

Združene zadeve C-354/03, C-355/03 in C-484/03

Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd

in

Bond House Systems Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

„Šesta direktiva o DDV – členi 2, točka 1, 4(1) in (2) ter 5(1) – Odbitek vhodnega DDV – Gospodarska dejavnost – Davčni zavezanec, ki deluje kot tak – Dobava blaga – Transakcija, ki je del verige dobave, v kateri je udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, ali trgovec, ki uporablja nepooblašeno številko DDV – Goljufija, davčni vrtljak“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaje – Prometni davek – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Dobave blaga davčnega zavezanca, ki deluje kot tak

(Direktiva Sveta 77/388, členi 2, točka 1, 4 in 5(1))

Transakcije, s katerimi davčni zavezanec s sedežem v državi članici kupi blago od družb s sedežem v tej državi članici in jih proda kupcem s sedežem v drugi državi članici in ki same niso del goljufije z DDV, pomenijo dobave blaga, ki jih je izvršil davčni zavezanec, ki je ravnal kot tak, in gospodarsko dejavnost v smislu členov 2, točka 1, 4 in 5(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ker ustrezajo objektivnim merilom, na katerih temeljita ta pojma, neodvisno od namena trgovca, ki ni zadevni davčni zavezanec, vključen v isti verigi dobav, in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije v tej verigi, pred transakcijo ali po njej, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec in s katero ni bil ali ni mogel biti seznanjen. Na pravico davčnega zavezanca, ki opravlja take transakcije, da odbije vstopni DDV, ne more vplivati niti okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so transakcije, ne da bi bili ti davčni zavezanci s tem seznanjeni oziroma bi to lahko vedeli, druga transakcija, izvršena pred njo ali po njej, del goljufije z DDV.

(Glej točke 51, 52, 55 in izrek.)

z dne 12. januarja 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – ?leni 2, to?ka 1, 4(1) in (2) ter 5(1) – Odbitek vhodnega DDV – Gospodarska dejavnost – Dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak – Dobava blaga – Transakcija, ki je del verige dobave, v kateri je udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, ali trgovec, ki uporablja nepooblaš?eno številko DDV – Goljufija ,dav?ni vrtiljak““

V združenih zadevah C-354/03, C-355/03 in C-484/03,

katerih predmet so bili predlogi za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki jih je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo) z odlo?bama z dne 28. julija 2003 (C-354/03 in C-355/03) in z odlo?bo z dne 27. oktobra 2003 (C-484/03), ki so prispele na Sodiš?e 18. avgusta in 19. novembra 2003, v postopku

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poro?evalec), in U. Lõhmus, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. decembra 2004,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Optigen Ltd T. Beazley, QC, in J. Herberg, barrister,
- za Fulcrum Electronics Ltd R. Englehart, QC, in A. Lewis, barrister,
- za Bond House Systems Ltd K. P. E. Lasok, QC, in M. Patchett-Joyce, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva C. Jackson (C-354/03, C-355/03 in C-484/03) in K. Manji (C-484/03), zastopnika, ob sodelovanju R. Andersona, QC, in I. Huttona, barrister,
- za ?eško vlado T. Bo?ek, zastopnik, (C-354/03, C-355/03 in C-484/03),
- za dansko vlado J. Molde in A. Rahbøl Jacobsen, zastopnika, ob sodelovanju P. Bieringa, advokat, (C-484/03),
- za Svet Evropske unije A.-M. Colaert in J. Monteiro, zastopnika (C-354/03 in C-355/03),
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik (C-354/03, C-355/03 in C-484/03),

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. februarja 2005
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago Prve Direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (UL 1967, 71, str. 1301), kot je bila spremenjena s Šesto Direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Prva direktiva), in na razlago Šeste direktive Sveta 77/388/EGS, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ti predlogi so bili podani v okviru treh sporov med Optigen Ltd (v nadaljevanju: Optigen), Fulcrum Electronics Ltd, v likvidaciji, (v nadaljevanju: Fulcrum), in Bond House Systems Ltd (v nadaljevanju: Bond House) proti Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners) zaradi njihove zavrnitve zahteve za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačnega za nakup mikroprocesorjev v Združenem kraljestvu, ki so bili nato izvoženi v drugo državo članico.

