

## STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 16. února 2005<sup>1</sup>

1. Předmětem otázky High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ve třech věcech, ve kterých vystupují jako účastníci subjekty, které se bez svého vědomí účastnily podvodu s DPH, který je označován jako „kolotočový podvod“, je, zda plnění uskutečněná v rámci podvodného jednání jiných osob jsou hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS<sup>2</sup>.

Tribunal, Londýn. Žaloba Bond House směřuje proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Manchester. V obou rozhodnutích bylo v zásadě určeno, že plnění uskutečněná v rámci kolotočového podvodu nespádají do působnosti DPH.

### I – Použitelná právní úprava Společenství

2. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v rámci řízení před High Court of Justice (Chancery Division) ve věcech Optigen Ltd (dále jen „Optigen“), Fulcrum Electronics Ltd (dále jen „Fulcrum“) a Bond House Systems Ltd (dále jen „Bond House“). Žalovanými ve všech výše uvedených věcech jsou Commissioners of Customs and Excise. Odvolání Optigen a Fulcrum směřují proti rozhodnutí VAT and Duties

3. Článek 2 první směrnice 67/227/EHS<sup>3</sup> stanoví základ společného systému DPH:

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu

1 — Původní jazyk: portugalsština.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3, dále jen „první směrnice“).

na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

stanoví, že: „[z]a hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.

Každé plnění je podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

## II – Skutkové okolnosti a předběžné otázky

4. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

A – *Obecný kontext: „kolotočový podvod“*

5. Článek 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „osobou povinnou“ k dani se rozumí „jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

7. Ve svém rozhodnutí ve věci Bond House podává VAT and Duties Tribunal, Manchester, jasné vysvětlení toho, co Commissioners popisují jako kolotočový podvod<sup>4</sup>:

6. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v čl. 4 odst. 2 jako „veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání“. Článek 4 odst. 2 dále

„Ve své nejjednodušší formě funguje kolotočový podvod následovně: subjekt A, který je plátcem DPH v jednom členském státě, prodá zboží subjektu B, který je plátcem DPH v jiném členském státě. Prodej uskutečněný subjektem A subjektu B podléhá

<sup>4</sup> – Rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Manchester, (předseda: Colin Bishopp), Bond House Systems Limited v. C & E, body 15 až 18 (poznámky pod čarou doplněny).

v členském státě subjektu A nulové sazbě<sup>5</sup>. Subjekt B je povinen přiznat nákup a uhradit daň z nákupu ve svém vlastním členském státě a, pokud hodlá toto zboží použít za účelem dalšího zdanitelného plnění, požádat poté o vrácení stejné částky jako daně odvedené na vstupu. Pokud se jedná o účastníka kolotočového podvodu, obvykle neučiní ani jeden z těchto kroků. Subjekt B poté prodá zboží jinému subjektu C, který je plátcem DPH ve svém vlastním členském státě, a vyúčtuje a obdrží DPH z protiplnění. Tuto DPH však neodvede daňovým orgánům a ve skutečnosti zmizí; stane se tím, co [Commissioners] nazývají „chybějící subjekt“. Nicméně, v okamžiku prodeje subjektu C, dokud je stále povinen k DPH a před tím, než Commissioners zjistí, že je nebo by se mohl stát chybějícím subjektem, a než mohou zasáhnout (například zrušením registrace subjektu B), vystaví subjektu C daňový doklad, ve kterém je uvedena částka DPH, která byla uhrazena subjektu B jako daň odvedená na vstupu. Subjekt C (který Commissioners označují jako „zprostředkovatele“), poté prodá zboží subjektu registrovanému v jiném členském státě: v případě nejjednoduššího podvodu je tímto kupujícím subjekt A a právě tento kruh dal vzniknout pojmu „kolotočový podvod“. Subjekt C má nárok na vrácení daně odvedené na vstupu, avšak vzhledem k tomu, že jeho prodej subjektu A v členském státě subjektu C podléhá nulové sazbě, není povinen odvést žádnou daň na výstupu<sup>6</sup>. V konečném důsledku, pokud je podvod úspěšný, subjekt B obdržel, avšak neodvedl, částku DPH, kterou musí daňové orgány vrátit subjektu C. V této situaci se subjekt B zcela

