

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 11. mája 2006*

Vo veci C-384/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené kráľovstvo) z 30. júla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 4. septembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

proti

Federation of Technological Industries a i.,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr (spravodajca), U. Löhmus a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. októbra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Federation of Technological Industries a i., v zastúpení: A. Young, barrister,
a D. Waelbroeck, advokát,

- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson, splnomocnená zástupkyňa,
za právnej pomoci J. Peacock, QC, a T. Ward, barrister,

- nemecká vláda, v zastúpení: C. Schulze-Bahr, splnomocnená zástupkyňa,

- Írsko, v zastúpení: D. J. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci
G. Clohessy, SC, a B. Conway, barrister-at-law,

- cyperská vláda, v zastúpení: N. Charalampidou, splnomocnená zástupkyňa,

- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a C. A. H. M. ten Dam, splnomocnené zástupkyne,

- portugalská vláda, v zastúpení: L. I. Fernandes, splnomocnený zástupca,

- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. decembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie konania o prejudiciálnej otázke sa týka výkladu článku 21 ods. 3 a článku 22 ods. 8 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338) a smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, 2002, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352, ďalej len „šiesta smernica“).

- 2 Tento návrh bol predložený v rámci konania o opravnom prostriedku „judicial review“ medzi 53 obchodníkmi v sektore mobilných telefónov a spracovateľských jednotiek výpočtovej techniky, ako aj ich profesijnou organizáciou Federation of Technological Industries (ďalej len „Federation“) na jednej strane a Commissioners of Customs & Excise a Attorney-General (ďalej len „Commissioners“) na druhej strane, ktoré sa týka súladu ustanovení článkov 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003 (Finance Act 2003) s právom Spoločenstva, ktorý bol prijatý s cieľom zabrániť podvodnému zneužívaniu systému dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- 3 Článok 21 šiestej smernice stanovuje:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- d) akákoľvek osoba, ktorá uvedie daň z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom doklade, ktorý sa používa ako faktúra;
- e) akákoľvek osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné nadobúdanie tovarov vo vnútri Spoločenstva.

2. Výnimky z ustanovení odseku 1:

- a) ak osoba zodpovedná za platbu [zaplatenie — *neoficiálny preklad*] dane v súlade s ustanoveniami odseku 1 je zdaniteľnou osobou, ktorá nie je etablovaná [platiteľom, ktorý nie je usadený — *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny, členské štáty jej môžu umožniť vymenovať daňového zástupcu ako osobu zodpovednú za platenie [zaplatenie — *neoficiálny preklad*] dane. Táto možnosť je predmetom podmienok a postupov stanovených každým členským štátom;
- b) ak zdaniteľnú transakciu [zdaniteľné plnenie — *neoficiálny preklad*] vykonáva zdaniteľná osoba, ktorá nie je etablovaná [platiteľ, ktorý nie je usadený — *neoficiálny preklad*] na území danej krajiny a neexistuje žiaden právny dokument krajiny, v ktorej je táto zdaniteľná osoba etablovaná alebo má svoje sídlo v súvislosti so vzájomnou pomocou podobnou [a nebola uzatvorená žiadna zmluva s krajinou, v ktorej je tento platiteľ usadený alebo má svoje sídlo, týkajúca sa vzájomnej pomoci podobnej — *neoficiálny preklad*] rozsahom k pomoci stanovenej v smerniciach č. 76/308/EHS a 77/799/EHS a v nariadení rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH), členské štáty môžu vykonať kroky, aby zabezpečili, že osoba zodpovedná za platbu [zaplatenie — *neoficiálny preklad*] dane bude daňovým zástupcom vymenovaným neetablovanou zdaniteľnou osobou [bude daňový zástupca vymenovaný neusadeným platiteľom — *neoficiálny preklad*].