Pravni okvir

3 Člen 2 Prve direktive določa:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

4 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive velja za dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

5 V skladu s členom 4(1) te direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2. Pojem „gospodarske dejavnosti“ je opredeljen v členu 4(2) kot vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

6 V skladu s členom 5(1) te direktive pomeni: „dobava blaga“ [...] prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

7 Člen 17, od (1) do (3), Šeste direktive določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni

zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

b) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]“

Spori o glavni stvari

8 Iz predložitvenih odločb izhaja, da so v času dejanskega stanja v postopku o glavni stvari dejavnosti družb Optigen, Fulcrum in Bond House vključevale predvsem nakupe mikroprocesorjev od družb v Združenem kraljestvu in njihovo prodajo kupcem v drugih državah članicah.

9 Za junij 2002 je Optigen zahteval vračilo neto zneska DDV, izterljivega v znesku več kot 7 milijonov GBP. Z odločbama z dne 16. in 31. oktobra 2002 so Commissioners to zahtevo zavrnil v delu, v katerem se je nanašala na znesek, nekoliko višji od 7 milijonov GBP. Ravno tako so Commissioners z odločbo z dne 30. oktobra 2002 tej družbi zavrnil vračilo zneska, nekoliko višjega od 13 milijonov GBP glede na julij istega leta.

10 Fulcrum je za junij 2002 zahteval vračilo neto zneska DDV v višini skoraj 7,2 milijona GBP. Z odločbo z dne 11. novembra 2002 so Commissioners to zahtevo zavrnil za znesek v višini skoraj 2 milijona GBP. Ravno tako so za mesec julij 2002 zavrnil vračilo zneska v višini približno 1,1 milijona GBP, glede na zahtevani celotni znesek v višini skoraj 4 milijone GBP. Poleg tega so Commissioners februarja 2003 na Fulcrum naslovili presojo o davčni odmeri za znesek v višini skoraj 160.000 GBP na podlagi vhodnega DDV, ki jim je bil po njihovem mnenju napačno vrnjen za maj 2002.

11 Bond House je za maj 2002 podal zahtevo za vračilo zneska v višini približno 16,3 milijona GBP na podlagi vhodnega DDV, ki so jo Commissioners zavrnil. Septembra 2002 so ti to družbo obvestili, da se glede na celoten zahtevani znesek lahko vrne nekaj več kot 2,7 milijona GBP.

12 Iz predložitvenih odločb izhaja, da so bile zadevne transakcije del verige dobav, v kateri je bil brez vednosti tožečih družb postopka v glavni stvari udeležen trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, to je trgovec, ki je zavezan za DDV, ki pa je izginil, ne da bi DDV nakazal pristojnim davčnim organom, oziroma trgovec, ki uporablja nepooblaščen številko DDV, to je številko, ki ni njegova, in ta dejanja po mnenju Commissioners predstavljajo goljufije vrste „davčni vrtiljak“.

13 V skladu s predložitvenimi odločbami v zadevah C-354/03 in C-355/03, in po mnenju Commissioners, v zadevi C-484/03, deluje goljufija vrste „davčni vrtiljak“ tako:

– Družba A, ustanovljena v državi članici, proda blago družbi B, ustanovljeni v drugi državi članici.

– Družba B, ki ni izpolnila obveznosti ali uporablja nepooblaščen številko DDV, to blago

ponovno proda posredni družbi C, ustanovljeni v tej drugi državi članici. Poznejše prodaje se lahko tudi izvede z dobičkom. Družba B je zavezanec za DDV za nakup tega blaga, vendar, ker je uporabila to blago za obdavčljive transakcije, je ravno tako upravičena do odbitka DDV, kot vhodnega davka. Po drugi strani se ga lahko odbije od izstopnega davka, zaračunanega družbi C, ki pa izgine, preden je bil znesek nakazan v javno blagajno.