jistě dopouští podvodného jednání a u subjektu A je takové jednání pravděpodobné; subjekt C si nemusí být vůbec vědom, co se děje a jakým způsobem je využíván jeho podíl na celém schématu. Cílem subjektu B, jak vnímají tuto záležitost Commissioners, není koupit a prodat zboží v rámci běžné podnikatelské činnosti, nýbrž získat postavení pro vrácení DPH. [...] Zboží je jen prostředkem nezbytným k dodání věrohodnosti jednotlivým plněním. [...] Subjekt A (přínejmenším je-li účastníkem podvodu) rovněž nemá žádný skutečný obchodní motiv ke zpětné koupě zboží, které právě prodal. Ačkoli je možné, že i subjekt A je nevědomým účastníkem, pokud subjekt C prodává tomuto subjektu zboží za nižší cenu, než za kterou je subjekt A prodal subjektu B (nebo za cenu nižší, než je cena, za kterou by dotyčné zboží mohl s ohledem na pohyby trhu prodat v budoucnosti), Commissioners mají za to, že subjekty A a B jednájí ve shodě a že zpětná koupě ze strany subjektu A je žádoucí, částečně z důvodů kontroly a částečně proto, že je jednodušší a levnější použít určité množství zboží několikrát, než v každém případě kupovat novou dodávku na otevřeném trhu. [...] Subjekt B, kterému je známo, že bude mít z neodvedení daně na výstupu prospěch, si může dovolit prodat zboží subjektu C za cenu nižší, než zaplatil subjektu A, a učiní tak, pokud je to nezbytné k zajištění prodeje.“

5 — Podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice je dodání zboží subjektu v jiném členském státě osvobozeno od DPH. Podle terminologie UK Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o DPH) podléhá dodávka „nulové sazbě“.

6 — Jak bylo uvedeno výše, dodání zboží subjektu v jiném členském státě je osvobozeno od DPH. Prodávající má nárok na vrácení daně odvedené na vstupu podle čl. 17 odst. 2 písm. d) šesté směrnice, ve znění doplněném čl. 28f odst. 1 uvedených směrnic.

8. Lze si představit celou řadu obměn uvedeného řetězce plnění, které budou podstatně složitější než varianta, která je uvedena výše, a ve skutečnosti je možné stejné zboží „posílat dokola“ několika různými řetězci. Problém zůstává v zásadě stále stejný: určitý

subjekt obdrží částku jako DPH, avšak neodvede ji daňovým orgánům. Chybějící subjekt může rovněž neoprávněně použít daňové identifikační číslo nebo se může zaregistrovat k DPH a jednoduše zmizet dříve, než daňové orgány budou moci zasáhnout.

a) Skutkové okolnosti ve věcech Optigen a Fulcrum

9. Počet podvodů tohoto druhu v obchodu v rámci Společenství patrně v posledních letech vzrostl a v současné době představuje pro členské státy vážný problém. Ačkoli je obtížné určit přesnou výši finančních prostředků, kterých se tato problematika týká, zjevně způsobuje podstatnou ztrátu vnitrostátních příjmů<sup>7</sup>.

11. Optigen a Fulcrum byly společnosti, jejichž činnost spočívala převážně v nákupu mikroprocesorů od společností ve Spojeném království a jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiných členských státech. Bylo zjištěno, že Optigen a Fulcrum se staly nevinnými účastníky řady plnění tvořících kolotočový podvod. Neměly žádný obchodní vztah se subjektem, který „zmizel“ a nevěděly, ani neměly důvod vědět, že se účastní systému plnění jinak než jako běžní kupující od obchodníka a běžní prodávající společnosti v jiném členském státě. Commissioners zamítlí žádosti o vrácení DPH předložené Optigen a Fulcrum z důvodu, že předmětné nákupy a prodeje byly zbaveny hospodářské podstaty a nebyly provedeny v rámci hospodářské činnosti. Podle Commissioners nelze tyto nákupy považovat za dodávky použité nebo určené k použití pro potřeby takové činnosti a tyto prodeje za dodávky uskutečněné v rámci hospodářské činnosti pro účely DPH.

*B – Skutkové okolnosti projednávaných věcí*

10. Skutkové okolnosti projednávaných věcí, jak vyplývá z předkládacích rozhodnutí High Court of Justice, jsou následující.

12. Optigen a Fulcrum napadly rozhodnutí Commissioners před VAT and Duties Tribunal, Londýn. Ten obě věci projednal společně. Rozhodnutím ze dne 1. května 2003 VAT and Duties Tribunal zamítl žaloby podané Optigen a Fulcrum a rozhodl, že Commissioners oprávněně tvrdili, že daná

<sup>7</sup> — Zpráva Komise Radě a Evropskému parlamentu o využití uspořádání správní spolupráce v boji proti podvodům s DPH, 16. dubna 2004, KOM(2004) 260 v konečném znění.

plnění nespádají do působnosti DPH. Uvedl, že subjekt nemá nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu za zboží, které následně prodal společností usazeným mimo Spojené království, když byl součástí řetězce dodávek chybějící subjekt nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, ačkoli subjekt požadující vrácení nebyl nijak zapleten do nesplnění povinností nebo neoprávněného získání daňového identifikačního čísla, vytýkaného jinému subjektu, a o těchto skutečnostech nevěděl, a ačkoli řetězce dodávek, ve kterých byly provedeny nákupy a prodeje dotyčného subjektu, byly součástí „kolotočového“ podvodu spáchaného třetími osobami bez jeho vědomí. Společnosti Optigen a Fulcrum podaly proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal odvolání k High Court of Justice.

