

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 16. februára 2005¹

1. High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Spojené kráľovstvo), v troch veciach týkajúcich sa osôb, ktoré sa nevedome zúčastnili na podvode s DPH označovanom ako podvod typu „kolotoč“, kladie Súdnemu dvoru otázku, či plnenia, ktoré sú súčasťou podvodného plánu zosnovaného inými subjektmi možno kvalifikovať ako hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS.²

Bond House smeruje proti rozhodnutiu VAT and Duties Tribunal, Manchester. Obidvoma rozhodnutiami sa v podstate určilo, že plnenia podieľajúce sa na kolotočovom podvode nepatria do rozsahu pôsobnosti DPH.

2. Návrh na začatie konanie o prejudiciálnej otázke vyplynul z odvolacieho konania pred High Court of Justice (Chancery Division) vo veciach Optigen Ltd. (ďalej len „Optigen“), Fulcrum Electronics Ltd. (ďalej len „Fulcrum“) a Bond House Systems Ltd. (ďalej len „Bond House“). V oboch veciach je žalovným Commissioners of Customs and Excise. Odvolania spoločností Optigen a Fulcrum smerujú proti rozhodnutiu VAT and Duties Tribunal, London. Odvolanie spoločnosti

I — Príslušné ustanovenia práva Spoločenstva

3. Článok 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS³ vymedzuje podstatu spoločného systému DPH takto:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení

1 — Jazyk prednesu: portugálčina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

3 — Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES P 71, s. 1301; Mím. vyd. 09/001, s. 3, ďalej len „prvá smernica“).

uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

stanovuje, že „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť“.

Na každé plnenie sa vyrúbi [vyrubí — *neoficiálny preklad*] daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky“.

II — Skutkový stav a návrhy na začatie prejudiciálneho konania

4. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za úhradu osobou podliehajúcou dani kona-
júcou ako takou.

A — *Všeobecný kontext: „podvod typu kolotoč“*

5. Článok 4 ods. 1 smernice stanovuje, že „osoba podliehajúca dani“ predstavuje „osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“.

7. Vo svojom rozhodnutí vo veci Bond House podal VAT and Duties Tribunal, Manchester, jasné vysvetlenie kolotočového podvodu opísaného Commissioners: ⁴

6. „Hospodárske činnosti“ vymedzené v článku 4 ods. 2 v sebe zahrnujú „všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane bankských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií“. Článok 4 ods. 2 ďalej

„Vo svojej jednoduchšej podobe sa podvod typu kolotoč prejavuje nasledujúcim spôsobom: subjekt („A“) registrovaný ako platca DPH v jednom členskom štáte Európskej únie predá zdaniteľný tovar subjektu („B“), registrovanému platcovi DPH v inom členskom štáte. Uskutočnený predaj subjektu B

⁴ — Rozhodnutie VAT and Duties Tribunal, Manchester, z 29. apríla 2003 (predseda: Colin Bishopp), Bond House Systems Limited v C & E, body 15 až 18 (pridané poznámky pod čiarou).

bol zdanený nulovou sadzbou dane v členskom štáte subjektu A.^[5] B by mal deklarovať nákup a zaplatiť daň na vstupe vo svojom vlastnom členskom štáte, a pokiaľ zamýšľa naložiť s týmto tovarom ako vopred zdaniteľnou dodávkou, mal by potom požiadať o úhradu sumy rovnajúcej sa dani na vstupe. Obyčajne, ak sa B zúčastňuje na kolotočovom podvode, tak nepodnikne ani jeden z uvedených krokov. B predá tovar inému subjektu („C“), platcovi DPH registrovanom v inom členskom štáte, pričom fakturuje a prijíma DPH ako protihodnotu. Napriek tomu B nedeclaruje túto DPH daňovým orgánom a stratí sa; nastáva situácia, ktorú [Commissioners] označujú ako „nezvestný subjekt“. V čase uskutočneného predaja subjektu C bol B stále zaregistrovaný na účely DPH a predtým, ako Commissioners zistia, že B je alebo môže byť „nezvestný subjekt“ a ako sú schopní zakročiť (napríklad zrušením registrácie), B vystaví faktúru s DPH C, ktorý žiada o DPH, ktorá bola zaplatená B ako daň na vstupe. C (ktorého Commissioners označujú ako „dohadzovača“) predá tovar registrovanému platcovi v inom členskom štáte: charakteristickým znakom jednoduchého podvodu je to, že kupujúcim je subjekt A a práve z tohto cyklického charakteru vychádza pojem „podvod typu kolotoč“. C má právo na úhradu dane na vstupe, ale pretože predaj A podlieha nulovej sadzbe v členskom štáte subjekt C, nežiada o zaplatenie dane na výstupe. [6] Ak podvod prebehol úspešne, jeho výsledok spočíva v tom, že B bez toho, aby deklaroval DPH, ju získal vo výške, ktorú musia daňové orgány zaplatiť C. Za tohto stavu sa B dopustil podvodu a pravdepodobne aj A; C