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

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

4 Podľa článku 22 ods. 7 a 8 šiestej smernice:

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

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

...“

Vnútroštátna právna úprava

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

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

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

2. Ak to považujú za potrebné na účely zabezpečenia príjmov, Commissioners môžu ako podmienku možnosti vykonať alebo prijať zdaniteľné plnenie dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb požadovať, aby platiteľ poskytol záruku alebo novú záruku na zaplatenie DPH, ktorá je alebo sa môže stať splatnou:

a) zo strany samotného platiteľa alebo

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

3. „Príslušné tovary alebo služby“ uvedené vo vyššie uvedenom odseku 2 znamenajú tovary alebo služby dodané platiteľom alebo platiteľovi.
 4. Výšku a spôsob zriadenia záruk uvedených vo vyššie uvedenom odseku 2 určia Commissioners.
 5. Právomoci zverené Commissioners vo vyššie uvedenom odseku 2 nie sú prekážkou uplatňovania právomocí, ktoré Commissioners majú na základe článku 48 ods. 7.“
- 6 Článok 77A zákona o DPH z roku 1994, ktorý bol pridaný článkom 18 zákona o daniach z roku 2003, stanovuje:

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

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

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

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

2. Ak

- a) zdaniteľná dodávka tovarov, na ktoré sa vzťahuje tento článok, bola vykonaná v prospech platiteľa a
- b) v okamihu dodania platiteľ vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej DPH z tejto dodávky alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky týchto tovarov nebude zaplatená,

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

3. Výmer v zmysle tohto článku má nasledujúce účinky:

- a) osoba, ktorej sa doručí výmer, a
- b) osoba, ktorá je zodpovedná za zaplatenie sumy dane uvedenej vo výmere, nezávisle od tohto článku

sú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto sumy Commissioners.

4. Na účely vyššie uvedeného odseku 2 sumou DPH, ktorá je dlžná pri dodávke, je tá, ktorá je nižšia z týchto dvoch nasledujúcich:
 - a) zdaniteľná suma dodávky a
 - b) suma uvedená ako dlžná v podanom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie zo strany dodávateľa (ak podal daňové priznanie), zvýšená o sumu, ktorá sa považuje za dlžnú dodávateľom za toto obdobie (s výhradou podania akéhokoľvek opravného prostriedku z jeho strany).
5. Odkaz vo vyššie uvedenom ods. 4 písm. b) na sumu, ktorá je považovaná za dlžnú zo strany určitej osoby, zahŕňa prípad, keď z dôvodu, že nie je možné tak urobiť, predmetná suma jej nie je oznámená.
6. Na účely vyššie uvedeného odseku 2 o osobe platí domnienka, že na základe primeraných dôvodov mohla mať podozrenie, že ide o prípad uvedený v bode b) uvedeného odseku, ak cena vyžadovaná od nej za predmetné tovary:
 - a) bola nižšia ako najnižšia cena, akú by bolo dôvodné očakávať za tieto tovary na trhu;
 - b) bola nižšia ako cena vyžadovaná za akúkoľvek predchádzajúcu dodávku tých istých tovarov.

7. Predpoklad uvedený vo vyššie uvedenom odseku 6 možno vyvrátiť preukázaním, že nízka cena zaplatená za tovary je spôsobená okolnosťami nezávislými od nezaplatenia DPH.

8. Vyššie uvedený odsek 6 nebráni akémukoľvek inému spôsobu preukázania existencie primeraných dôvodov pochybností.

9. Ministerstvo financií môže uznesením zmeniť vyššie uvedený odsek 1. Týmto uznesením môže byť pridané akékoľvek vedľajšie, doplňujúce, nepriame alebo prechodné ustanovenie, ktoré ministerstvo financií považuje za vhodné.

10. Na účely tohto článku:
 - a) pojem ‚tovary‘ zahŕňa služby;

 - b) suma DPH sa považuje za nezaplatenú, iba ak prekračuje akúkoľvek sumu, ktorá má byť vrátená.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 7 Články 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003 boli prijaté s cieľom boja proti podvodom na úrovni Spoločenstva týkajúcim sa „chýbajúceho subjektu“, vrátane podvodu „kolotočového“ typu v oblasti DPH.