– Družba C naprej proda vse blago drugi posredni družbi D v drugi državi članici, tako da nakaže zaračunani DDV v javno blagajno, potem ko je od njega odštela plačani vhodni DDV, in tako dalje, dokler družba v drugi državi članici tega blaga ne izvozi v naslednjo državo članico. Ta izvoz je oproščen plačila DDV, vendar je država izvoznica vseeno upravičena zahtevati vračilo vhodnega DDV na nakup tega blaga. Ker je kupec družba A, gre za pravo goljufijo vrste „davčni vrtiljak“.

– Postopek se lahko ponovi.

14 Predložitveno sodišče v zadevah C-354/03 in C-355/03 navaja, da so Commissioners svoje odločbe utemeljili na trditvi, da, prvič, glede zadevnih nakupov postopkov v glavni stvari Optigen in Fulcrum nista dobila nobenih dobav, uporabljenih oziroma ki bi se jih uporabilo za potrebe DDV, tako da zneski DDV, domnevno plačani za nakupe, niso pomenili vhodnega davka v smislu zakona o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994). Dalje, za potrebe DDV ustrezne prodaje niso pomenile izvršenih dobav v okviru gospodarske dejavnosti in zato ne dajejo nobenega upravičenja do vračila. Nazadnje zadevni nakupi in prodaje, gledano objektivno, niso bili gospodarske narave in torej niso bili del nobene gospodarske dejavnosti. Zato ti nakupi niso bili dobave, uporabljene oziroma ki bi se jih uporabilo za potrebe katere koli gospodarske dejavnosti, prodaje pa niso bile dobave, izvršene v okviru gospodarske dejavnosti za potrebe DDV.

15 Optigen in Fulcrum sta izpodbijala odločbo Commissioners na VAT and Duties Tribunalu, London, ki je ti zadevi združilo.

16 Z odločbo z dne 23. maja 2003 je VAT and Duties Tribunal, London, zavrnilo pritožbo teh dveh družb in navedlo, da so Commissioners pravilno presodili, da sporne transakcije ne spadajo na področje DDV. Ugotovilo je, da trgovec nima pravice do vračila vstopnega DDV, plačane za blago, ki ga je nato prodal družbam zunaj Združenega kraljestva, če je v verigi dobave trgovec, ki ni izpolnil obveznosti, ali trgovec, ki je uporabil ugrabljeno DDV številko, čeprav trgovec, ki zahteva vračilo, ni bil nikakor vpleten in ni vedel za neizpolnitev obveznosti drugega trgovca ali ugrabitev številke DDV in so bile verige dobave, ki so vključevale nakupe in prodaje trgovca, del goljufije vrste „davčni vrtiljak“, ki so jo izvajale tretje osebe brez njegove vrednosti.

17 Optigen in Fulcrum sta se zoper odločbo VAT and Duties Tribunalu, London, pritožila na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 Iz predložitvene odločbe v zadevi C-484/03 izhaja, da so Commissioners trdili, da pomeni dejstvo, da je bil namen verige nabav goljufiv, da vse transakcije, ki jo sestavljajo, vključno s tistimi, ki jih je izvedla Bond House, niso imele gospodarske vsebine. Posledično, ker nezakonite transakcije niso sodile na področje DDV, zneski, ki jih je Bond House plačala kot vhodni DDV svojim dobaviteljem na podlagi DDV, niso bili DDV in Bond House zato ni bila upravičena za vračilo teh zneskov.

19 Bond House se je avgusta 2002 pritožila zoper odločbo Commissioners na VAT and Duties Tribunalu, Manchester.

20 Z odločbo z dne 29. aprila 2003, spremenjeno z dodatkom z dne 8. maja 2003, je VAT and Duties Tribunal sklenilo, da 26 izmed 27 nakupov ne more šteti za gospodarsko dejavnost v smislu

Šeste direktive in so zunaj področja DDV. Ugotovilo je, da ti nakupi sestavljajo del skupine transakcij, ki imajo goljufiv namen. Čeprav Bond House za ta namen ni vedela in ji ni mogoče naprtiti nobene kršitve zakona, so bili ti posli brez gospodarske vsebine. Treba jih je bilo presoditi v skladu z objektivnimi merili. Zato je nepomembno, da Bond House ni ravnala nezakonito. Končno, Bond House ni mogla legitimno pričakovati, da bo njenemu zahtevku za vračilo vstopnega DDV, ki ga je plačala, ugodeno, in Commissioners, ki so Bond House prikrajšali za to vračilo, niso kršili načela sorazmernosti ali pravne varnosti in niso kršili njenih človekovih pravic.