99 % obrátu Bond House v květnu 2002 – byla uskutečněna vůči zákazníkům v jiných členských státech. V každém jednotlivém případě koupila Bond House CPU od dodavatele ve Spojeném království za cenu, kterou považovala za reálnou tržní hodnotu, převzala jejich dodávku a uhradila dodavateli dohodnutou kupní cenu navýšenou o částku, která jí byla účtována jako DPH. Předmětné CPU poté dodala svým zahraničním zákazníkům za cenu o něco vyšší, než sama zaplatila. Vzhledem k tomu, že tyto dodávky podléhaly nulové sazbě, podala Bond House přiznání k DPH za květen 2002, ve kterém požádala o vrácení částky, kterou uhradila jako DPH za své nákupy. Commissioners of Customs and Excise zamítli žádost Bond House o vrácení daně odvedené na vstupu za 27 nákupů.

## b) Skutkové okolnosti ve věci Bond House

13. Bond House byla v rozhodné době společností registrovanou v Anglii a Walesu, která se zabývala obchodem s mikroprocesory. Převážná část její obchodní činnosti, s ohledem na hodnotu zboží, spočívala v hromadném nákupu mikroprocesorů (dále jen „CPU“) od subjektů registrovaných k DPH ve Spojeném království, které následně prodávala subjektům registrovaným k DPH v jiných členských státech. V květnu 2002 při své běžné obchodní činnosti uskutečnila Bond House řadu nákupů a prodejů CPU. Část těchto prodejů – 51 plnění představujících přibližně

14. Bond House podala žalobu proti rozhodnutí Commissioners k VAT and Duties Tribunal, Manchester. Rozhodnutím ze dne 29. dubna 2003, pozměněným dodatkem ze dne 8. května 2003, VAT and Duties Tribunal došel k závěru, že 26 z 27 dotčených nákupů nelze považovat za součást hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice, a proto jsou vyloučeny z působnosti DPH. Konstatoval, že tyto nákupy byly součástí řady plnění sledujících podvodný cíl. I kdyby Bond House o tomto cíli nevěděla a žádného protiprávního jednání se nedopustila, byla by tato plnění zbavena hospodářské podstaty. Musela by být posuzována

podle objektivních kritérií. Je tedy nepodstatné, že se Bond House nedopustila žádného protiprávního jednání. Konečně, Bond House nemohla mít legitimní očekávání, že její žádost o vrácení DPH odvedené na vstupu bude přijata, a Commissioners tím, že uvedené žalobkyni odepřeli toto vrácení, neporušili ani zásadu proporcionality nebo zásadu právní jistoty, ani lidská práva. Bond House podala proti tomuto rozsudku odvolání k High Court of Justice. High Court ve svém předkládacím rozhodnutí konstatuje, že Bond House nevěděla o existenci údajného podvodu, jehož se dovolávají Commissioners, a že společnost nejednala při své činnosti lehkomyšlně.

plnění, jaká jsou dotčena v projednávaných věcech, mají být kvalifikována jako hospodářská činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice a zda je při jejich posouzení třeba přihlížet k řetězci plnění jako celku nebo ke každému plnění zvlášť.

16. Vyjádření byla předložena Optigen, Fulcrum a Bond House, vládami Spojeného království a Dánska, Radou a Komisí. Při jednání konaném dne 8. prosince 2004 učinily doplňující vyjádření Optigen, Fulcrum a Bond House, vlády Spojeného království, České republiky a Dánska a Komise. Rada se rozhodla neučinit doplňující vyjádření poté, co bylo zjištěno, že žádný z účastníků nezpochybňuje platnost ustanovení šesté směrnice.

### *C – K předběžným otázkám*

15. High Court of Justice, máje za to, že použitelnou vnitrostátní právní úpravu – Value Added Tax Act 1994 – je třeba vykládat s ohledem na společný systém DPH Společenství, dotazuje se Soudního dvora, jakým způsobem má určit, zda dotčená plnění spadají do působnosti uvedeného systému. Předmětem sporu v projednávaných věcech je, zda Bond House, Fulcrum a Optigen vykonávaly hospodářskou činnost, když se nevědomě účastnily „kolotočového podvodu“. Podstatou otázky High Court of Justice, zda taková

### **III – Posouzení**

17. Obchod s CPU je obvykle samozřejmě považován za hospodářskou činnost. Následující analýza proto bude zaměřena zejména na důvody, proč tomu tak podle názoru

Spojeného království není za okolností projednávaných věcí. Nejprve se budu zabývat argumentem, že povahu plnění je třeba posuzovat s ohledem na systém kolotoče jako celek. Dále se budu věnovat tvrzení, že je třeba brát ohled na podvodný cíl plnění. Poté posoudím dopady judikatury, podle které některé protiprávní činnosti nespádají do působnosti DPH. Poté se zaměřím na otázku právní jistoty, tedy aspekt, na který Optigen, Fulcrum a Bond house kladly velký důraz ve svých ústních a písemných vyjádřeních. V poslední části zmíním některé úvahy týkající se nutnosti řešit problematiku kolotočového podvodu.

z hlediska povahy plnění, jichž byly Bond House, Optigen a Fulcrum účastníky.