- 8 Federation podala opravný prostriedok „judicial review“ proti týmto ustanoveniam, uvádzajúc najmä, že ich právo Spoločenstva nepovoľuje.
- 9 Tento opravný prostriedok preskúmal v prvom rade High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court), potom v odvolacom konaní konal vo veci Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Tento posledný uvedený súd uvádza, že podľa Commissioners predmetný typ podvodu je zvyčajne možné zaradiť do jednej z dvoch kategórií uvedených v bode 7 tohto rozsudku.
- 11 Prvú kategóriu Commissioners nazývajú pojmom „podvod pri nadobúdaní“. V podstate ide o to, že podnik, ktorý je zaregistrovaný pre DPH v Spojenom kráľovstve — „chýbajúci subjekt“ — dováža tovary od dodávateľa z Európskej únie a predáva ich ďalej vo všeobecnosti na maloobchodnom trhu v Spojenom kráľovstve buď priamo, alebo prostredníctvom veľkoobchodného predajcu. „Chýbajúci subjekt“ následne nezaplatí Commissioners dlžnú DPH z nasledujúcej dodávky. Môže ísť takisto o subjekt, ktorý predstiera, že zastupuje existujúci podnik zaregistrovaný pre DPH, ale pritom nemá žiadny vzťah s predmetným podnikom (takýto subjekt sa často označuje ako subjekt používajúci „neoprávnene privlastnené číslo platiteľa DPH“).
- 12 Druhá kategória je známa pod názvom podvod „kolotočového“ typu. Názov tejto kategórie vyplýva zo spôsobu, akým sa tie isté tovary dopravujú v rámci Európskej únie z jedného členského štátu do iného členského štátu, z ktorého sa vracajú bez toho, aby boli doručené konečnému užívateľovi. V najjednoduchšej forme tento podvod vyžaduje tri subjekty zaregistrované pre DPH v dvoch rôznych členských štátoch, hoci vo všeobecnosti ich býva najmenej šesť alebo sedem v dvoch alebo viacerých členských štátoch.

- 13 Prvá časť tohto podvodu sa realizuje spôsobom popísaným vo vyššie uvedenom bode 11. Potom „chýbajúci subjekt“ predá so stratou tovary nárazníkovému podniku, ktorý následne požiada Commissioners o vrátenie zaplatenej DPH. Tento nárazníkový podnik predá ďalej tieto tovary inému nárazníkovému podniku so ziskom a napokon — prípadne po ďalších predajoch a nákupoch — tovary prídu do podniku, ktorý ich predá subjektu zaregistrovanému pre DPH v inom členskom štáte, ktorým je niekedy pôvodný dodávateľ usadený v prvom členskom štáte. Tento posledný predaj je oslobodený od DPH, a preto vznikne právo na odpočet DPH na vstupe, ktorú sa podnik vývozcu pokúsi potom získať späť od Commissioners.
- 14 Tento typ podvodu stojí štátny rozpočet Spojeného kráľovstva viac ako 1,5 miliardy GBP za rok.
- 15 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Commissioners uvádzajú, že články 17 a 18 zákona o daniach z roku 2003 boli prijaté na základe článku 21 ods. 3 a článku 22 ods. 8 šiestej smernice.
- 16 Federation uvádza, že ani článok 21 ods. 3 šiestej smernice, ani článok 22 ods. 8 tejto smernice nezverujú členským štátom právomoc prijímať také ustanovenia, akými sú uvedené články 17 a 18.
- 17 Na základe týchto úvah Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňuje článok 21 ods. 3 [šiestej smernice 77/388], zmenenej a doplnenej smernicou [2000/65], členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť

zodpovedná za zaplatenie dane spoločne a nerozdielne s ktoroukoľvek osobou, ktorá je zodpovedná podľa článku 21 ods. 1 alebo 2, pričom takéto opatrenie podlieha iba všeobecným zásadám práva Spoločenstva, teda musí byť objektívne odôvodnené, rozumné, proporcionálne a zaručovať právnu istotu?

2. Umožňuje článok 22 ods. 8 [šiestej] smernice [77/388 v zmenenom a doplnenom znení] členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť takto zodpovedná, alebo stanoviť, že osoba môže byť povinná zriadiť záruku na daň, ktorú dlhuje iná osoba, pričom takéto opatrenie podlieha iba vyššie uvedeným všeobecným zásadám práva Spoločenstva?