nemusi vôbec vedieť, čo sa stalo a ani komu bola na prospech jeho účasť. ... Cieľom B z dôvodov, ktoré vysvetľujú Commissioners, nie je nákup a predaj v rámci zvyčajného obchodovania, ale dostať sa do pozície príjemcu DPH. ... Tovarom sa má len predstierať, že ide o skutočné plnenie. ... A (ak sa zúčastňuje na podvode) rovnako nemá žiadny skutočný obchodný motív na opätovnú kúpu toho, čo práve predal. Je však možné, že A si neuvedomuje, že sa zúčastnil na podvode, ak C mu predá tento tovar za nižšiu cenu, než za akú ho on predal B (alebo za nižšiu cenu vzhľadom na jej pohyb na trhu, než za akú ho môže predáť v budúcnosti), teória Commissioners spočíva v tom, že A a B konajú v zhode, opätovná kúpa subjektom A je želateľná, a to čiastočne z dôvodu kontroly a čiastočne z dôvodu, že je jednoduchšie a lacnejšie použiť niekoľkokrát určité množstvo tovaru ako kupovať stále nový tovar na voľnom trhu pre každé kolotočové kolo. ... B vie, že zisk pochádza z toho, že nedeclaroval daň na výstupe, mu umožňuje predáť tovar C za nižšiu cenu, než akú zaplatil A, a v prípade, ak sa to ukáže potrebným pre realizáciu predaja, takýto predaj aj uskutoční.“

5 – V súlade s článkom 28c A písm. a) šiestej smernice dodávka tovaru subjektu v inom členskom štáte je oslobodená od DPH. V znení UK Value Added Tax Act 1994 táto dodávka je zdaňovaná „nulovou sadzbou“.

6 – Ako bolo uvedené vyššie, dodávka tovaru pre subjekt v inom členskom štáte je oslobodená od DPH. Predajca má podľa článku 17 ods. 2 písm. d) šiestej smernice, ktorý bol vložený článkom 28f bodom 1 tejto smernice, právo na odpočet dane na vstupe.

8. Možno si predstaviť nekonečné variácie v reťazci plnení, omnoho komplikovanejších ako vyššie opísaný prípad, v skutočnosti ten istý tovar možno „otáčať“ v niekoľkých rôznych reťazcoch. Podstata problému zostáva tá istá: subjekt získava sumu zaplatenú ako

DPH, ktorú ale nedeclaroval daňovým orgánom. Tento podvodný subjekt môže používať „neoprávnene prisvojené“ identifikačné číslo DPH alebo sa sám zaregistruje ako platca DPH a predtým, ako tieto orgány začnú konať, sa stratí.

a) Skutkový stav vo veciach Optigen a Fulcrum

9. Zdá sa, že tento druh podvodu v rámci Spoločenstva je v posledných rokoch na vzostupe a aktuálne predstavuje značné znepokojenie pre členské štáty. Napriek tomu, že je ťažké určiť presnú sumu peňazí, zapríčiňuje značné straty vo vnútroštátnych príjmoch.⁷

11. Optigen a Fulcrum obchodovali prevažne s počítačovými čipmi, ktoré kupovali od spoločností v Spojenom kráľovstve a predávali ich zákazníkom usadeným v iných členských štátoch. Optigen a Fulcrum sa zúčastnili ako zmluvné strany na niekoľkých obchodoch, pričom si neboli vedomí, že tieto obchody sú súčasťou kolotočového podvodu. Ani jeden z nich neobchodoval s „nezvestným subjektom“ a rovnako si neboli vedomí alebo nemali dôvod domnievať sa, že sa zúčastňujú na iných obchodoch, ako sú zvyčajné obchody medzi kupujúcim a predávajúcim a obyčajným dodávateľom a spoločnosťou v inom členskom štáte. Commissioners odmietli žiadosť o odpočet DPH predloženú spoločnosťami Optigen a Fulcrum z dôvodu, že nákup a predaj nemal hospodárske opodstatnenie a nebol súčasťou hospodárskej činnosti. Podľa Commissioners obchody neboli použité na dodávky alebo určené na obchodný účel a predaje neboli na účely DPH dodávkami vykonanými v rámci obchodov.

B — Skutkový stav v predmetných veciach

10. Skutkový stav v predmetných veciach je vymedzený High Court of Justice of England and Wales nasledujúco.

12. Optigen a Fulcrum sa odvolali proti obom rozhodnutiam Commissioners VAT and Duties Tribunal London, ktorý spojil tieto dve veci do jedného konania. Rozhodnutím z 1. mája 2003 VAT and Duties Tribunal zamietol odvolanie spoločností

⁷ — Konečná správa Komisie pre Radu a Európsky parlament o využívaní mechanizmov administratívnej spolupráce v boji proti podvodom s DPH zo 16. apríla 2004, KOM(2004) 260, konečné znenie.