21 Bond House je zoper to sodbo vložila pritožbo pri High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

22 V zadevah C-354/03 in C-355/03 je predložitveno sodišče navedlo, da se za dejstva v glavni stvari domneva, da so dokazana. Kot dejstva navaja:

- Šlo je za goljufijo vrste davčni vrtiljak.
- Optigen in Fulcrum sta bila nedolžni stranki, ki nista bili vpleteni in nista vedeli oziroma nista imeli drugega razloga za vedenje o tej goljufiji kot običajna kupca trgovca in običajna prodajalca družbi s sedežem v drugi državi članici.
- Optigen in Fulcrum nista imela nobenega stika s trgovcem, ki ni izpolnil obveznosti oziroma je uporabil nepooblaščen številko DDV.
- Devet nakupov, ki jih je izvedel Fulcrum in za katere mu je bila zavrnjena zahteva za vračilo DDV, naj se ne bi razlikovalo od 467 drugih nakupov, ki jih je izvedel v zadevnem četrtletju.
- Ko sta Optigen in Fulcrum kupila blago in plačala vhodni DDV je bil „vrtiljak“ nepopoln in trgovec, ki ni izpolnil obveznosti še ni „izginil“, tako da se takrat kateri koli od teh dogodkov ne bi mogel zgoditi.

23 Predložitveno sodišče v zadevi C-484/03 navaja, da Bond House izpodbija omejeno število dejstev ali sklepov VAT and Duties Tribunal, Manchester. Naslednja dejstva niso izpodbijana:

- Commissioners so imeli o Bond House dobro mnenje in zanjo ni obstajal noben sum goljufije DDV.
- Ta družba ni vedela za goljufijo, na katero so se sklicevali Commissioners, in ni ravnala nevestno.
- Bond House ni kupovala z nobenim od dobaviteljem, ki naj bi po mnenju Commissioners ravnali goljufivo.
- Vse transakcije Bond House, tudi tiste, ki so bile izvedene predtem in potem, ko je ta družba kupila in prodala zadevno blago, so bile resnične: po vsaki transakciji je blago zamenjalo roke, plačilo pa je bilo izvršeno.
- Transakcije, za katere je VAT and Duties Tribunal, Manchester, menilo, da so brez gospodarske vsebine, se niso razlikovale od drugih transakcij, ki jih je izvedla Bond House in katerih gospodarska vsebina ni bila sporna, ker ni bilo dokaza, da so bile del goljufije vrste „davčni vrtiljak“.

24 Bond House v bistvu navaja, da, ker so bili zadevni nakupi in dobave dejansko izvršeni, se

ne more trditi, da niso bile „dobave“ ali „gospodarske dejavnosti“ za namene DDV zgolj zato, ker je drugje v verigi dobav in brez vednosti Bond House goljuf zaračunal DDV stranki, ni pa ga ni prijavil Commissioners. Dalje ni razloga, da bi verjeli, da so bile transakcije, izvršene pred ali po tem, ko je goljuf izvršil goljufijo, in ki so vključevale osebe, ki o goljufiji ali goljufu niso ničesar vedele, da so bile del te goljufije ali naračta goljufije. Odločba VAT and Duties Tribunal, Manchester, naj bi bila v nasprotju z duhom skupnega sistema DDV. Kot sredstvo za boj proti goljufiji naj bi bila ta odločba nesorazmerna in bi lahko imela odvračilni učinek za zakonito trgovino, v nasprotju s členom 28 ES. Ta odločba naj bi bila tudi v nasprotju z načelom pravne varnosti, ker davčni zavezanci ne morejo več izdajati računov z navedbo DDV oziroma izpolniti svojih davčnih napovedi z najmanjšo gotovostjo.

