).
- 31 V tomto ohledu stanoví vnitrostátní opatření dotčená v původním řízení, že osoba povinná k dani jiná než daňový dlužník může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s posledně jmenovaným, pokud v okamžiku dodání v její prospěch uvedená osoba povinná k dani ví, nebo má důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání dotčeného zboží zůstala nezaplacena. Předpokládá se, že osoba měla důvody se domnívat, že se jedná o uvedený případ, pokud byla od ní požadovaná cena buď nižší než nejnižší cena, kterou mohla rozumně očekávat, že by zaplatila za uvedené zboží na trhu, nebo nižší než cena požadovaná za jakékoli předchozí dodání téhož zboží. Tato domněnka může být vyvrácena prokázáním toho, že nižší cenu zaplacenou za zboží lze přičíst okolnostem nezávislým na nezaplacení DPH.

- 32 Pokud přitom čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné. Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, takové domněnky dávají *de facto* vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.
- 33 Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jehož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani (viz v témže smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 52).
- 34 Předkládajícímu soudu náleží posoudit, zda vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení dodržuje obecné právní zásady Společenství.
- 35 Na první a třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 21 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH nebo její část

splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod této daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

Ke druhé a čtvrté otázce

- ³⁶ Podstatou druhé a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 22 odst. 8 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně, nebo právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani může být povinna poskytnout zajištění za platbu DPH, která je nebo by mohla být splatná osobou povinnou k dani, které dodává uvedené zboží nebo poskytuje služby, nebo která jí dodává uvedené zboží nebo poskytuje uvedené služby.

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

- ³⁷ Pokud jde o odpověď na druhou a čtvrtou předběžnou otázku, Federation tvrdí, že čl. 22 odst. 8 šesté směrnice neumožňuje členským státům přijmout opatření

ukládající povinnosti jakékoli jiné osobě než daňovému dlužníkovi, jak je definován za použití článku 21 uvedené směrnice.

- 38 Vláda Spojeného království uplatňuje, že uvedený čl. 22 odst. 8 umožňuje členským státům stanovit, že jakákoli osoba může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s jakoukoli jinou osobou, která je takto odpovědná ve smyslu čl. 21 odst. 1 nebo 2 šesté směrnice, nebo stanovit, že osoba může být povinna poskytnout zajištění za DPH splatnou jinou osobou, za podmínky, že dotčená ustanovení jsou považována za nezbytná k řádnému vybírání DPH a k předcházení podvodům a s výhradou obecných právních zásad Společenství.
- 39 Irsko a kyperská vláda jsou toho názoru, že čl. 22 odst. 8 šesté směrnice umožňuje členským státům stanovit, že jakákoli osoba může být povinna poskytnout zajištění za DPH splatnou jinou osobou s výhradou výše uvedených obecných zásad.
- 40 Portugalská vláda je toho názoru, že uvedený čl. 22 odst. 8 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členským státům buď stanovit, v mezích definovaných jeho zněním, že jakákoli osoba může být odpovědná za odvod DPH, nebo, za účelem zajištění vybrání této daně, jakož i za účelem boje proti daňovým podvodům a daňovým únikům, uložit jiné povinnosti osobě odpovědné za odvod uvedené daně, jakož i solidárnímu dlužníkovi nebo třetím osobám, pokud je v obou těchto případech při přijetí takových povinností dodrženo právo Společenství a zejména obecné zásady, jimiž se řídí.

- 41 Komise tvrdí, že čl. 22 odst. 8 šesté směrnice neumožňuje členským státům rozšířit povinnost platby DPH na osoby, které nejsou daňovými dlužníky, ani nejsou společně a nerozdílně odpovědné za odvod daně ve smyslu článku 21 téže směrnice. Uvedený čl. 22 odst. 8 jim rovněž neumožňuje stanovit, že osoba může být povinna poskytnout zajištění za DPH splatné jinou osobou. Nicméně, jakmile je solidární povinnost za platbu určena v souladu s opatřením přijatým na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice, čl. 22 odst. 8 téže směrnice ve spojení s odstavcem 7 téhož článku umožňuje uložit jakékoli osobě společně a nerozdílně odpovědné za odvod DPH povinnost poskytnout zajištění za splatné částky, s výhradou obecných právních zásad Společenství.

Závěry Soudního dvora

- 42 Bez dalšího je třeba uvést, že v souladu se svým názvem, tak jak je uveden v článku 28h šesté směrnice, se článek 22 uvedené směrnice týká pouze povinností daňových dlužníků, a nikoli určení posledně uvedených, které je upraveno v článku 21 téže směrnice.
- 43 Článek 22 odst. 8 šesté směrnice ve skutečnosti povoluje členským státům uložit dlužníkům DPH a osobám společně a nerozdílně odpovědným za odvod DPH, určeným ve smyslu článku 21 uvedené směrnice, jiné povinnosti než povinnosti stanovené v předcházejících odstavcích tohoto článku 22, jako například povinnost poskytnout zajištění za platbu splatné DPH, které považují za nezbytné k zajištění vybrání této daně a zabránění podvodům.

- 44 Z toho jednak vyplývá, že zavedení solidární povinnosti za platbu DPH se nemůže zakládat na čl. 22 odst. 8 šesté směrnice, a jednak, že uvedené ustanovení rovněž členským státům neumožňuje požadovat od osoby, která není dlužníkem DPH, ani není společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH ve smyslu článku 21 šesté směrnice, aby poskytla zajištění za platbu DPH splatnou třetí osobou.
- 45 Nicméně je namístě připomenout, že jak vyplývá z odpovědi na první a třetí otázku, v mezích uložených obecnými právními zásadami Společenství, členské státy mohou na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice stanovit solidární povinnost za platbu DPH.
- 46 Z toho vyplývá, že osobám, které jsou takto společně a nerozdílně odpovědné za odvod DPH v souladu s vnitrostátním opatřením přijatým na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice, může být členskými státy podle čl. 22 odst. 8 téže směrnice uložena povinnost poskytnout zajištění za platbu splatné DPH.
- 47 Z výše uvedeného vyplývá, že na druhou a čtvrtou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 22 odst. 8 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod této daně, ani právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani může být povinna poskytnout zajištění za platbu DPH, která je

nebo by mohla být splatná osobou povinnou k dani, které dodává uvedené zboží nebo poskytuje služby, nebo která jí dodává uvedené zboží nebo poskytuje uvedené služby.

- 48 Toto ustanovení naproti tomu nebrání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá jakékoli osobě společně a nerozdílně odpovědné za odvod DPH, v souladu s vnitrostátním ustanovením přijatým na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice, povinnost poskytnout zajištění za platbu splatné DPH.

K páté otázce

- 49 Vzhledem k odpovědím na první čtyři otázky není nutné odpovídat na pátou otázku.

K nákladům řízení

- 50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 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, ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 a směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by daň z přidané hodnoty nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacená, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

- 2) Článek 22 odst. 8 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2000/65 a směrnice 2001/15, musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by daň z přidané hodnoty nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacená, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod této daně, ani právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani může být povinna poskytnout zajištění za platbu uvedené daně, která je nebo by mohla být splatná osobou povinnou k dani, které dodává uvedené zboží nebo poskytuje služby, nebo která jí dodává uvedené zboží nebo poskytuje uvedené služby.

Toto ustanovení naproti tomu nebrání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá jakékoli osobě společně a nerozdílně odpovědné za odvod daně z přidané hodnoty, v souladu s vnitrostátním ustanovením přijatým na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice 77/388, povinnost poskytnout zajištění za platbu splatné daně z přidané hodnoty.

Podpisy.