Optigen a Fulcrum, usúdiac, že Commissioners správne uviedli, že tieto sporné obchody nespádajú do rozsahu pôsobnosti DPH. Ďalej uviedol, že subjekt nemá právo na vrátenie dane DPH zaplatenej na vstupe za tovar, ktorý následne predal spoločnosti nesídliacej v Spojenom kráľovstve, a to aj napriek tomu, že sa nezúčastnil na porušení povinnosti subjektu neplniaceho si záväzky, ktorý bol súčasťou dodávateľského reťazca, alebo na neoprávnenom prisvojení identifikačného čísla DPH pre iný subjekt, ktorý ho používal v dodávateľskom reťazci, pričom subjekt žiadajúci o vrátenie DPH si týchto skutočností nebol vedomý, ako ani si nebol vedomý, že dodávateľské reťazce pozostávajúce s nákupov a predajov boli súčasťou kolotočového podvodu spáchaného treťou osobou. Proti rozhodnutiu VAT and Duties Tribunal podali Optigen a Fulcrum odvolanie na High Court of Justice.

z týchto predajov — 51 obchodov, predstavovalo približne 99 % obratu Bond House za máj 2002 — bolo uskutočnených so zahraničným klientom. Zakaždým Bond House kúpil od dodávateľa zo Spojeného kráľovstva CPU za trhovú cenu, ktorú považoval za rozumnú, prevzal dodávku a zaplatil dodávateľovi dohodnutú cenu plus sumu predstavujúcu DPH. Svojim zaoceánskym zákazníkom predal tieto CPU za niečo vyššiu cenu, ako zaplatil on sám. Keďže tieto dodávky boli zdaňované nulovou sadzbou dane, Bond House žiadal vrátenie nadmerného odpočtu DPH za máj 2002, teda sumu predstavujúcu DPH, ktorú zaplatil pri kúpe tovaru. Commissioners of Customs and Excise odmietli vrátiť spoločnosti Bond House zaplatenú daň na vstupe pri 27 nákupoch.

b) Skutkový stav vo veci Bond House

13. Bond House bola v rozhodnom čase spoločnosťou zaregistrovanou v Anglicku a Welse, ktorá dodávala súčiastky do počítačov. Najväčší podiel na jej obchode, čo sa týka cenách, mal hromadný nákup procesorových jednotiek („CPU“) od subjektov registrovaných ako platcov DPH v Spojenom kráľovstve, ktoré potom predávali subjektom, registrovaným platcom DPH, v inom členskom štáte. V máji 2002 v rámci svojho zvyčajného obchodovania zrealizoval určitý počet predajov a nákupov CPU. Časť

14. Bond House sa proti rozhodnutiu Commissioners odvolal na VAT and Duties Tribunal, Manchester. Rozhodnutím z 29. apríla 2003, zmeneným pripojenou vecou z 8. mája 2003, VAT and Duties Tribunal, Manchester, posúdil, že 26 z 27 nákupov nemožno považovať za hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice a sú mimo rozsahu pôsobnosti DPH. Ďalej skonštatoval, že tieto nákupy boli súčasťou série obchodov s podvodným cieľom. Napriek tomu, že Bond House nevedel o tomto podvodnom ciele a neporušil zákon, tieto činnosti stratili hospodárske opodstatnenie.

Tieto činnosti mali byť posúdené podľa objektívnych kritérií. Skutočnosť, že Bond House sa nedopustil nezákonného konania, nie je podstatná. Bond House nemohol legitímne očakávať, že jeho žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu dane zaplatenej na vstupe bude vyhovené, pričom Commissioners neporušili zásadu proporcionality, legitímnej dôvery alebo ľudské práva spoločnosti Bond House tým, že mu nevrátili tento odpočet. Bond House podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na High Court of Justice of England and Wales. High Court poznamenáva, že Bond House nevedel o podvode, na ktorý sa odvolávali Commissioners, a pri obchodovaní sa nesprávval neuvážene.

Wales sa v podstate pýta, či tieto predmetné obchody predstavujú hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice a či na účely tohto posúdenia treba reťazec plnení zohľadniť ako celok alebo je potrebné brať samostatne ohľad na každé plnenie.

16. Písomné pripomienky predložili Optigen, Fulcrum a Bond House, vlády Spojeného kráľovstva, Dánska, Rada a Komisia. Na pojednávaní 8. decembra 2004 Súdny dvor vypočul ústne vyjadrenia spoločností Optigen, Fulcrum a Bond House, vlád Spojeného kráľovstva, Českej republiky a Dánska a rovnako aj Komisie. Rada sa rozhodla nevyjadriť sa po tom, čo sa ukázalo, že žiaden z účastníkov konania nespochybňuje platnosť ustanovení šiestej smernice.

C — Prejudiciálne otázky

15. Keďže vnútroštátne použiteľné právo — Value Added Tax Act 1994 — sa má vykladať z hľadiska spoločného systému DPH, High Court of Justice of England and Wales žiada o pomoc pri určení, či predmetné obchody spadajú do rozsahu pôsobnosti tohto systému. Spornou otázkou v tejto veci je skutočnosť, či Bond House, Fulcrum a Optigen uskutočňovali hospodársku činnosť, keď sa nevedome zúčastnili na „kolo-toči“. High Court of Justice of England and

III — Záver

17. Je samozrejmé, že obchod s CPU sa obyčajne považuje za hospodársku činnosť. Nasledujúci rozbor bude zameraný predovšetkým na dôvody, prečo podľa Spojen-

ného kráľovstva v tejto veci nejde o takúto činnosť. Najprv preskúmam návrh, podľa ktorého povahu plnení treba posúdiť v závislosti od kolotočového systému ako celku. Potom sa budem zaoberať názorom, podľa ktorého treba venovať pozornosť skrytému podvodnému cieľu plnení. Následne budem posudzovať závery vyplývajúce z judikatúry, podľa ktorých niektoré nezákonné činnosti nepodliehajú DPH. V predposlednom bode sa budem venovať otázke právnej istoty, aspektu, na ktorý Optigen, Fulcrum a Bond House kládli osobitne dôraz pri ich prednesoch v písomných pripomienkach. Záverečná časť bude venovaná niekoľkým úvahám o potrebe boja proti podvodom typu kolotoč.

nedotýka povahy plnení, na ktorých sa Bond House, Optigen a Fulcrum zúčastnili.