25 Commissioners navajajo, da transakcije, izvedene v goljufiji vrste „vrtiljak“, ne pomenijo gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive. Zadevnih 26 transakcij ni imelo gospodarskega značaja in so bile izključene iz področja uporabe te direktive. Te transakcije niso bile del nobene „gospodarske dejavnosti“ niti niso bile „dobave“ za Bond House ali od nje. Odločba, da se Bond House ne vrne zadevni DDV, ne vključuje nobene kršitve načela sorazmernosti, pravne varnosti in ne vpliva na spoštovanje človekovih pravic.

26 V teh okoliščinah je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

V zadevah C-354/03 in C-355/03

„1. V skupnem sistemu DDV in v smislu Prve direktive [...] ter Šeste direktive [...], ali je treba upravičenje trgovca, da si kreditira DDV, zaračunan za transakcijo, oceniti glede na:

- a) zgolj določeno transakcijo, v kateri je bil trgovec udeležen, vključno z njegovimi vzroki, zakaj je bil v njej udeležen, ali
- b) celoto vseh transakcij, vključno z naknadnimi transakcijami, ki sestavljajo krožno verigo dobav, katerih del je posebna transakcija, vključno z nameni drugih udeležencev verige, za katero trgovec ne ve in/ali ne more vedeti, in/ali
- c) dejanja in goljufive namene, nastale pred določeno transakcijo drugih udeležencev v krožni verigi ali po njej, katerih vpletenost je trgovcu nepoznana, o njihovih dejanjih ter namenih trgovec ni seznanjen in/ali jih ne more poznati, ali
- d) druga merila in, v tem primeru, katera?

2. Ali izključitev transakcij, v katerih je bila udeležena nedolžna stranka, vendar so člen v goljufiji vrste „davčni vrtiljak“, ki jo izvedejo tretji, iz sistema DDV, nasprotuje splošnim načelom sorazmernosti, enakosti obravnavanja ali pravne varnosti?“

V zadevi C-484/03

„1. Glede na splošna načela prava Skupnosti (zlasti načeli sorazmernosti in pravne varnosti) in na člen 28 [ES]:

- a) ali je bila v zadevnih okoliščinah vlagateljica predloga „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, ko je, v 26 transakcijah, kupila mikroprocesorje od britanskih prodajalcev in jih je prodala nebritanskim kupcem;
- b) ali je v zadevnih okoliščinah vlagateljica predloga izvajala „gospodarsko dejavnost“ v smislu člena 4 Šeste direktive, ko je, v 26 transakcijah, kupila mikroprocesorje od britanskih prodajalcev

in jih je prodala nebritanskim kupcem;

c) ali je v zadevnih okoliščinah nakup mikroprocesorjev vlagateljice predloga, v 26 transakcijah, od britanskih prodajalcev „dobava blaga“ vlagateljice predloga v smislu člena 5(1) Šeste direktive;

d) ali je v zadevnih okoliščinah prodaja mikroprocesorjev vlagateljice predloga, v 26 transakcijah, britanskim kupcem „dobava blaga“ vlagateljice predloga, v smislu člena 5(1) Šeste direktive?

2. Ali je treba glede na odgovore na vprašanja 1 od (a) do (d) zgoraj ugotoviti, da so bila kršena splošna načela prava Skupnosti (zlasti načeli sorazmernosti in pravne varnosti)?“

27 Zadevi C-354/03 in C-355/03 sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 19. septembra 2003 združeni za namen pisnega in ustnega postopka ter sodbe.

28 V nadaljevanju sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 15. junija 2004 zadevi združeni v zadevo C-484/03 za namen ustnega in pisnega postopka.

Prvo vprašanje

29 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v vsaki od zadev izvedeti, po eni strani, ali transakcije, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ki same niso bile del goljufije z DDV, ampak so del verige dobave, v kateri je druga predhodna ali naknadna transakcija del goljufije, ne da bi bil trgovec iz prve transakcije seznanjen oziroma bi za to lahko vedel, pomenijo izvršene dobave blaga davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, in gospodarsko dejavnost v smislu členov 2, točka 1, 4 in 5(1) Šeste direktive in, po drugi strani, če se v teh okoliščinah lahko omeji upravičenje trgovca do odbitka vhodnega davka.

