

Spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03

Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Šestá směrnice o DPH – čl. 2 bod 1, čl. 4 odst. 1 a odst. 2 a čl. 5 odst. 1 – Odpověď DPH odvedené na vstupu – Hospodářská činnost – Osoba povinná k dani, která jedná jako taková – Dodání zboží – Plnění uskutečněné v rámci dodávek, jehož součástí je chybný subjekt, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo – „Kolotočový podvod“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiares Madura přednesené dne 16. února 2005

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006

Shrnutí rozsudku

Daňové přípisy – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Dodávky zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková

(Směrnice Rady 77/388, čl. 2 bod 1, čl. 4 a čl. 5 odst. 1)

Plnění, v jejichž rámci osoba povinná k dani usazená v členském státě nakoupí zboží u společností usazených v uvedeném členském státě a opět je prodá kupujícím usazeným v jiném členském státě, tedy plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, čl. 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož rámce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v rámci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpověď daní z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v rámci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama poslední uvedená věděla nebo mohla vědět.

(viz body 51–52, 55 a výrok)

12. ledna 2006 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 2 bod 1, čl. 4 odst. 1 a odst. 2 a čl. 5 odst. 1 – Odpověď DPH odvedené na vstupu – Hospodářská činnost – Osoba povinná k dani, která jedná jako taková – Dodání zboží – Plnění uskutečněné v řetězci dodávek, jehož součástí je chybný subjekt, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo – „Kolotočový podvod“

Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), ze dne 28. července 2003 (C-354/03 a C-355/03) a 27. října 2003 (C-484/03), došlými Soudnímu dvoru 18. srpna a 19. listopadu 2003, v řízeních

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. prosince 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Optigen Ltd T. Beazley, QC, a J. Herbergem, barrister,
- za Fulcrum Electronics Ltd R. Englehartem, QC, a A. Lewisem, barrister,
- za Bond House Systems Ltd K. P. E. Lasokem, QC, a M. Patchett-Joycem, barrister,
- za vládu Spojeného království C. Jacksonem (C-354/03, C-355/03 a C-484/03) a K. Manjim (C-484/03), jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Andersonem, QC, a I. Huttonem, barrister,
- za českou vládu T. Boškem, jako zmocněncem (C-354/03, C-355/03 a C-484/03),
- za dánskou vládu J. Moldem a A. Rahbøl Jacobsenem, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Bieringem, advokátem (C-484/03),
- za Radu Evropské unie A. M. Colaert a J. Monteirem, jako zmocněnci (C-354/03 a C-355/03),
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem (C-354/03, C-355/03 a

C-484/03),

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. února 2005,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), ve znění šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „první směrnice“), jakož i výkladu šesté směrnice 77/388 ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci tří sporů mezi společnostmi Optigen Ltd (dále jen „Optigen“), společností Fulcrum Electronics Ltd, v likvidaci (dále jen „Fulcrum“), a společností Bond House Systems Ltd (dále jen „Bond House“) na jedné straně, a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“) na straně druhé, ve věci zamítnutí poslední jmenovanými žádostí o vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené ve Spojeném království při koupi mikroprocesorů, které byly vzápětí vyvezeny do jiného členského státu.

Právní rámec

3 Článek 2 první směrnice zní takto:

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

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

Společný systém daní z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

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

5 Na základě čl. 4 odst. 1 uvedené směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 uvedeného článku. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v uvedeném odstavci 2 jako veškerá činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb, a rovněž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

6 Podle čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice „výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

7 Článek 17 odst. 1 až 3 šesté směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpot dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan?.

2 Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

[...]

3. Ělenské státy mohou p?íznat každé osob? povinné k dani nárok na odpotet nebo vrácení dan? z p?ídané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečn?na v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpotet dan?, kdyby byla uskutečn?na v tuzemsku;

[...]“

Spory v p?vodních řízeních

8 Z p?edkládacích rozhodnutí vyplývá, že v dob? rozhodné z hlediska skutečností v p?vodním řízení spočívala činnost společností Optigen, Fulcrum a Bond House p?evážně v nákupu mikroprocesor? od společností usazených ve Spojeném království a jejich prodeji zákazník?m usazeným v jiném ělenském stát?.