19. Vlády Dánska a Českej republiky podporujú tvrdenie Spojeného kráľovstva, že uvedené plnenia nepredstavujú hospodárske činnosti v zmysle tejto smernice. Spojené kráľovstvo tvrdí, že tieto plnenia ako súčasť kolotočového podvodu nespádajú do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, pretože nie sú skutočnými hospodárskymi činnosťami, ich konečným cieľom je skôr neoprávnené získanie peňazí zaplatených z dôvodu DPH, ako dávať na trh výrobky určené na spotrebu. Keďže pri obchode nebola uhradená žiadna DPH, neexistuje žiadne opodstatnenie pre vrátenie DPH. Toto tvrdenie sa použije na každý článok reťaze kolotočového podvodu, pretože bez podvodného mechanizmu by sa neuskutočnilo žiadne plnenie.

A — Pohľad na kolotoč ako na jeden celok

18. Optigen, Fulcrum, Bond House a Komisia tvrdia, že tieto plnenia predstavujú hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice. Podľa nich sú predaj a nákup CPU samé osebe hospodárskou činnosťou. Skutočnosť, že iné osoby vytvorili reťaz plnení, aby podviedli daňové orgány, sa

20. Podstatou úvahy Spojeného kráľovstva je názor, že na účely určenia, či sa DPH vzťahuje na každú časť plnenia kolotočového systému, treba považovať tento systém za jeden celok. S týmto názorom nemožno súhlasiť.

21. Súdny dvor opakovane rozhodol, že rozsah pôsobnosti článku 4 ods. 2 šiestej

smernice, pokiaľ ide o pojem „hospodárska činnosť“, je široký a tento pojem má objektívny charakter⁸. Výnimky z rozsahu pôsobnosti DPH musia byť výslovne stanovené a presne vymedzené.⁹ V rozsudku Rompelman Súdny dvor uviedol, že „spoločný systém dane s pridanej hodnoty zaručuje... úplnú neutralitu, pokiaľ ide o zdanenie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na cieľ alebo výsledok týchto činností“¹⁰. Vo svojom citovanom rozsudku z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, Súdny dvor rozhodol, že na určenie účelu spoločného systému DPH, či je nejaká činnosť hospodárskou činnosťou, „sa činnosť posudzuje ako taká nezávisle na jej cieľoch alebo výsledkoch“¹¹.

22. Spojené kráľovstvo sa odvoláva na rozsudky Faaborg-Gelting Linien¹² a Stockholm Lindöpark¹³, pričom tvrdí, že plnenia sa musia posudzovať podľa priebehu okolností, aby sa zistilo, či sú predmetom DPH. Napriek tomu, tieto rozsudky neumožňujú vyvodiť záver, že plnenia, ktoré sú súčasťou

dodávacej siete, sa musia posudzovať ako celok, aby bolo možné určiť, či predstavujú hospodársku činnosť.

23. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien bola Súdnu dvoru položená otázka, či reštauračné činnosti predstavujú dodávku tovarov alebo služieb podľa šiestej smernice. Súdny dvor rozhodol, že reštauračné činnosti sa musia považovať za dodávku služieb, pretože ich charakterizuje zväzok prvkov a činností, z ktorých poskytovanie jedál je len jednou zo zložiek, pričom služby sú v rámci tejto činnosti v značnej prevahe.¹⁴

24. Vec Stockholm Lindöparksa týka otázky, či správa golfového ihriska sa má na určenie vyňatia z DPH považovať za prenájom nehnuteľného majetku alebo za poskytovanie služieb spojených so športovaním a telesnou výchovou. Súdny dvor rozhodol, že „správa golfového ihriska v sebe obyčajne zahŕňa nielen pasívne poskytnutie pozemku, ale aj početné obchodné činnosti, také ako dohľad, riadenie a neustále udržiavanie ihriska poskytovateľom služieb, poskytovanie iného

8 — Rozsudky Súdneho dvora z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 8; zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; zo 4. decembra 1990, Van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17; z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factory, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 42.

9 — Rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný, bod 19.

10 — Rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 19, a z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 15.

11 — Rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný, bod 8.

12 — Rozsudok Súdneho dvora z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395.

13 — Rozsudok Súdneho dvora z 18. januára 2001, C-150/99, Zb. s. I-493.