19. Vlády Dánského království a České republiky podporují tvrzení Spojeného království, že dotčená plnění nemohou být kvalifikována jako hospodářská činnost ve smyslu uvedené směrnice. Spojené království tvrdí, že plnění, která jsou součástí kolotočového podvodu, nespádají do působnosti šesté směrnice, neboť nejsou skutečnou hospodářskou činností; jejich konečným účelem je zpronevěra peněžních prostředků uhrazených jako DPH, a nikoli uvedení výrobků na trh za účelem spotřeby. Vzhledem k tomu, že plnění nepodléhají DPH, neexistuje žádný základ pro její vrácení. Tento argument se vztahuje na každý článek řetězu, neboť bez podvodného úmyslu by se neuskutečnila žádná z plnění.

*A – Argument, že kolotoč je třeba posuzovat jako celek*

18. Optigen, Fulcrum, Bond House a Komise uplatňují, že dotčená plnění mají být kvalifikována jako hospodářská činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Mají za to, že nákup a prodej CPU je sám o sobě hospodářskou činností. Skutečnost, že jiné osoby zahájily řetězec plnění s cílem podvést daňové orgány, nemá žádný význam

20. Zásadní význam pro argumenty Spojeného království má názor, že systém kolotoče je třeba posuzovat jako celek z hlediska určení, zda se na jednotlivé transakce v jeho rámci vztahuje DPH. Tento názor nesdílím.

21. Soudní dvůr opakovaně určil, že rozsah pojmu „hospodářská činnost“ v čl. 4 odst. 2

šesté směrnice je široký a že uvedený pojem má objektivní povahu<sup>8</sup>. Výjimky z působnosti DPH musí být výslovně stanoveny a přesně definovány<sup>9</sup>. Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku Rompelman, „společný systém daně z přidané hodnoty [...] zajišťuje, aby všechny hospodářské činnosti, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky [...], byly zdaněny zcela neutrálním způsobem<sup>10a</sup>“. Ve svém výše uvedeném rozsudku Komise v. Nizozemsko Soudní dvůr uvedl, že k určení, zda je činnost hospodářskou činností pro účely společného systému DPH, je „dotčená činnost posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky<sup>11a</sup>“.

posuzován jako celek, z hlediska určení, zda plnění, která jsou jeho součástí, představují hospodářskou činnost.

23. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien byl Soudní dvůr požádán, aby určil, zda provoz restaurace představuje dodávky zboží nebo poskytování služeb podle šesté směrnice. Konstatoval, že provoz restaurace je třeba považovat za poskytování služeb, neboť je charakterizován souborem aspektů a úkonů, kde dodávky jídla představují pouze jeden prvek takového souboru a kde výrazně převažují služby<sup>14</sup>.

22. Spojené království se dovolává rozsudků Faaborg-Gelting Linien<sup>12</sup> a Stockholm Lindöpark<sup>13</sup> a tvrdí, že plnění musí být za účelem zjištění, zda podléhají DPH, posuzována s ohledem na okolnosti, za kterých jsou uskutečněna. Uvedené rozsudky však neodůvodňují závěr, že řetězec dodávek musí být

24. Předmětem rozsudku Stockholm Lindöpark byla otázka, zda provozování golfového hřiště má být pro účely možného osvobození od DPH klasifikováno jako pronájem nemovitého majetku nebo jako poskytování služeb souvisejících se sportovní činností nebo tělovýchovou. Soudní dvůr shledal, že „provozování golfového hřiště obvykle zahrnuje nejen pasivní poskytování hřiště, nýbrž také velký počet komerčních činností, jako je dozor, správa a průběžná údržba ze strany

8 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 8); ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19); ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17), a ze dne 26. června 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 42).

9 — Výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemsko, bod 19.

10 — Výše uvedený rozsudek Rompelman, bod 19, a rozsudek ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 15).

11 — Výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemsko, bod 8.

12 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 2. května 1996 (C-231/94, Recueil s. I-2395).

13 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. ledna 2001 (C-150/99, Recueil s. I-493).