9 Za červen 2002 požádala Optigen o vrácení čistého z?statku DPH ve výši p?esahující 7 milion? GBP. Rozhodnutími ze dne 16. a 31. října 2002 zamítli Commissioners tuto žádost v rozsahu, v němž se týkala částky o něco málo p?evyšující 7 milion? GBP. Rozhodnutím ze dne 30. října 2002 Commissioners rovněž zamítli této společnosti vrácení částky o něco málo p?evyšující 13 milion? GBP za červenec téhož roku.

10 Za červen 2002 požádala Fulcrum o vrácení čistého z?statku DPH na vstupu ve výši téměř 7,2 milion? GBP. Rozhodnutím ze dne 11. listopadu 2002 Commissioners zamítli tuto žádost ve vztahu k částce ve výši téměř 2 miliony GBP. Rovněž za červenec 2002 zamítli vrácení částky ve výši p?ibližně 1,1 milionu GBP v rámci žádosti o vrácení celkové částky téměř 4 miliony GBP. Dále v únoru 2003 Commissioners zaslali Fulcrum da?ový vým?r na částku ve výši téměř 160 000 GBP jako DPH na vstupu, která podle nich odpovídá nesprávn? vrácené částce za kv?ten 2002.

11 Bond House za kv?ten 2002 p?edložila žádost o vrácení částky DPH odvedené na vstupu p?ibližně ve výši 16,3 milion? GBP, p?ičemž tato žádost byla Commissioners zamítnuta. V září 2002 poslední jmenovaní uv?domili tuto společnost, že z celkové požadované částky uznávají možnost vrácení částky o něco málo p?evyšující 2,7 milion? GBP.

12 Z p?edkládacích rozhodnutí vyplývá, že daná plnění byla uskutečn?na v čest?ci dodávek, jehož součástí byl bez v?domí společností, které jsou ve v?cech v p?vodním řízení žalobkyn?mi, chybějící subjekt, tedy subjekt dlužný DPH, který však zmizel, aniž by zaplatil DPH da?ovým orgán?m, nebo subjekt, který neoprávně? používá da?ové identifikační číslo, tedy číslo, které mu nenáleží, p?ičemž tyto praktiky jsou podle Commissioners „kolotočnými“ podvody.

13 Podle předkládacích rozhodnutí ve věcech C-354/03 a C-355/03 a podle Commissioners ve věci C-484/03 je „kolotočový“ podvod v zásadě organizován takto:

- Společnost A usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě.
- Společnost B, která je chybným subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti C usazené v tomto druhém členském státě. Následný prodej tak může být proveden se ziskem. Společnost B je povinná k DPH za nákup uvedeného zboží, ale protože totéž zboží použila ke zdanitelným plněním, má zároveň nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu. Naopak je povinná k dani na výstupu účtované společnosti C, ale před zaplacením daně částky do státní pokladny zmizí.
- Společnost C dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové společnosti D ve druhém členském státě, přičemž zaplatí DPH vyúčtovanou na výstupu do státní pokladny, po odečtení DPH odvedené na vstupu, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží vyveze do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu. Je-li kupujícím společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.
- Postup se může opakovat.

14 Ve věcech C-354/03 a C-355/03 předkládající soud uvádí, že Commissioners založili svá rozhodnutí na tvrzení, podle něhož, především pokud jde o nákupy, které jsou především v rámci původním řízení, Optigen a Fulcrum neobdržely žádné dodávky použité nebo určené k použití pro potřeby obchodní činnosti pro účely DPH, takže částky DPH údajně odvedené při těchto nákupech nebyly daní na vstupu ve smyslu zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994). Následně, odpovídající prodeje nebyly z pohledu DPH dodávkami uskutečněnými v rámci obchodní činnosti, a nezakládaly tedy žádný nárok na vrácení. Konečně, v rámci objektivního posouzení byly nákupy a prodeje, které jsou především v rámci původním řízení, zbaveny hospodářské podstaty a nebyly provedeny v rámci hospodářské činnosti. Proto 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.