Pripombe, predložene Sodišču

30 Optigen in Fulcrum menita, da je v skupnem sistemu DDV in v smislu Prve in Šeste direktive pravico trgovca do vračila davka, zaračunanega za transakcijo, treba presojati glede na določeno transakcijo, katere stranka je bil trgovec, vključno z namenom trgovca, s katerim je pri tem sodeloval in ne glede na predhodne ali naknadne transakcije, o katerih trgovec ni seznanjen in ne more biti seznanjen, niti glede na goljufija dejanja in namene drugih trgovcev, katerih vpletenosti trgovec ne pozna in katerih dejanj ter namenov trgovec ne pozna, oziroma jih ne more poznati.

31 Po mnenju Bond House je treba na prvo zastavljeno vprašanje v zadevi C-484/03 odgovoriti pritrdilno.

32 Vlada Združenega kraljestva poudarja, da je treba v skupnem sistemu DDV in v smislu Prve in Šeste direktive pravico trgovca do vračila davka, zaračunanega za transakcijo, presojati glede na celoto transakcij, vključno s poznejšimi transakcijami, ki so del kroga verige dobav, katerega del je določena transakcija, vključno z nameni drugih strank verige, s katerimi trgovec ni seznanjen in/ali jih ne more poznati ter z goljufivimi dejanji in nameni, pred določeno transakcijo ali po njej, drugih strank krožne verige, katerih vpletenosti omenjeni trgovec ne pozna in o njihovih dejanjih in nameni ni seznanjen ali ne more biti seznanjen. Vse transakcije krožnih dobav verige, katere edini cilj je goljufija z DDV, zato v celoti ne sodijo na področje uporabe Šeste direktive in dejstvo, da nekatere od teh transakcij vključujejo nedolžne trgovce, ni razlog, da bi jih izključili s področja uporabe te direktive.

33 Češka vlada navaja, da ko je cilj zadevnih transakcij, kot so te v glavni stvari, nedopusten, se jih ne more upoštevati kot gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive.

34 Po mnenju danske vlade, po drugi strani, je dolžnost davčnega zavezanca, ki želi odbiti DDV za transakcije, ki vključujejo „dobavo blaga“, da dokaže, da je bila pravica razpolaganja z blagom kot lastnik konkretno prenesena na interesenta in, po da izvršene transakcije v zaprtem krogu ne spadajo na področje uporabe DDV, ker zadevna oseba, ki vstopi v tak krog, kot taka ne ravna kot davčni zavezanec.

35 Komisija Evropskih skupnosti navaja, da je treba v skupnem sistemu DDV in v smislu Prve in Šeste direktive pravico trgovca za vračilo DDV, zaračunanega na podlagi transakcije, presojati glede na določeno transakcijo, katere udeleženec je bil ta trgovec. Transakcije, o katerih ni seznanjen, in goljufiva dejanja oziroma nameni drugih udeleženih v verigi dobav, katerih vpletenost mu je nepoznana, ne vplivajo na to pravico. Iz tega bi sledilo, da je izključitev transakcije iz sistema DDV, ki jo je treba šteti kot obdavčljivo, v nasprotju s Šesto direktivo.

Presoja Sodišča

36 Takoj je treba spomniti, da Šesta direktiva ustanavlja skupni sistem DDV, ki je utemeljen zlasti na enotni definiciji obdavčljivih transakcij (glej zlasti sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38).

37 Glede na to Šesta direktiva določa zelo široko področje uporabe DDV, tako da določa v členu 2, ki zadeva obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga še dobave blaga in zagotavljanje storitev, ki jih je izvedel davčni zavezanec, ki deluje kot tak, za plačilo na ozemlju države.

38 Za, prvič, pojem „dobava blaga“ člen 5(1) Šeste direktive določa, da se kot dobavo šteje prenos pravice razpolaganja s premoženjem na stvareh kot lastnik.

39 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ta pojem vključuje vsak prenos premoženja od ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga s to stvarjo kot lastnik (glej zlasti sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 64).