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

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

5. Bráni [šiesta] smernica [77/388] v zmenenom a doplnenom znení tomu, aby členské štáty stanovili spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť medzi platiteľmi alebo vyžadovali od platiteľa, aby zriadil záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba, s cieľom predchádzať zneužívaniu systému DPH a ochrany príjmov, ktoré sú riadne dlžné na základe tohto systému, ak sú takéto opatrenia v súlade s vyššie uvedenými všeobecnými zásadami?“

O prvej a tretej prejudiciálnej otázke

- 18 Vnútroštátny súd sa vo svojej prvej a tretej otázke, ktoré je potrebné skúmať spolu, v podstate pýta, či sa má článok 21 ods. 3 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu prijať takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ, v ktorého prospech bola vykonaná dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb a ktorý vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej DPH z tejto dodávky alebo tohto poskytnutia služby alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky alebo poskytnutia služby, nebude zaplatená, môže byť zodpovedný za zaplatenie dane spoločne a nerozdielne s osobou zodpovednou za zaplatenie tejto dane.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

- 19 V súvislosti s prvou a treťou otázkou Federation uvádza, že článok 21 ods. 3 šiestej smernice oprávňuje členské štáty prijať právny predpis, ktorý stanoví, že osoba môže byť zodpovedná za zaplatenie DPH spoločne a nerozdielne s ktoroukoľvek osobou, ktorá je takto zodpovedná, výlučne v prípadoch stanovených v uvedenom článku 21 ods. 1 písm. a) druhom pododseku a písm. c) a ods. 2 písm. a) alebo b). Vznik tejto spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti sa riadi všeobecnými zásadami práva Spoločenstva.
- 20 Podľa Federation tieto všeobecné zásady bránia tomu, aby členské štáty prijímali opatrenia na uplatňovanie článku 21 šiestej smernice, ktoré ukladajú kupujúcim spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť za zaplatenie DPH s inými osobami alebo podnikmi toho istého reťazca dodávok, na základe domniek týkajúcich sa zaplatenej ceny za tovary alebo služby.

- 21 Vláda Spojeného kráľovstva a nemecká vláda, Írsko, cyperská a portugalská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev uvádzajú, že článok 21 ods. 3 šiestej smernice umožňuje členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplatenie DPH spoločne a nerozdielne s ktoroukoľvek inou osobou, ktorá má takúto zodpovednosť na základe odsekov 1 alebo 2 uvedeného článku, pričom takéto opatrenie podlieha iba všeobecným zásadám práva Spoločenstva.
- 22 Holandská vláda uvádza, že opatrenie ako to, ktoré bolo zavedené článkom 18 zákona o daniach z roku 2003, nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice, a preto sa nemusí opierať o smernicu. Uvedené opatrenie sa totiž podľa nej netýka vyrubenia DPH, ale jej vymáhania. Súdny dvor už skonštatoval, že žiadne ustanovenie šiestej smernice sa netýka vymáhania a že prináleží v zásade členským štátom, aby určili podmienky, za ktorých táto daň môže byť vymáhaná *a posteriori* ministerstvom financií, zostávajúc pritom však v rámci hraníc vyplývajúcich z práva Spoločenstva (pozri rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 43, a uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, body 27 až 29).
- 23 Ak by však Súdny dvor usúdil, že opatrenie, o ktoré ide vo veci samej, patrí do pôsobnosti šiestej smernice, holandská vláda uvádza, že základom pre toto opatrenie je článok 21 ods. 3 alebo článok 22 ods. 8 šiestej smernice.

Posúdenie Súdnym dvorom

- 24 Najprv treba skonštatovať, že na rozdiel od toho, čo uvádza holandská vláda, cieľom takého vnútroštátneho ustanovenia, aké zaviedol článok 18 zákona o daniach z roku

2003, ktoré stanovuje pravidlá, na základe ktorých platiteľ môže byť zodpovedný spoločne a nerozdielne za zaplatenie sumy DPH, ktorú dlhuje iný platiteľ, je určenie osoby, ktorá môže byť zodpovedná za zaplatenie tejto dane voči ministerstvu financií, a nie jej vymáhanie. Z toho vyplýva, že patrí do pôsobnosti článku 21 šiestej smernice.