15 Optigen a Fulcrum napadly rozhodnutí Commissioners před VAT and Duties Tribunal, Londýn. Ten obě věci projednal společně.

16 Rozhodnutím ze dne 23. května 2003 VAT and Duties Tribunal, Londýn, zamítl žaloby podané těmito společnostmi a rozhodl, že Commissioners došli právem k názoru, že daná plnění nespadají 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 sítě dodávek chybným subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, aťkoli subjekt požadující vrácení nebyl nijak zapleten do nesplnění povinností nebo neoprávněného získání daňového identifikačního čísla, vytýkaného jinému subjektu, a o těchto skutečnostech nevěděl aťkoli sítě dodávek, ve kterých byly provedeny nákupy a prodeje dotčeného subjektu, byly součástí „kolotočového“ podvodu spáchaného těmito osobami bez jeho vědomí.

17 Společnosti Optigen a Fulcrum podaly proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Londýn, odvolání k High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 Ve věci C-484/03 z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Commissioners uplatňovali, že jelikož cílem těchto dodávek, které jsou předmětem věci v povodním řízení, byl podvod, veškerá plnění v rámci těchto, včetně plnění uskutečněných společností Bond House, byly zbaveny hospodářské podstaty. Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, že protiprávní obchody nespadaly do působnosti DPH, částky zaplacené na vstupu Bond House jejím dodavatelům jako DPH nebyly platbami DPH, a tato společnost tedy neměla nárok na vrácení těchto částek.

19 V srpnu 2002 podala Bond House žalobu proti rozhodnutí Commissioners k VAT and Duties Tribunal, Manchester.

20 Rozhodnutím ze dne 29. dubna 2003, pozměněným dodatkem ze dne 8. května 2003, VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodl, že 26 z 27 nákupů, které jsou předmětem věci v povodním řízení, 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 a musela by být posuzována podle objektivních kritérií. Je tedy nepodstatné, že se žalobkyně v povodním řízení nedopustila žádného protiprávního jednání. Konečně, Bond House se nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání na podporu své žádosti o vrácení DPH odvedené na vstupu a Commissioners tím, že uvedené žalobkyni odepřeli toto vrácení, neporušili ani zásadu proporcionality nebo zásadu právní jistoty, ani lidská práva.

21 Bond House podal proti tomuto rozsudku odvolání k High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Předložené otázky a řízení před Soudním dvorem

22 Ve věcech C-354/03 a C-355/03 předkládající soud uvádí, že skutkové okolnosti v povodním řízení jsou považovány za prokázané. Jako relevantní uvádí následující skutečnosti:

- Došlo ke „kolotošovému“ podvodu.
- Společnosti Optigen a Fulcrum, nevinní účastníci, nebyly zapleteny do tohoto podvodu, o němž nevěděly a neměly důvod o něm vědět, že své pozice běžných klientů obchodníka a běžných dodavatelů společnosti usazené v jiném členském státě.
- Optigen a Fulcrum neměly žádný kontakt s chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně použil daňové identifikační číslo.
- Devět nákupů, které uskutečnila společnost Fulcrum a za něž jí bylo odmítnuto vrácení DPH, se této společnosti nezdálo být odlišnými od ostatních 467 nákupů, které uskutečnila v daném čtvrtletí.
- Ke dni, kdy Optigen a Fulcrum nakoupily zboží a zaplatily DPH na vstupu, nebyl ještě „kolotoš“ dokončen a chybějící subjekt ještě „nezmizel“, takže k jedné nebo ke druhé z uvedených událostí nemuselo dojít.