40 Nato je v skladu s členom 4(1) Šeste direktive davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli opravlja neodvisno katero koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

41 Pojem „gospodarskih dejavnosti“ je opredeljen v členu 4(2) Šeste direktive kot „vse“ dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve in v skladu s sodno prakso vključuje vse faze proizvodnje, distribucije ali zagotavljanja storitev (glej zlasti sodbo z dne 4. decembra 1990 v zadevi Van Tiem, C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17, in zgoraj navedeno sodbo MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, točka 42).

42 Nazadnje glede pojma „davčni zavezanci, ki delujejo kot taki“ v skladu s sodno prakso davčni zavezanec deluje tako, ko izvaja transakcije v okviru svoje obdavčljive dejavnosti (v tem smislu glej sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbricht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 17, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM, C-77/01, Recueil, str. I-4295, točka 66).

43 Kot je Sodišče ugotovilo v točki 26 sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-260/98, Recueil, str. I-6537), analiza opredelitve davčnih zavezancev in gospodarskih dejavnosti kaže, da je obseg uporabe pojma gospodarskih dejavnosti zelo širok in da ima pojem objektivni značaj, v smislu da je dejavnost sama po sebi, neodvisno od svojega namena ali rezultatov (glej tudi sodbo z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 8, in v tem smislu zlasti sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi

Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19, in z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 38).

44 Dejansko ta analiza in analiza pojmov blaga in davčnih zavezancev, ki delujejo kot taki, kažeta, da imajo ti pojmi, ki opredeljujejo obdavčljive transakcije na podlagi Šeste direktive, vsi objektivni značaj in se uporabijo neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij.

45 Kot je Sodišče ugotovilo v točki 24 sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983), bi bila obveznost za davčne organe, da izvedejo preiskavo za določitev namena davčnih zavezancev, v nasprotju s cilji skupnega sistema DDV, da se zagotovi pravna varnost in omogoči uporabo DDV z upoštevanjem, razen v izjemnih primerih, objektivne narave zadevne transakcije.

46 Obveznost za davčne organe bi bila toliko bolj v nasprotju s temi cilji, da se upošteva, ali določena transakcija pomeni dobavo, ki jo je izvršil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, in gospodarsko dejavnost, oziroma da se upošteva namen drugega trgovca, kot je zadevni davčni zavezanec, ki deluje v isti verigi dobav in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije, o kateri davčni zavezanec ni bil in ni mogel biti seznanjen, ki je del te verige pred transakcijo ali po njej, ki jo je izvedel ta davčni zavezanec.

47 Kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točki 27 sklepnih predlogov, je treba vsako transakcijo presojati kot tako in na značaj določene transakcije v verigi dobav ne vplivajo predhodni ali naknadni dogodki.

48 V zvezi s sodno prakso, na katero se sklicuje vlada Združenega kraljestva, v skladu s katero davčni zavezanec dokončno pridobi ta status, če je udeleženec napoved o nameravanem začetku na rtovanih gospodarskih dejavnosti naredil v dobri veri (glej zlasti sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 39, in z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 46), zadostuje ugotovitev, da, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 35 sklepnih predlogov, ta sodna praksa zadeva vprašanje namere začetka in torej opravljanja gospodarskih dejavnosti in ne namena teh dejavnosti.

49 Glede trditve vlade Združenega kraljestva, ki temelji na sodni praksi Sodišča v zvezi s tem, da nedopustne transakcije ne sodijo v sistem DDV, je treba spomniti, da se po eni strani ta sodna praksa nanaša na blago, ki ga zaradi njegove narave in posebnih značilnosti ni mogoče dati v dovoljen promet niti vključiti v gospodarski obtok. Po drugi strani izhaja iz ustaljene sodne prakse, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje splošnemu razlikovanju med dopustnimi in nedopustnimi transakcijami. Iz tega izhaja, da posledica opredelitve ravnanja za kaznivo samo po sebi ni oprostitev od obdavčitve. Taka oprostitev je pomembna le v posebnih okoliščinah, v katerih je zaradi posebnih značilnosti določenega blaga ali določenih storitev izključena vsakršna konkurenca med dopustnim gospodarskim sektorjem in nedopustnim sektorjem (glej zlasti sodbi z dne 29. junija 1999 v zadevi Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Recueil, str. I-3971, točki 14 in 21, in z dne 29. junija 2000 v zadevi Salumets in drugi, C-455/98, Recueil, str. I-4993, točka 19).