14 — Výše uvedený rozsudek Faaborg-Gelting Linien, bod 12. Soudní dvůr uvedl, že situace je odlišná, „pokud se plnění týká dodávky jídla „přes ulici“ a není spojeno se službami určenými ke zvýšení spotřeby na místě v přiměřeném rámci“ (bod 14).



poskytovatele služeb, poskytování jiných zařízení a podobně“<sup>15</sup>. Pokud nenastanou zcela výjimečné okolnosti, nemůže pronájem golfového hřiště představovat hlavní službu<sup>16</sup>.

Lindöpark Soudní dvůr posuzoval řadu úkonů, které společně představovaly jedinou hospodářskou činnost.

25. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien ani v rozsudku Stockholm Lindöpark nebylo sporu o tom, že dotčené činnosti byly svou povahou hospodářskou činností. Předmětem obou věcí byla zdanitelná plnění podle šesté směrnice. Namísto rozdělení zdanitelného plnění na jednotlivé součásti za účelem jejich samostatného zdanění však Soudní dvůr použil zásadu „jednotné dodávky“, jak konstatuje generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku k věci Hotel Scandic Gåsabäck<sup>17</sup>.

27. Naopak, kolotočový podvod se týká řady po sobě jdoucích činností, které vykonává několik subjektů v řetězci dodávek. Společný systém DPH je charakterizován tím, že DPH podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek<sup>18</sup>. Každé plnění musí být proto zohledněno samo o sobě. Povaha určitého plnění v řetězci dodávek se tedy nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí<sup>19</sup>.

26. Okolnosti, ke kterým Soudní dvůr přihlížel ve věci Faaborg-Gelting Linien, navíc souvisely s řadou úkonů provedených současně v rámci jediného plnění ze strany jednoho poplatníka. Ve věci Stockholm

28. Spojené království oprávněně tvrdí, že DPH musí být uplatňována na základě skutečné hospodářské situace. Z toho však nevyplývá, že povaha plnění v rámci řetězce dodávek musí být určena s ohledem na celý řetězec. Naopak, judikatura potvrzuje pravidlo, že určitá činnost musí být posuzována objektivně a jako taková a v této souvislosti je podle judikatury třeba přihlížet ke skutečné

15 — Výše uvedený rozsudek Stockholm Lindöpark, bod 26.

16 — Tamtéž.

17 — Stanovisko k věci Hotel Scandic Gåsabäck (rozsudek ze dne 20. ledna 2005, C-112/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 21). Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, body 25 až 30).

18 — Viz článek 2 první směrnice Rady.

19 — V tomto směru viz rozsudek Soudního dvora ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, Recueil, s. I-3971, bod 22).

hospodářské situaci a právní povaha není rozhodující<sup>20</sup>.

29. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje<sup>21</sup>. Tato zásada zaručuje, že v okamžiku zdanitelného plnění lze zpravidla určit, zda dotčené plnění spadá do působnosti šesté směrnice, či nikoli.

hledisko je ve skutečnosti subjektivní, neboť je přijímáno z pozice chybějícího subjektu a pomíjí úmysly ostatních subjektů. Podle Spojeného království však uvedené hledisko není založeno na úmyslech jednoho konkrétního subjektu, nýbrž na objektivní dedukci, že zboží je v oběhu v rámci systému kolotoče, který neslouží hospodářskému účelu.

## B – Cíl plnění

30. Spojené království dále tvrdí, že je nezbytné posuzovat cíl plnění<sup>22</sup>, kterým je v tomto případě podvodné jednání. Bez tohoto cíle by kolotoč a veškerá plnění, která jsou jeho součástí, neexistovaly jako běžný hospodářský jev. Optigen tvrdí, že toto

31. Tento argument je třeba zamítnout, byť i jen z důvodu, že je založen na hodnocení účelu a výsledků celého řetězce, namísto povahy každého plnění. Tvrzení, že plnění v konečném důsledku nesledují hospodářský účel, vychází z řady okolností, které přesahují rámec faktorů určujících, zda plnění v rámci řetězce spadá do působnosti DPH. Jak jsem uvedl výše, každé plnění je třeba posuzovat samostatně, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky. Povaha plnění v rámci řetězce není dotčena skutečností, že zboží následně přechází do rukou stejného subjektu. Na počátku řetězce plnění mohl sice stát cíl spočívající ve zpronevěře finančních prostředků, avšak taková zpronevěra je činností sama o sobě; není součástí obchodování

20 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 21. října 2004, BBL (C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, bod 36); ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 48), a výše uvedené rozsudky Van Tien, bod 18, a Rompelman, bod 23.

21 — Viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 22. února 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, s. 1075, bod 11); ze dne 15. prosince 1987, Dánsko v. Komise (348/85, Recueil, s. 5225, bod 19); ze dne 1. října 1998, Spojené království v. Komise (C-209/96, Recueil, s. I-5655, bod 35); ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada (C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

22 — Spojené království v této souvislosti odkazuje na rozsudky Soudního dvora ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, s. I-3013, body 31 až 36), a ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 12).

s CPU, ani nemění povahu jednotlivých plnění v jiné části řetězce.