23 Ve věci C-484/03 předkládající soud připomíná, že Bond House zpochybňuje omezený počet skutkových zjištění nebo závěrů VAT and Duties Tribunal, Manchester. Následující skutečnosti jsou mezi těmi, které nejsou zpochybněny:

- Bond House byla d?kladn? prošet?ena Commissioners a nebyla podez?elá ze spáchání žádného podvodu s DPH.
- Tato spole?nost nev?d?la o existenci údajného podvodu, jehož se dovolávají Commissioners, a nejednala neopatrn?.
- Bond House nejednala s žádným z dodavatel?, kte?í se podle Commissioners dopustili podvodného jednání.
- Všechna pln?ní uskute?n?ná Bond House, jakož i pln?ní uskute?n?ná p?edtím a poté, co tato spole?nost nakoupila a prodala dot?ené zboží, byla skute?ná: v pr?b?hu každého pln?ní zm?nilo zboží majitele a došlo k zaplacení.
- Pln?ní považované VAT and Duties Tribunal, Manchester, za zbavené hospodá?ské podstaty se nelišila od jiných pln?ní uskute?n?ných Bond House, jejichž hospodá?ská podstata nebyla zpochybn?na, nebo? nic nenazna?ovalo, že byla sou?ástí „koloto?ového“ podvodu.

24 Bond House v podstat? tvrdí, že vzhledem k tomu, že nákupy a dodávky, které jsou p?edm?tem v?cí v p?vodním ?ízení, byly opravdu uskute?n?ny, nelze tvrdit, že nejsou „dodávkami“ nebo „hospodá?skou ?inností“ pro účely DPH pouze na základ? skute?nosti, že v jiném bod? ?et?zce dodávek, a bez v?domí Bond House, ú?toval podvodník klientovi DPH, aniž by to oznámil Commissioners. Nadto není žádný d?vod v?it, že pln?ní uskute?n?ná p?ed nebo po dokonání podvodu, kterých se ú?astnily osoby, které nev?d?ly o existenci tohoto podvodu nebo podvodníka, jsou sou?ástí uvedeného podvodu nebo plánu podvodníka. Rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Manchester, jsou v rozporu s duchem spole?ného systému DPH. Jako prost?edek k boji proti podvodu je toto rozhodnutí nep?im?né a m?že mít odrazující ú?inek na legitimní obchod, což je v rozporu s ?lánkem 28 ES. Uvedené rozhodnutí rovn?ž porušuje zásadu právní jistoty, nebo? osoby povinné k dani by již nemohly vydávat faktury uvád?jící DPH nebo vypl?ovat svá da?ová p?iznání s jakoukoli mírou jistoty.

25 Commissioners v podstat? tvrdí, že pln?ní uskute?n?ná v rámci „koloto?ového“ podvodu nejsou hospodá?skou ?inností ve smyslu šesté sm?rnice. Dvacet šest pln?ní, která jsou p?edm?tem v?cí v p?vodním ?ízení, bylo tedy zbaveno hospodá?ské podstaty a vylou?eno z p?sobnosti uvedené sm?rnice. Tato pln?ní nebyla „hospodá?skou ?inností“ a nebyla „dodáními“, která Bond House uskute?nila nebo p?ijala. Rozhodnutí, kterým bylo posledn? jmenované zamítnuto vrácení DPH a které je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, nep?edstavuje žádné porušení zásady proporcionality nebo zásady právní jistoty a neporušuje lidská práva.