- 25 Ďalej, je potrebné uviesť, že uvedený článok 21 ods. 3 oprávňuje členské štáty v situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2 toho istého článku stanoviť, že osoba iná ako osoba zodpovedná za zaplatenie dane, bude spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie DPH.
- 26 Na rozdiel od toho, čo uvádza Federation, nič v znení článku 21 ods. 3 šiestej smernice ani v znení odsekov 1 a 2 tohto článku nenaznačuje, že by uplatňovanie tohto odseku 3 bolo obmedzené výlučne na niektoré zo situácií uvedených v dvoch prvých odsekoch tohto článku. Naopak, z uvedeného článku 21 ods. 3 vyplýva jasne a jednoznačne, že toto ustanovenie sa uplatňuje na všetky situácie uvedené v týchto dvoch prvých odsekoch.
- 27 Za týchto podmienok nemožno vyhovieť tvrdeniu Federation, podľa ktorého pred zmenou a doplnením článku 21 šiestej smernice smernicou 2000/65 možnosť spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti tretej osoby za zaplatenie DPH bola obmedzenejšia a že cieľom nového znenia nebolo rozšíriť túto možnosť.
- 28 Článok 21 ods. 3 šiestej smernice umožňuje teda v zásade členským štátom prijímať opatrenia, na základe ktorých je určitá osoba spoločne a nerozdielne zodpovedná za

zaplatenie sumy DPH, ktorú dlhuje iná osoba označená ako zodpovedná za zaplatenie jedným z ustanovení odsekov 1 a 2 uvedeného článku.

- 29 Členské štáty však pri výkone právomocí, ktoré im boli zverené smernicami Spoločenstva, musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, medzi ktoré patrí najmä zásada právnej istoty a zásada proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júna 2000, Schlosstrasse, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 44, a z 26. apríla 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, Zb. s. I-3445, bod 32).
- 30 Pokiaľ ide konkrétnejšie o zásadu proporcionality, je potrebné pripomenúť, že hoci je legitímne, že cieľom opatrení prijatých členským štátom na základe článku 21 ods. 3 šiestej smernice je chrániť čo najúčinnejšie práva ministerstva financií, nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok Molenheide a i., už citovaný, bod 47).
- 31 V tejto súvislosti vnútroštátne oparenia, o ktoré ide vo veci samej, stanovujú, že platiteľ iný ako osoba zodpovedná za zaplatenie dane môže byť zodpovedný za zaplatenie DPH spoločne a nerozdielne s poslednou uvedenou, ak v čase dodávky, ktorá je mu určená, uvedený platiteľ vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej DPH z tejto dodávky alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky predmetných tovarov nebude zaplatená. O určitej osobe platí domnienka, že na základe primeraných dôvodov mohla mať podozrenie, že ide o takýto prípad, ak cena vyžadovaná od nej bola nižšia ako najnižšia cena, akú by bolo dôvodné očakávať za tieto tovary na trhu alebo bola nižšia ako cena vyžadovaná za akúkoľvek predchádzajúcu dodávku tých istých tovarov. Tento predpoklad možno vyvrátiť preukázaním, že nízka cena zaplatená za tovary bola spôsobená okolnosťami nezávislými od nezaplatenia DPH.

- 32 Hoci článok 21 ods. 3 šiestej smernice umožňuje členskému štátu stanoviť, že určitá osoba môže byť zodpovedná spoločne a nerozdielne za zaplatenie DPH, keď v čase plnenia v jej prospech vedela alebo musela vedieť, že DPH dlžná z tohto plnenia alebo z akéhokoľvek predchádzajúceho alebo nasledujúceho plnenia zostane nezaplatená, a musela vychádzať v tejto súvislosti z predpokladov, takisto platí, že takéto predpoklady nemôžu byť formulované takým spôsobom, ktorý prakticky znemožňuje alebo neprimerane sťažuje platiteľovi vyvrátiť ich dôkazom o opaku. Ako uviedol generálny advokát v bode 27 svojich návrhov, takéto predpoklady spôsobujú *de facto* vznik systému zodpovednosti bez zavinenia, čím sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv ministerstva financií.
- 33 Subjekty, ktoré prijímú opatrenie, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, že ich obchody nie sú súčasťou reťazca, ktorý obsahuje plnenie poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto obchodov bez toho, aby riskovali, že budú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto dlžnej dane iným platiteľom dane (pozri v tom istom zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 52).
- 34 Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, dodržiava všeobecné zásady práva Spoločenstva.
- 35 Preto je potrebné odpovedať na prvú a tretiu otázku tak, že článok 21 ods. 3 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu prijať takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ, v ktorého prospech bola vykonaná dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb a ktorý vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť

dĺžnej DPH z tejto dodávky alebo tohto poskytnutia služieb alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky alebo poskytnutia služby nebude zaplatená, môže byť zodpovedný za zaplatenie tejto dane spoločne a nerozdielne s osobou zodpovednou za zaplatenie tejto dane. Takáto právna úprava však musí dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, medzi ktoré patrí najmä zásada právnej istoty a proporcionality.