32. Spojené království zjevně příkládá zvláštní význam skutečnosti, že cílem kolotoče je spáchat něco, co považuje za podvod s DPH.

33. V rozporu s tvrzením Spojeného království však ze stanoviska přijatého Soudním dvorem v rozsudcích *Breitsohl*<sup>23</sup> a *Inzo*<sup>24</sup> nevyplývá, že by určitá činnost mohla být zbavena hospodářské povahy, pokud je prováděna za podvodným účelem nebo pokud s ohledem na svůj výsledek určitým způsobem usnadňuje podvodné jednání.

34. Zcela jiný případ nastává, pokud osoba žádající o odpočet DPH učiní nepravdivé prohlášení o svém postavení daňového poplatníka. Takový případ byl předmětem rozsudků *Breitsohl* a *Inzo*. Soudní dvůr konstatoval, že „postavení osoby povinné k dani lze definitivně získat pouze tehdy, pokud zúčastněná osoba v dobré víře učinila prohlášení o úmyslu zahájit zamýšlenou

hospodářskou činnost. V případě podvodu nebo zneužití, například když dotčená osoba s předstíraným úmyslem vykonávat určitou hospodářskou činnost ve skutečnosti usiluje o získání zboží, pro které je možné provést odpočet, do svého soukromého vlastnictví, může daňový orgán požadovat vrácení předmětných částek se zpětnou platností z důvodu, že uvedené odpočty byly provedeny na základě nepravdivých prohlášení“<sup>25</sup>.

35. Uvedená judikatura uznává, že daňové orgány mohou požadovat „objektivní důkazy na podporu ohlášeného úmyslu osoby vykonávat hospodářskou činnost, která povede k uskutečňování zdanitelných plnění, a v případě neposkytnutí takových důkazů může odmítnout nárok na odpočet“<sup>26</sup>. Tento problém není v projednávané věci relevantní. Zprvce, není uplatňováno, že by *Fulcrum*, *Optigen* a *Bond House* požádaly o odpočet DPH na základě svých nepravdivých prohlášení nebo že by nezamýšlely vykonávat hospodářskou činnost. Zadržte, je třeba jasně rozlišovat mezi úmyslem vykonávat

23 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. června 2000 (C-400/98, *Recueil*, s. I-1321).

24 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 29. února 1996 (C-110/94, *Recueil*, s. I-857).

25 — Výše uvedený rozsudek *Inzo*, bod 24. Viz také výše uvedený rozsudek *Breitsohl*, bod 39, a rozsudek ze dne 21. března 2000, *Gabalfrisa* a další (C-110/98 až C-147/98, *Recueil*, s. I-1577).

26 — Stanovisko generálního advokáta *Jacobse* k věci *I/S Fini H* (C-32/03, věc prohlájecí před Soudním dvorem, bod 21).

hospodářskou činnost a zamýšleným účelem hospodářské činnosti jako takové<sup>27</sup>.

C – *Protiprávní činnost a působnost DPH*

36. Tvzení Spojeného království, podle kterého je třeba přikládat zvláštní význam skutečnosti, že cílem plnění je podvod, by navíc, pokud by bylo přijato, bylo těžko slučitelné se zněním čl. 40 odst. 1 šesté směrnice, které zmiňuje jakoukoli hospodářskou činnost, bez ohledu na účel nebo výsledky takové činnosti. Ve skutečnosti by takový přístup pomíjel objektivní povahu pojmu „hospodářská činnost“ a vedl by k nesmyslnému výsledku, kdy by celý řetězec dodávek nespadal do působnosti šesté směrnice jen proto, že jeden subjekt v daném řetězci neodvedl DPH daňovým orgánům. Takový výsledek by byl zvláště podivný, neboť by znamenal, že pokud by takový subjekt neodvedl DPH, neměl by ve skutečnosti vůbec povinnost DPH platit.

37. Spojené království tvrdí, že existuje paralela mezi projednávanými věcmi a věcmi, ve kterých Soudní dvůr určil, že některé protiprávní činnosti nejsou hospodářskou činností, a proto nespadají do rozsahu působnosti společného systému DPH. Tuto analogii považují za nepřesvědčivou.