26 Za t?chto podmínek se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru tyto p?edb?žné otázky:

Ve v?cech C?354/03 a C?355/03:

„1) Ve spole?ném systému DPH a s ohledem na první sm?rnici [...] a šestou sm?rnici [...] má být nárok subjektu získat DPH odvedenou za pln?ní posuzováno ve vztahu:

a) pouze ke konkrétnímu pln?ní, jehož se subjekt ú?astnil, v?etn? d?vod?, z jakých se jej ú?astnil, nebo

b) k souhrnu pln?ní, v?etn? pozd?jších pln?ní, které tvo?í kruhový ?et?zec dodávek, jehož je konkrétní pln?ní sou?ástí, v?etn? motivace ostatních ú?astníků ?et?zce, kterou subjekt nezná nebo nem?že znát, nebo

c) k podvodným úkonům a úmyslům, ke kterým došlo před nebo po konkrétním plnění, ostatních účastníků kruhového řetězce, jejichž účast není subjektu známa, a on tedy nezná nebo nemůže znát úkony a úmysly uvedených účastníků, nebo

d) k jinému kritériu, a v takovém případě, jakému?

2) Je vyloučení ze systému DPH plnění, jichž se účastnil nevinný účastník, ale která jsou předmetem „kolotožového“ podvodu provedeného těmito osobami, v rozporu s obecnými zásadami proporcionality, rovnosti zacházení nebo právní jistoty?“

Ve věci C-484/03:

„1) S ohledem na obecné zásady práva Společenství (zejména zásadu proporcionality a zásadu právní jistoty) a na článek 28 [ES]:

a) byla žalobkyně za relevantních okolností „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, když v případě 26 plnění nakoupila mikroprocesory u britských prodejců a prodala je nebritským kupujícím?

b) vykonávala žalobkyně za relevantních okolností „hospodářskou činnost“ ve smyslu článku 4 šesté směrnice, když v případě 26 plnění nakoupila mikroprocesory u britských prodejců a prodala je nebritským kupujícím?

c) byl nákup mikroprocesorů u britských prodejců, uskutečněný žalobkyní v případě 26 plnění, za relevantních okolností „dodáním zboží“ žalobkyní ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice?

d) byl prodej mikroprocesorů nebritským kupujícím, uskutečněný žalobkyní v případě 26 plnění, za relevantních okolností „dodáním zboží“ uskutečněným žalobkyní ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice?

2) Je namístě konstatovat, s ohledem na odpovědi na body a) až d) první otázky uvedené výše, že byly porušeny obecné zásady práva Společenství (zejména zásada proporcionality a zásada právní jistoty)?“

27 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 19. září 2003 byly věci C-354/03 a C-355/03 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku.

28 Následně usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 15. června 2004 byly tyto věci spojeny s věcí C-484/03 pro účely ústní části řízení, jakož i rozsudku.

K prvním otázkám

29 Svou první otázkou v každé z věcí se předkládající soud v podstatě táže jednak, zda plnění, která jsou předmětem věci v povodním řízení, která nejsou zasažena podvodem s DPH, ale která byla provedena v řetězci dodávek, v němž jiné předcházející nebo následující plnění takovým podvodem zasaženo je, aniž by hospodářský subjekt provádějící první uvedená plnění o tom věděl nebo mohl vědět, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, a jednak, zda za takových okolností může být omezen nárok uvedeného hospodářského subjektu na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

30 Optigen a Fulcrum se domnívají, že ve společném systému DPH a s ohledem na první a šestou směrnici je třeba nárok subjektu na vrácení daní odvedené za plnění posuzovat vzhledem ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů pro se jej účastnil, a nikoli ve vztahu k předcházejícím nebo následujícím plněním, o kterých subjekt nevěděl nebo nemohl vědět, ani ve vztahu k podvodným úkonům a úmyslům jiných subjektů, jejichž účast není uvedenému subjektu známa a o níž nevěděl nebo nemohl vědět.