14 — Rozsudok Faaborg-Gelting Linien, už citovaný, bod 12. Súdny dvor poznamenal, že ide o inú situáciu „v prípade činnosti týkajúcej sa jedál s „donáškou“, ktoré nie sú spravidlané konzumáciou na mieste, v prostredí na to primerane usporiadanom“ (bod 14).

príslušenstva a podobne“¹⁵. V prípade neexistencie osobitných okolností však nemožno hovoriť, že prenájom golfového pozemku predstavuje hlavne dodávku služieb.¹⁶

25. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien ani v rozsudku Stockholm Lindöpark nevznikli žiadne pochybnosti o hospodárskej povahe predmetných činností. V oboch veciach išlo o plnenia podliehajúce dani podľa šiestej smernice. Ako poznamenal generálny advokát vo svojich návrhoch vo veci Hotel Scandic Gåsabäck¹⁷, Súdny dvor uprednostnil uplatnenie zásady „jednoty poskytnutej služby“ pred rozdelením zdaniteľného plnenia na niekoľko častí, ktoré by sa následne zdaňovali osobitne.

26. Vo veci Faaborg-Gelting Linien Súdny dvor prihliadol na skutočnosti obsahujúce zväzok činností, ktoré vykonal daňovník v rovnakom čase v rámci jedného plnenia.

Vo veci Stockholm Lindöpark Súdny dvor preskúmal súhrn činností, ktoré ako celok predstavovali hospodársku činnosť.

27. Oproti tomu kolotočový typ podvodu zahŕňa sériu po sebe nasledujúcich činností vykonaných určitým množstvom subjektov patriacich do dodávateľského reťazca. Zdaňovanie každého plnenia, ktoré je súčasťou takéhoto reťazca je základným znakom spoločného systému DPH.¹⁸ Každé plnenie sa musí hodnotiť samostatne. V dôsledku toho povaha sa daného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže meniť predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami¹⁹.

28. Spojené kráľovstvo správne tvrdí, že pri uplatňovaní DPH sa musí zohľadniť reálna hospodárska situácia. To však neznamená, že povaha plnenia v dodávateľskej sieti sa musí určiť v závislosti na tomto reťazci ako celku. Práve naopak, keď judikatúra stanovila potrebu zobrať do úvahy reálnu hospodársku situáciu nezávisle od právnej formy, potvrdila

¹⁵ — Rozsudok Stockholm Lindöpark, už citovaný, bod 26.

¹⁶ — Tamže.

¹⁷ — Návrhy v zataf prebiehajúcej veci pred Súdnym dvorom C-412/03, bod 21. Pozri rozsudok z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, body 25 až 30.

¹⁸ — Pozri článok 2 prvej smernice Rady.

¹⁹ — Pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 29. júna 1999, Coffeshop „Siberië“, C-158/98, Zb. s. I-3971, bod 22.

pravidlo, že činnosť sa musí posudzovať objektívne a ako taká²⁰.

29. Pravidlo, podľa ktorého sa musí každé plnenie posudzovať individuálne a ako také bez ohľadu na jeho ciele alebo výsledky, je zložené na požiadavke neutrality spoločného systému DPH a na zásade právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby uplatnenie právnych noriem Spoločenstva bolo pre subjekty predvídateľné²¹. Uvedené pravidlo v zásade zaručuje možnosť v čase výkonu zdaňovaného plnenia predvídať, či toto plnenie patrí do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice.

a plnenia, z ktorých sa skladá, nikdy nemohli existovať ako normálny hospodársky jav. Optigen uvádza, že tento pohľad je v skutočnosti subjektívny, lebo preberá postoj podvodného subjektu bez ohľadu na úmysel ostatných subjektov. Napriek tomu podľa Spojeného kráľovstva tento názor nie je založený na úmysle jedného osobitného subjektu, ale na objektívnom závere, že obeh tovaru, ktorý je súčasťou kolotočového plánu, neplní žiadny hospodársky účel.

B — Skrytý cieľ plnenia

30. Spojené kráľovstvo okrem iného tvrdí, že je potrebné zohľadniť skrytý cieľ plnení,²² ktorý zakladá v konkrétnom prípade spáchanie podvodu. Bez tohto cieľa by kolotoč

31. Toto tvrdenie sa musí zmietnuť už len z toho dôvodu, že je založené skôr na posudzovaní cieľa a výsledku celého reťazca ako charakteru každého plnenia. Tvrdenie, podľa ktorého plnenia nemali hospodársky účel, je nakoniec založené na súhrne skutočností idúcich nad rámec znakov, ktorých pomocou možno určiť, či plnenie v danej sieti podlieha DPH. Ako som už uviedol vyššie, každé plnenie sa musí posudzovať individuálne, bez ohľadu na jeho cieľ alebo výsledok. Skutočnosť, že tovar nakoniec prechádza rukami toho istého subjektu, nemení charakter plnenia v danom reťazci. Cieľ podvodného získania peňazí mohol byť na začiatku tohto reťazca operácií, ale toto neoprávnené prisvojenie peňazí je činnosť sama osebe, nie je súčasťou obchodovania

20 — Rozsudky Súdneho dvora z 21. októbra 2004, BBL, C-8/03, Zb. s. I-10157, bod 36; z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 48; Van Tiem, už citovaný, bod 18, a Rompelman, už citovaný, bod 23.