50 Ugotovljeno je, da pri mikroprocesorjih v zadevi v glavni stvari ni tako.

51 Iz tega izhaja, da transakcije, kot so v postopku v glavni stvari, ki same niso del goljufije z DDV, pomenijo dobave blaga, ki jih je izvršil davčni zavezanec, ki je ravnal kot tak, in gospodarsko dejavnost v smislu členov 2, točka 1, 4 in 5(1) Šeste direktive, ker ustrezajo objektivnim merilom, na katerih temeljita ta pojma, neodvisno od namena trgovca, ki ni davčni zavezanec, vključen v isti verigi dobav, in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije v verigi dobave pred transakcijo ali po njej, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec in o kateri ni bil ali ni mogel biti seznanjen.

52 Na pravico davčnega zavezanca, ki izvaja take transakcije, da odbije vstopni DDV, tudi ne bi vplivala okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so te transakcije, ne da bi bili ti davčni zavezanci o tem seznanjeni, oziroma bi lahko vedeli, druga transakcija, izvršena pred to ali po njej, del goljufije z DDV.

53 Dejansko, kot je Sodišče velikokrat spomnilo, je pravica odbitka, opredeljena v členu 17 in naslednjih Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in se je na celoma ne more omejiti. Izvršuje se neposredno za celoto davkov, ki so bremenili vhodne transakcije (glej zlasti sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Supergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 43).

54 Vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za transakcije predhodnih ali naknadnih prodaj, ki se nanašajo na zadevno blago, nakazan javni blagajni ali ne, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka vhodnega DDV (glej v tem smislu sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 26). Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se v skladu s temeljnim načelom, neločljivo povezanim s skupnim sistemom DDV, in kot izhaja iz členov 2 Prve in Šeste direktive DDV uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, odbitek na davek, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene (glej zlasti sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 29, in z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 37).

55 Zato je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje v vsaki od zadev odgovoriti, da transakcije, kot so v postopku v glavni stvari, ki same niso del goljufije z DDV, pomenijo dobave blaga, ki jih je izvršil davčni zavezanec, ki je ravnal kot tak, ter gospodarsko dejavnost v smislu členov 2, točka 1, 4 in 5(1) Šeste direktive, ker ustrezajo objektivnim merilom, na katerih temeljita ta pojma, neodvisno od namena trgovca, ki ni davčni zavezanec, vključen v isti verigi dobav, in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije v verigi dobave pred transakcijo ali po njej, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec in o kateri ni bil ali ni mogel biti seznanjen. Na pravico davčnega zavezanca, ki izvaja take transakcije, da odbije vstopni DDV, tudi ne bi vplivala okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so te transakcije, ne da bi bili ti davčni zavezanci o tem seznanjeni, oziroma bi lahko vedeli, druga transakcija, izvršena pred to ali po njej, del goljufije z DDV.

Druge vprašanja

56 Glede na odgovor na prvo vprašanje v vsaki od zadev postopka v glavni stvari ni treba odgovoriti na drugo vprašanje vsake od teh zadev.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, ki same niso prizadete z goljufijo DDV, pomenijo dobave blaga, ki jih je izvršil davčni zavezanec, ki je ravnal kot tak, ter

gospodarsko dejavnost v smislu členov 2, točka 1, 4 in 5(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, ker ustrezajo objektivnim merilom, na katerih temeljita ta pojma, neodvisno od namena trgovca, ki ni zadevni davčni zavezanec, vključen v isti verigi dobav, in/ali morebitne goljufivosti druge transakcije v tej verigi, pred transakcijo ali po njej, ki jo je izvršil ta davčni zavezanec in o kateri ni bil ali ni mogel biti seznanjen. Na pravico davčnega zavezanca, ki opravlja take transakcije, da odbije vstopni DDV, tudi ne more vplivati okoliščina, da je v verigi dobav, katere del so transakcije, ne da bi bili ti davčni zavezanci o tem seznanjeni, oziroma bi lahko vedeli, druga transakcija, izvršena pred to ali po njej, del goljufije z DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.