38. Podle ustálené judikatury brání zásada daňové neutrality obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními<sup>28</sup>. I protiprávní plnění zásadně spadají do rozsahu působnosti šesté směrnice a podléhají DPH<sup>29</sup>. Jedinou výjimkou je případ, kdy je činnost zcela mimo rámec legální hospodářské činnosti z důvodu své zvláštní povahy<sup>30</sup>. Například poskytování omamných látek je zcela mimo rozsah působnosti šesté směrnice<sup>31</sup>, zatímco protiprávní provozování rulety do jejího rozsahu

27 — Tuto otázku může vyjasnit srovnání obou situací. Situace I: X prohlásí, že otevře restauraci, a získá tak (přechodně) postavení osoby povinné k dani. Nakoupí židle, stoly a jiné vybavení a požádá o odpočet DPH. Restauraci však neotevře. Situace II: Y otevře restauraci a používá ji k podvodné činnosti. Poskytuje restaurační služby a účtuje svým zákazníkům DPH, poté však sníží evidované příjmy ve snaze zmást daňové orgány a ponechat si část obdržené DPH. V situaci I vzniká stín pochybnosti o postavení X jako osoby povinné k dani. Daňové orgány mohou požadovat objektivní důkazy na podporu ohlášeného záměru X a posoudit, zda X skutečně zamýšlí vykonávat restaurační činnost (viz např. výše uvedený rozsudek Inzo, a rozsudky ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1), a ze dne 8. června 2000, Schloßstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279). Naopak, situace II neovlivňuje postavení Y jako osoby povinné k dani, neboť Y skutečně vykonává hospodářskou činnost: poskytuje restaurační služby. Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se účel nebo výsledky takové činnosti nedotýkají jeho postavení jako osoby povinné k dani.

28 — Například výše uvedený rozsudek Rompelman, bod 19, a rozsudek ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 28).

29 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 28. února 1984, Einberger (294/82, Recueil, s. I177); ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, bod 16); ze dne 5. července 1988, Happy Family (289/86, Recueil, s. 3655, bod 20); ze dne 5. července 1988, Mol (269/86, Recueil, s. 3627, bod 18); ze dne 28. května 1998, Goodwin a Unstead (C-3/97, Recueil, s. I-3257, bod 9), a ze dne 29. června 2000, Salumets a další (C-455/98, Recueil, s. I-4993, bod 19).

30 — Výše uvedený rozsudek Happy Family, bod 20, a Mol, bod 18.

31 — Výše uvedený rozsudek Einberger a Happy Family, bod 23.

působnosti spadá, neboť konkuruje legálním hazardním hrám<sup>32</sup>.

39. Na rozdíl od omamných látek nebo padělaných bankovek však CPU, slovy Soudního dvora, „nepodléhají ze své podstaty úplnému zákazu dovozu a uvádění na trh ve Společenství“<sup>33</sup>. Ze systému DPH jsou vyňaty pouze výrobky, které samotnou svojí povahou, a z důvodu svých zvláštních charakteristik nemohou být uváděny na trh nebo být předmětem hospodářské činnosti<sup>34</sup>. Toto není případ CPU.

40. Zadržím, v rozporu s tvrzením Spojeného království nespadá obchodování s CPU zcela mimo rámec legální hospodářské činnosti proto, že řetězec plnění je v konečném důsledku kruhový. Z vlastního popisu Commissioners toho, co považují za

kolotočový podvod, vyplývá, že takový podvod je charakterizován využíváním legálního hospodářského oběhu s cílem umožnit uchování finančních prostředků zaplacených jako DPH.

#### D – Zásada právní jistoty

41. Pokud by Soudní dvůr přijal výklad navrhaný Spojeným královstvím, vznikla by značná nejistota ohledně použití šesté směrnice. Takový výklad by znamenal, že pokud by subjekty chtěly mít jistotu v době plnění, že nabývají práva a povinnosti podle systému DPH, musely by předvídat, zda se určité zboží, které je předmětem plnění, v určitém okamžiku nedostane zpět do rukou subjektu, který již byl součástí řetězce dodávek. Pokud by tomu tak bylo, musely by také vědět o jakémkoli následném „zmizení“ takového subjektu<sup>35</sup>. Přitom je třeba vzít

32 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. května 2001, Fischer (C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, body 19 až 23 a 28). Pokud jde o právní základ odůvodnění Soudního dvora, generální advokát Jacobs uvádí v bodě 22 svého stanoviska k věci Witzemann (rozsudek ze dne 6. prosince 1990, C-343/89, Recueil, s. I-4477), že „skutečný základ uvedeného pravidla je poněkud nejasný“ a že „nelze [...] tvrdit, že by existovala jakákoli základní právní zásada, která by bránila zdanění protiprávních plnění“. Soudní dvůr má v zásadě za to, že DPH se uplatní pro činnosti spadající do běžného hospodářského oběhu, buď proto, že jsou legitimní, nebo proto, že mohou konkurovat legitimním hospodářským činnostem; mimo tento rámec se daňová neutralita v zásadě neuplatní. Viz také stanovisko generálního advokáta Fenellyho k věci Coffeeshop „Siberië“ (výše uvedený rozsudek, body 85 a 94).

33 — Výše uvedený rozsudek Einberger, bod 15. Viz také výše uvedený rozsudek Witzemann a stanovisko generálního advokáta Légera k věci Goodwin a Unstead (výše uvedený rozsudek, bod 20).