21 — Pozri napríklad rozsudky Súdneho dvora z 22. februára 1984, Kloppenburg, 70/83, Zb. s. 1075, bod 11; z 15. decembra 1987, Dánsko/Komisia, 348/85, Zb. s. 5225, bod 19; z 1. októbra 1998, Spojené kráľovstvo/Komisia, C-209/96, Zb. s. I-5655, bod 35; z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-301/97, Zb. s. I-8853, bod 43, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 34.

22 — Spojené kráľovstvo odkazuje v tomto smere na rozsudky Súdneho dvora z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, body 31 až 36, a z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, Zb. s. I-3111, bod 12.

s CPU a nikde v reťazci nemoní povahu jednotlivých plnení.

32. Je zrejmé, že Spojené kráľovstvo prikladá osobitnú dôležitosť skutočnosti, že skrytý cieľ kolotoča zakladá spáchanie činu, ktorý považuje za podvod s DPH.

33. V rozpore s tým čo tvrdí Spojené kráľovstvo, z postoja Súdneho dvora v rozsudku Breitsohl²³ a INZO²⁴ nevyplýva, že činnosť môže stratiť svoju hospodársku povahu, ak bola uskutočnená s podvodným cieľom alebo vzhľadom na svoj výsledok ulahčila podvod.

34. O celkom inú situáciu pôjde, ak osoba pri žiadosti o vrátenie DPH predloží nepravdivé údaje týkajúce sa jej postavenia ako daňovníka. Táto otázka bola predmetom rozsudkov Breitsohl a INZO. Súdny dvor rozhodol, že „postavenie daňovníka definitívne nadobúda len tá osoba, ktorej oznámenie o začatí zamýšľanej hospodárskej

činnosti bolo urobené v dobrej viere. V prípadoch podvodu alebo zneužitia, v ktorých sa napríklad uvedená osoba pod zámienkou začatia konkrétnej hospodárskej činnosti v skutočnosti snaží nadobudnúť do svojho súkromného majetku tovar, ktorý môže byť predmetom odpočtu, daňové orgány môžu s retroaktívnym účinkom požiadať o vrátenie odpočítaných súm, pretože odpočty boli priznané na základe nepravdivých vyhlásení“²⁵.

35. Táto judikatúra uznáva, že daňové orgány môžu vyžadovať „objektívny dôkaz potvrdzujúci deklarovaný úmysel osoby vykonávať hospodársku činnosť, pri ktorej vznikajú zdaniteľné plnenia, a v prípade ich neexistencie môžu odmietnuť nárok na odpočet“²⁶. V tomto prípade uvedená otázka nie je relevantná. Po prvé nikto netvrdil, že Fulcrum, Optigen a Bond House žiadali o odpočet DPH na základe nimi predložených falošných vyhlásení, alebo žeby nemali úmysel vykonávať hospodársku činnosť. Po druhé treba zreteľne rozlišovať medzi úmyslom začať hospodársku činnosť

23 — Rozsudok Súdneho dvora z 8. júna 2000, C-400/98, Zb. s. I-4321.

24 — Rozsudok Súdneho dvora z 29. februára 1996, C-110/94, Zb. s. I-857.

25 — Rozsudok INZO, už citovaný, bod 24. Rovnako pozri rozsudky Breitsohl, už citovaný, bod 39, a z 21. marca 2000, Gabalfriis a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577.

26 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci I/S Fini H (C-32/03, vec v konaní pred Súdnym dvorom, bod 21).

a sledovaným cieľom samotnej hospodárskej činnosti.²⁷

C — *Nelegálna činnosť a rozsah pôsobnosti DPH*

36. Okrem toho tvrdenie Spojeného kráľovstva prikladajúce osobitnú dôležitosť skutočnosti, že skrytý cieľ plnení má podvodný charakter, je ťažko zlučiteľné so znením článku 4 ods. 1 šiestej smernice, ktorý uvádza akúkoľvek hospodársku činnosť bez ohľadu na jej cieľ alebo výsledok. V skutočnosti tento prístup popiera objektívny charakter konceptu „hospodárskej činnosti“ a má nepriemeraný následok pre celý dodávateľský reťazec, keď kvôli jednému subjektu tohto reťazca, ktorý neoznámil DPH daňovým orgánom, sa rozsah pôsobnosti šiestej smernice nevzťahuje na celý reťazec. Takýto záver je osobitne chýlostivý, pretože z neho vyplýva, že nesplnenie povinnosti priznať DPH ho zbavuje hneď na začiatku povinnosti zaplatiť DPH.

37. Spojené kráľovstvo poukazuje na existenciu paralely medzi touto vecou a prípadmi, v ktorých Súdny dvor rozhodol, že nelegálne činnosti nepredstavujú hospodársku činnosť a nespádajú do rozsahu pôsobnosti spoločného systému DPH. Túto analógiu nepovažujem za presvedčivú.