31 Podle Bond House je třeba na první otázku položenou ve věci C-484/03 odpovědět kladně.

32 Vláda Spojeného království tvrdí, že ve společném systému DPH a s ohledem na první a šestou směrnici je třeba nárok subjektu na vrácení daní odvedené za plnění posuzovat vzhledem k souhrnu plnění, včetně následujících plnění, která tvoří kruhový řetězec dodávek, jehož je konkrétní plnění součástí, s ohledem na důvody ostatních účastníků řetězce, které daný subjekt nezná nebo nemůže znát, a na podvodné úkony a úmysly, které předcházejí nebo následují po konkrétním plnění, ostatních účastníků kruhového řetězce, jejichž účast není uvedenému subjektu známa, a tedy o nich nevěděl nebo nemohl vědět. Veškerá plnění kruhového řetězce dodávek, jehož jediným cílem je spáchat podvod na systému DPH, jsou proto zcela vyloučena z působnosti šesté směrnice a skutečnost, že některá z těchto plnění zahrnovala nevinný subjekt, nemůže způsobit, že tato plnění spadají do působnosti uvedené směrnice.

33 Česká vláda uplatňuje, že je-li cíl sledovaný takovými plněními, jaká jsou předmetem věcí v povodním řízení, protiprávní, nelze je považovat za hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice.

34 Podle dánské vlády jednak přísluší osobě povinné k dani, která si přeje odejít DPH spojenou s „dodáním zboží“, prokázat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo skutečně provedeno na zúčastněnou osobu, a jednak, že plnění uskutečněná v uzavřeném kruhu nespádají do působnosti DPH vzhledem k tomu, že dotyčná osoba tím, že vstoupí do takového kruhu, nejedná jako osoba povinná k dani.

35 Komise Evropských společenství tvrdí, že ve společném systému DPH a s ohledem na první a šestou směrnici musí být nárok subjektu na vrácení DPH odvedené za plnění posuzován ve vztahu ke konkrétnímu plnění, jehož se daný subjekt účastnil. Plnění, o nichž nevěděl, a podvodné úkony nebo úmysly jiných účastníků řetězce dodávek, jejichž účast mu není známa, se jeho nároku nedotýkají. Z toho vyplývá, že vyloučení ze systému DPH plnění, které má být považováno za zdanitelné plnění, je v rozporu s šestou směrnicí.

Závěry Soudního dvora

36 Je třeba rovnou připomenout, že šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz zejména rozsudek ze dne 26. června 2003, MGK/Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 38).

37 V tomto ohledu šestá směrnice přiznává velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

38 Pokud jde především o pojem „dodání zboží“, čl. 5 odst. 1 šesté směrnice upřesňuje, že takovým dodáním se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

39 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento pojem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku uskutečněné stranou, která zmocnila jinou stranu ke skutečnému nakládání s uvedeným

majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (viz zejména rozsudky ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7, a ze dne 21. dubna 2005, C-25/03, *HE*, Sb. rozh. s. I-3123, bod 64).

40 Dále podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která na nějakém místě provádí samostatnou hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

41 Pojem „hospodářská činnost“ je definován v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice jako zahrnující „veškerou“ činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb a podle judikatury zahrnuje všechna stadia výroby, distribuce a poskytování služeb (viz zejména rozsudek ze dne 4. prosince 1990, *Van Tien*, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17, a výše uvedený rozsudek *MGK/Kraftfahrzeuge/Factoring*, bod 42).

42 Konečně, ohledně pojmu „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, z judikatury vyplývá, že osoba povinná k dani jedná jako taková, pokud uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. října 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 17, a ze dne 29. dubna 2004, *EDM*, C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 66).

43 Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 26 rozsudku ze dne 12. září 2000, *Komise v. Řecko* (C-260/98, Recueil, s. I-6537), analýza definicí pojmů „osoba povinná k dani“ a „hospodářská činnost“ jasně ukazuje rozsah působnosti pojmu „hospodářská činnost“ a jeho objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky (viz rovněž rozsudek ze dne 26. března 1987, *Komise v. Nizozemsko*, C-235/85, Recueil, s. 1471, bod 8, jakož i v témže smyslu zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, *Rompelman*, C-268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 27. listopadu 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 38).

44 Uvedená analýza, jakož i analýza pojmů „dodání zboží“ a „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“, totiž prokazuje, že tyto pojmy, definující zdanitelná plnění ve smyslu šesté směrnice, mají všechny objektivní povahu a že se použijí bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění.