O druhej a štvrtej otázke

- ³⁶ Vnútroštátny súd sa vo svojej druhej a štvrtej otázke, ktoré je potrebné skúmať spolu, v podstate pýta, či sa má článok 22 ods. 8 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu prijať takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ, v ktorého prospech bola vykonaná dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb a ktorý vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dĺžnej DPH z tejto dodávky alebo tohto poskytnutia služby alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky alebo poskytnutia služby nebude zaplatená, môže byť zodpovedný za zaplatenie uvedenej dane spoločne a nerozdielne s osobou zodpovednou za zaplatenie dane a/alebo právnu úpravu, ktorá stanovuje, že platiteľ môže byť povinný zriadiť záruku na daň, ktorá je alebo sa môže stať splatnou zo strany platiteľa, ktorému dodá tovar alebo poskytne služby, alebo platiteľa, ktorý mu sám dodá uvedený tovar alebo poskytne uvedené služby.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

- ³⁷ V súvislosti s druhou a štvrtou prejudiciálnou otázkou Federation uvádza, že článok 22 ods. 8 šiestej smernice neoprávňuje členské štáty prijať opatrenia, ktoré uložia

povinnosti iným osobám ako osobe zodpovednej za zaplatenie dane, tak ako je definovaná pri uplatnení článku 21 tejto smernice.

- 38 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že článok 22 ods. 8 umožňuje členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplatenie DPH spoločne a nerozdielne s ktoroukoľvek osobou, ktorá je takto zodpovedná podľa článku 21 ods. 1 alebo 2 šiestej smernice, alebo stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť povinná zriadiť záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba s podmienkou, že predmetné ustanovenia sa považujú za nevyhnutné pre správny výber DPH a pre prevenciu proti podvodom, pričom takéto opatrenie podlieha všeobecným zásadám práva Spoločenstva.
- 39 Írsko a cyperská vláda uvádzajú, že článok 22 ods. 8 šiestej smernice umožňuje členským štátom stanoviť, že ktorákoľvek osoba môže byť povinná zriadiť záruku na DPH, ktorú dlhuje iná osoba, pričom takéto opatrenie podlieha vyššie uvedeným všeobecným zásadám.
- 40 Portugalská vláda je toho názoru, že uvedený článok 22 ods. 8 sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom buď stanoviť v rámci hraníc definovaných týmto predpisom, že ktorákoľvek osoba môže byť zodpovedná za zaplatenie DPH, alebo s cieľom zabezpečiť výber tejto dane a takisto s cieľom boja proti podvodom a daňovým únikom uložiť iné povinnosti osobe zodpovednej za zaplatenie tejto dane, ako aj spoločnému a nerozdielnemu spoludlžníkovi alebo tretím osobám, keďže v týchto dvoch prípadoch sa pri ukladaní týchto povinností dodržiava právo Spoločenstva najmä všeobecné zásady, ktorými sa riadi.

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

Posúdenie Súdnym dvorom

- 42 Na úvod je potrebné uviesť, že v súlade s nadpisom uvedeným v článku 28h šiestej smernice, článok 22 tejto smernice sa týka len povinností osôb zodpovedných za zaplatenie dane a neupravuje určenie týchto osôb, pričom táto otázka je upravená v článku 21 tej istej smernice.
- 43 Článok 22 ods. 8 šiestej smernice totiž oprávňuje členské štáty uložiť osobám zodpovedným za zaplatenie DPH a osobám spoločne a nerozdielne zodpovedným za jej zaplatenie určeným na základe článku 21 uvedenej smernice povinnosti, ktoré sú odlišné od tých, ktoré stanovujú predchádzajúce odseky tohto článku 22, ako napríklad zriadiť záruku na zaplatenie dlžnej DPH, ktoré považujú za nevyhnutné na zabezpečenie výberu tejto dane a predchádzanie podvodom.

- 44 Z toho vyplýva na jednej strane, že zriadenie spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti za zaplatenie DPH sa nemôže zakladať na článku 22 ods. 8 šiestej smernice, a na druhej strane, že uvedené ustanovenie rovnako neumožňuje členským štátom vyžadovať, aby osoba, ktorá nie je zodpovedná za zaplatenie DPH alebo spoločne a nerozdielne zodpovedná za jej zaplatenie na základe článku 21 šiestej smernice, zriadila záruku na zaplatenie DPH, ktorú dlhuje tretia osoba.
- 45 Je však potrebné pripomenúť, že tak ako vyplýva z odpovede na prvú a tretiu otázku v rámci hraníc stanovených všeobecnými zásadami práva Spoločenstva, členské štáty môžu na základe článku 21 ods. 3 šiestej smernice stanoviť spoločnú a nerozdielnú zodpovednosť za zaplatenie DPH.
- 46 Z toho vyplýva, že osobám, ktoré sú takto spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie DPH v súlade s vnútroštátnym opatrením prijatým na základe článku 21 ods. 3 šiestej smernice, môžu členské štáty na základe článku 22 ods. 8 tej istej smernice uložiť povinnosť zriadiť záruku na zaplatenie dlžnej DPH.
- 47 Z vyššie uvedeného vyplýva, že je potrebné odpovedať na druhú a štvrtú otázku tak, že článok 22 ods. 8 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu prijať takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ, v ktorého prospech bola vykonaná dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb a ktorý vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej DPH z tejto dodávky alebo tohto poskytnutia služby alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky alebo poskytnutia služieb nebude zaplatená, môže byť zodpovedný za zaplatenie tejto dane spoločne a nerozdielne s osobou zodpovednou za zaplatenie tejto dane, ani právnu úpravu, ktorá stanovuje, že platiteľ môže byť povinný zriadiť záruku na zaplatenie DPH,

ktorá je alebo sa môže stať splatnou zo strany platiteľa, ktorému dodá uvedený tovar alebo poskytne uvedené služby, alebo platiteľa, ktorý mu sám dodá uvedený tovar alebo poskytne uvedené služby.

- 48 Na druhej strane toto ustanovenie nebráni vnútroštátnej úprave, ktorá ukladá ktorejkoľvek osobe, ktorá je spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie DPH v súlade s vnútroštátnym opatrením prijatým na základe článku 21 ods. 3 šiestej smernice, povinnosť zriadiť záruku na zaplatenie dlžnej DPH.

O piatej otázke

- 49 Vzhľadom na odpoveď na prvé štyri otázky nie je potrebné odpovedať na piatu otázku.

O trovách

- 50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicami Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 a 2001/115/ES z 20. decembra 2001, sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu prijať takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľa, v ktorého prospech bola vykonaná dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb a ktorý vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej dane z pridanej hodnoty z tejto dodávky alebo tohto poskytnutia služieb alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky alebo poskytnutia služby nebude zaplatená, môže byť zodpovedný za zaplatenie tejto dane spoločne a nerozdielne s osobou zodpovednou za zaplatenie tejto dane. Takáto právna úprava však musí dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, medzi ktoré patrí najmä zásada právnej istoty a proporcionality.
2. Článok 22 ods. 8 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicami 2000/65/ES a 2001/115/ES, sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu prijať takú právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ, v ktorého prospech bola vykonaná dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb a ktorý vedel alebo na základe primeraných dôvodov mohol mať podozrenie, že celá alebo časť dlžnej dane z pridanej hodnoty z tejto dodávky alebo tohto poskytnutia služieb alebo z akejkoľvek predchádzajúcej alebo nasledujúcej dodávky alebo poskytnutia služby nebude zaplatená, môže byť zodpovedný za zaplatenie tejto dane spoločne a nerozdielne s osobou zodpovednou za zaplatenie tejto dane, ani právnu úpravu, ktorá stanovuje, že platiteľ môže byť povinný zriadiť záruku na zaplatenie uvedenej dane, ktorá je alebo sa môže stať splatnou zo strany platiteľa, ktorému dodá uvedený tovar alebo poskytne uvedené služby, alebo platiteľa, ktorý mu sám dodá uvedený tovar alebo poskytne uvedené služby.

Na druhej strane toto ustanovenie nebráni vnútroštátnej úprave, ktorá ukladá ktorejkoľvek osobe, ktorá je spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie dane z pridanej hodnoty v súlade s vnútroštátnym opatrením prijatým na základe článku 21 ods. 3 tejto šiestej smernice 77/388, povinnosť zriadiť záruku na zaplatenie dlžnej dane z pridanej hodnoty.

Podpisy