38. Podľa ustálenej judikatúry je v rozpore so zásadou daňovej neutrality všeobecné rozlišovanie medzi legálnymi a nelegálnymi plneniami.²⁸ V zásade aj nelegálne plnenie spadá do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice a je predmetom DPH.²⁹ Jedinou výnimkou je prípad, keď ide o činnosť mimo legálnej hospodárskej sféry z dôvodu jej osobitných vlastností.³⁰ Napríklad dodávka omamných a psychotropných látok nepatrí do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice³¹, ale prevádzkovanie nezákonnej rulety spadá do jej

27 — Porovnanie dvoch nasledujúcich situácií môže ozrejmiť tento bod. Situácia I: X oznámi, že si ide otvoriť reštauráciu a získava (dočasne) postavenie daňovníka. Nakúpi stoličky, stoly a iné zariadenie a požiada o odpočet DPH. Reštauráciu však nikdy neotvorí. Situácia II: Y otvorí reštauráciu a využíva ju na páchanie podvodu. Poskytuje reštauračné služby a účtuje svojim zákazníkom DPH, ale deklaruje nižšiu DPH, aby uviedol do omylu daňové orgány a ponechal si časť zo získanej DPH. Pri situácii I existuje vážna pochybnosť, pokiaľ ide o postavenie X ako daňovníka. Daňové orgány môžu vyžadovať, aby úmysel X bol potvrdený objektívnymi dôkazmi, a posúdiť, či skutočne mal záujem vykonávať reštauračnú činnosť (pozri napr. rozsudky INZO, už citovaný; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, a z 8. júna 2000, Schloßstraße, C-396/98, Zb. s. I-4279). Oproti tomu pri situácii II sa postavenie Y ako daňovníka neovplyvní, pretože skutočne vykonáva hospodársku činnosť: poskytuje reštauračné služby. Z článku 4 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že cieľ alebo výsledok tejto činnosti neovplyvňuje jeho status daňovníka.

28 — Napríklad rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 19, a z 11. júna 1998, Fischer, C-283/95, Zb. s. I-3369, bod 28.

29 — Rozsudky z 28. februára 1984, Einberger, 294/82, Zb. s. 1177; z 5. júla 1988, Happy Family, 289/86, Zb. s. 3655, bod 20; z 5. júla 1988, Mol, 269/86, Zb. s. 3627, bod 18; z 2. augusta 1993, Lange, C-111/92, Zb. s. I-4677, bod 16; z 28. mája 1998, Goodwin a Unstead, C-3/97, Zb. s. I-3257, bod 9, a z 29. júna 2000, Salumets a i., C-455/98, Zb. s. I-4993, bod 19.

30 — Rozsudky Happy Family, už citovaný, bod 20, a Mol, už citovaný, bod 18.

31 — Rozsudky Senta Einberger, už citovaný, a Happy Family, už citovaný, bod 23.

pôsobnosti, pretože konkuruje legálnym stávkovým hrám.³²

Z opisu, ktorý vypracovali Commissioners, jasne vyplýva, že za podvod typu kolotoč považujú také plnenie, ktoré využíva legálne hospodárske okruhy s cieľom uľahčiť získanie súm zaplatených z dôvodu DPH.

39. Na rozdiel od omamných a psychotropných látok alebo falšovaných valút CPU nie je tovarom, ktorý podľa slov Súdneho dvora, „zdôrazňujúc jeho určenie, je predmetom absolútneho zákazu dovozu a obchodovania v rámci Spoločenstva“³³. Z pôsobnosti systému DPH sú vyňaté len tovary, ktorých povaha a osobitné vlastnosti neumožňujú, aby sa s nimi legálne obchodovalo alebo boli dané do hospodárskeho obehu.³⁴ To však nie je prípad CPU.

D — Zásada právnej istoty

40. Po druhé v rozpore s tým, čo tvrdí Spojené kráľovstvo, obchodovanie s CPU sa nenachádza absolútne mimo legálnej hospodárskej sféry, pretože nakoniec aj tak vyšlo najavo, že tento reťazec má cyklickú povahu.

41. Ak by Súdny dvor uznal výklad obhajovaný Spojeným kráľovstvom, vznikla by výrazná neistota pri výklade šiestej smernice. Ak by chcel mať subjekt podľa tohto výkladu istotu, že v čase vykonania operácia nadobudne práva a povinnosti v rámci systému DPH, mal by vopred vedieť, či daný tovar tvoriaci predmet tohto plnenia sa v určitom čase vráti späť do rúk subjektu, ktorý sa už medzičasom podieľal na dodávateľskom reťazci. Za predpokladu, žeby to vedel, mal by ešte predvídať následné „zmiznutie“ tohto subjektu.³⁵ Medzičasom treba prihliadnúť na

32 — Rozsudok Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, body 19 až 23 a 28. Pokiaľ ide o právny základ úvah Súdneho dvora, generálny advokát Jacobs poznamenáva v bode 22 svojich návrhov vo veci Witzemann (rozsudok zo 6. decembra 1990, C-343/89, Zb. s. I-4477), že „je ťažké určiť, na čom je založené predmetné pravidlo,“ a že „nemôžno tvrdiť, že existuje základná zásada vylučujúca zdaňovanie nelegálnych plnení“. Súdny dvor v podstate usúdil, že DPH sa uplatňuje na činnosti vyplývajúce z riadneho hospodárstva buď preto, že sú legálne, alebo preto, že môžu konkurovať týmto legálnym činnostiam. Mimo týchto hraníc zásada daňovej neutrality nehrá v podstate žiadnu úlohu. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Coffeshop „Siberie“, už citované, bod 16.

33 — Rozsudok Einberger, už citovaný, bod 15. Pozri tiež rozsudok Witzemann, už citovaný, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Goodwin a Unstead, už citované, bod 20.