45 Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 24 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, *BLP Group* (C-4/94, Recueil, s. I-983), povinnost daňového orgánu vést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani by byla v rozporu s cíli společného systému DPH, jimiž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů v rámci uplatňování DPH tím, že se, s výjimkou výjimečných případů, zohlední objektivní povaha daného plnění.

46 Povinnost daňového orgánu, jejímž účelem je zjistit, zda je dané plnění dodáním uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností, spočívající v zohlednění úmyslu jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo zohlednění případné podvodné povahy jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevzdala a nemohla vzdát, je *a fortiori* v rozporu s uvedenými cíli.

47 Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí.

48 Pokud jde o judikaturu, jíž se dovolává vláda Spojeného království, podle níž postavení osoby povinné k dani lze definitivně získat pouze tehdy, pokud zúčastněná osoba v dobré víře učinila prohlášení o úmyslu zahájit zamýšlenou hospodářskou činnost (viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, *Breitsohl*, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 39, a ze dne 21. března 2000,

Gabalfriša a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 46), postať konstatovat, že – jak zdůraznil generální advokát v bodě 35 svého stanoviska – uvedená judikatura se týká otázky úmyslu zahájit, a tedy provozovat hospodářskou činnost, a nikoli otázky účelu sledovaného touto činností.

49 Ohledně argumentu vlády Spojeného království vycházejícího z judikatury Soudního dvora týkající se skutečnosti, že protiprávní plnění nepodléhají DPH, je třeba jednak připomenout, že tato judikatura se vztahuje na zboží, které kvůli vlastní povaze a zvláštním vlastnostem nemůže být uvedeno na legální trh ani zařleno do hospodářského oběhu. Dále z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Z toho vyplývá, že kvalifikace jednání jako protiprávního sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání. Taková výjimka se uplatní pouze ve specifických situacích, kdy je z důvodu konkrétních vlastností určitého zboží nebo určitých služeb vyloučena jakákoli hospodářská soutěž mezi legálním a protiprávním hospodářským odvětvím (viz zejména rozsudky ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Recueil, s. I-3971, body 14 a 21, jakož i ze dne 29. června 2000, Salumets a další, C-455/98, Recueil, s. I-4993, bod 19).

50 Přitom je nesporné, že toto není případ mikroprocesorů ve věci v původním řízení.

51 Z toho vyplývá, že taková plnění, jaká jsou předmětem věci v původním řízení, která sama nejsou zasažena podvodem s DPH, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, čl. 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, neboť splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které přechází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět.

52 Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které přechází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to poslední uvedená věděla nebo mohla vědět.

53 Jak totiž Soudní dvůr vícekrát připomněl, nárok na odpočet stanovený v čl. 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a výše uvedený rozsudek Gabalfriša a další, bod 43).

54 Otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz v tomto smyslu usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service, C-395/02, Recueil, s. I-1991, bod 26). Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že podle základních zásad společného systému DPH, vyplývajících z čl. 2 první a šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu DPH přímou zatěžující různé nákladové prvky (viz zejména rozsudek ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 29, a výše uvedený rozsudek Zita Modes, bod 37).

55 Proto je třeba na první předběžnou otázku v každé z věcí odpovědět tak, že taková plnění, jaká jsou předmětem věci v původním řízení, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s DPH, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, čl. 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného

subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevzdala a nemohla vzdát. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpot DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama poslední uvedená vzdala nebo mohla vzdát.

Ke druhým otázkám

56 Vzhledem k odpovědi na první otázku v každé z věcí není třeba odpovídat na druhou otázku v každé z těchto věcí.

K nákladům řízení

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

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

Taková plnění, jaká jsou předmětem věcí v povodním řízení, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevzdala a nemohla vzdát. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpot daní z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama poslední uvedená vzdala nebo mohla vzdát.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.