34 — Výše uvedené rozsudky Saluments a další, body 19 a 21; Fischer a Brandenstein, bod 20, a Lange, bod 12.

35 — Teorie Spojeného království by se uplatnila pouze tehdy, pokud by všechny tyto podmínky byly splněny současně. Kruhová povaha řetězce dodávek ani skutečnost, že jeho součástí je nebo bude chybějící subjekt, sama o sobě nepostačuje k závěru, že plnění nespadá do působnosti DPH. „Podvod chybějícího subjektu“ může nastat i v lineárním řetězci dodávek; plnění v rámci takového řetězce přesto budou spadat do působnosti DPH. Kruhový obchod může být běžným hospodářským jevem na některých komoditních trzích. Systém DPH je nastaven tak, aby se s tímto jevem vypořádával a aby plnění i nadále podléhala DPH, bez ohledu na to, zda se obchodované zboží skutečně dostane do rukou zákazníka.

v úvahu možnost, že jedna a tatáž zásilka může obsahovat zboží, které je použito při podvodném jednání, a zboží, které takto použito není – pokud by byl přijat argument Spojeného království, DPH by podléhalo pouze posledně jmenované zboží. Takový výklad pojmu „hospodářská činnost“ je v rozporu se zásadou právní jistoty, která je obecnou zásadou práva Společenství, kterou musí členské státy dodržovat při provádění šesté směrnice<sup>36</sup>. Jak navíc správně tvrdí Optigen, Fulcrum a Bond House, přístup Spojeného království by mohl mít odrazující účinek na legitimní obchod.

*E – Způsoby boje proti kolotočovému podvodu*

#### 42. Spojené království patrně hodlá bojovat proti kolotočovému podvodu – nebo alespoň

řešit problémy s tím spojené – omezením rozsahu působnosti systému DPH. Podle mého názoru by Soudní dvůr neměl takový přístup přijmout. Došlo by totiž k zásadnímu přesunutí uvedeného problému z daňových orgánů na soukromý sektor, na újmu legitimního obchodu a řádného fungování systému DPH. Odrazoval by navíc členské státy od přijetí vhodných opatření proti kolotočovému podvodu. V této souvislosti je namísto zejména poznamenat, že pokud činnost spadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, neznamená to, že členské státy ztrácejí svou pravomoc přijmout proti ní opatření<sup>37</sup>. Článek 21 šesté směrnice ve skutečnosti poskytuje členským státům možnost zavést společnou a nerozdílnou daňovou povinnost. Osobě povinné k dani může být tedy uloženo uhradit částku DPH splatnou jejím smluvním partnerem, pokud si byla nebo měla být vědoma podvodného jednání svého smluvního partnera<sup>38</sup>. Některé členské státy již proti kolotočovému podvodu přijaly opatření tohoto druhu<sup>39</sup>.

36 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, body 57, 58, 65 a 69). Analogicky, rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24). Viz také rozsudky Soudního dvora ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26); Schlossstraße, uvedený výše, bod 44; ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 44), a ze dne 26. dubna 1988, Krücken (316/86, Recueil, s. 2213, bod 22). Soudní dvůr ustáleně rozhoduje, že požadavek právní jistoty musí být dodržován ještě přísněji, pokud jde o pravidla, která mohou mít finanční důsledky tak, aby byl dotčeným osobám přesně znám rozsah jejich práv a povinností. Viz například, rozsudky Soudního dvora ze dne 15. prosince 1987, Irsko v. Komise (325/85, Recueil, s. 5041, bod 18); ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise (326/85, Recueil, s. 5091, bod 24); Sudholz, uvedený výše, bod 34, a ze dne 9. července 1981, Gondrand (169/80, Recueil, s. 1931, bod 17).

37 – Například nelegální hazardní hry jsou hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice; to však samozřejmě nebrání členským státům, aby proti nelegálním hazardním hrám přijaly opatření: výše uvedený rozsudek Fischer. Viz také výslovně výše uvedený rozsudek Lange, bod 24.

38 – Právě v této souvislosti je třeba řešit otázku, zda subjektům skutečně byla nebo měla být známa existence podvodu, a nikoli, jak uplatňuje dánská vláda, v souvislosti s definicí „hospodářské činnosti“.

39 – Včetně, mezitím, Spojeného království (viz článek 18 finančního zákona 2003).

#### IV – Závěry

43. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené High Court of Justice takto:

„K určení, zda plnění v rámci řetězce dodávek má být kvalifikováno jako hospodářská činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 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, musí být plnění posuzována jednotlivě a sama o sobě. Plnění, která jsou součástí kruhového řetězce dodávek, ve kterém subjekt zpronevěří částky, které mu byly zaplacený jako DPH, namísto toho, aby tyto částky odvedl daňovým orgánům, nepřestávají z tohoto důvodu být hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice.“