34 — Rozsudky Salumets a i., už citovaný, body 19 a 21; Fischer, už citovaný, bod 20, a Lange, už citovaný, bod 12.

35 — Teória Spojeného kráľovstva by sa uplatnila len vtedy, ak by došlo ku kumulatívnemu splneniu týchto podmienok. Ani kruhový charakter dodávateľského reťazca a ani skutočnosť, že ide o subjekt, ktorý si neplní záväzky alebo sa to neskôr preukáže, nie je dostatočná na vyvodenie záveru, že plnenie nepatrí do pôsobnosti DPH. K podvodu „strateného subjektu“ môže rovnako dôjsť aj pri lineárnom dodávateľskom reťazci, avšak v tomto prípade reťazec má svoje miesto v systéme DPH. Kruhový charakter obchodovania predstavuje bežný hospodársky jav na trhu so surovinami. Tento systém DPH bol vytvorený tak, aby zahrnul tento jav aj bez ohľadu na to, či sa tovar skutočne dostane k spotrebiteľovi, alebo nie.

možnosť, že tá istá zásielka môže obsahovať tovar použitý na podvod a tovar, ktorý nie je použitý na takýto účel, pričom, pokiaľ sa použije na takýto účel, pričom, pokiaľ sa prijme tvrdenie Spojeného kráľovstva, len tovar uvedený ako posledný bude podliehať DPH. Takýto výklad pojmu „hospodárska činnosť“ sa prieči zásade právnej istoty patriacej medzi všeobecné zásady práva Spoločenstva, ktorú musia rešpektovať členské štáty pri uplatňovaní šiestej smernice.³⁶ Ako to správne poznamenali Optigen, Fulcrum a Bond House, postoj Spojeného kráľovstva môže mať zastrašujúci účinok na legálny obchod.

E — *Prostriedky boja proti podvodom typu kolotoč*

42. Spojené kráľovstvo zamýšľa bojovať proti podvodu typu kolotoč, alebo aspoň obmedziť

36 — Rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, body 57, 58, 65 a 69). Analogicky, rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24. Pozri tiež rozsudky z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 26; Schloßstraße, už citovaný, bod 44; z 26. apríla 1988, Krücken, 316/86, Zb. s. 2213, bod 22, a z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 44. Súdny dvor opakovane rozhodol, že ak ide o úpravu, ktorá môže mať finančné dôsledky, požiadavka právnej istoty sa musí presadzovať s osobitnou dôslednosťou, aby dotknuté subjekty mohli presne poznať rozsah svojich práv a povinností. Pozri napríklad rozsudky z 9. júla 1981, Gondrand frères et Garancini, 169/80, Zb. s. 1931, bod 17; z 15. decembra 1987, Írsko/Komisia, 325/85, Zb. s. 5041, bod 18; Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24, a Sudholz, už citovaný, bod 34.

problém, ktorý so sebou prináša, zúžením rozsahu pôsobnosti systému DPH. Podľa môjho názoru by Súdny dvor nemal súhlasiť s takýmto postojom. Týmto sa absolútne neprimerane prenesie celá ťarcha problému z daňových orgánov na súkromné subjekty na úkor legálneho obchodu a riadneho fungovania systému DPH. Okrem toho takýto postoj môže odradiť členské štáty, aby prijali vhodné opatrenia proti podvodom typu kolotoč. V tomto ohľade treba podotknúť najmä tú skutočnosť, že ak nejaká činnosť nespadá do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice, to neznamená, že členské štáty už nemôžu prijať opatrenia proti tomuto typu podvodov.³⁷ V skutočnosti článok 21 šiestej smernice necháva členským štátom možnosť upraviť solidárnu finančnú povinnosť. Daňovník môže mať povinnosť zaplatiť DPH, ktorú dlhuje druhá zmluvná strana, ak vedel alebo musel vedieť o jej podvodných aktivitách.³⁸ Viaceré členské štáty prijali opatrenia tohto druhu v boji proti podvodom typu kolotoč.³⁹

37 — Napríklad nelegálne stávkové hry predstavujú hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice, samozrejme to neprekáža členským štátom, aby prijali proti nim opatrenia: rozsudok Fischer, už citovaný. Pozri osobitne tiež rozsudok Lange, už citovaný, bod 24.

38 — Práve v tomto kontexte treba preskúmať otázku, či subjekt prakticky vedel alebo mal vedieť, že existuje podvodný plán, a nie ako uvádza dánska vláda v kontexte vymedzenia „hospodárskej činnosti“.

39 — Medzičasom aj Spojené kráľovstvo (pozri článok 18 Finance Act 2003).

IV — Návrh

43. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že odpoveď Súdneho dvora na otázky High Court of Justice of England and Wales by mal byť nasledujúca:

Na určenie toho, či plnenie, ktoré je súčasťou dodávateľského reťazca, predstavuje hospodársku činnosť podľa článku 4 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, treba túto činnosť posudzovať individuálne a ako takú. Činnosti tvoriace dodávateľský reťazec, v rámci ktorého si subjekt prisvojí sumu zaplatenú z dôvodu DPH namiesto toho, aby ju priznal daňovým orgánom, i naďalej predstavujú hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice.