

Spojené v?ci C-439/04 a C-440/04

Axel Kittel

v.

Belgický stát

a

Belgický stát

v.

Recolta Recycling SPRL

[žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané Cour de cassation (Belgie)]

„Šestá sm?rnice o DPH – Odpo?et DPH odvedené na vstupu – ‚Koloto?ový‘ podvod – Smlouva o prodeji stížená absolutní neplatností podle vnitrostátního práva“

Stanovisko generálního advokáta Ruize-Jaraba p?ednesené dne 14. b?ezna 2006

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 6. ?ervence 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 17)

Pokud je dodání uskute?no pro osobu povinnou k dani, která nev?d?la a nemohla v?d?t, že doty?né pln?ní je sou?ástí podvodu spáchaného prodávajícím, je t?eba ?lánek 17 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 95/7, vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základ? ustanovení ob?anského práva, které zp?sobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s ve?ejným po?ádkem z d?vodu protiprávnosti na stran? prodávajícího, vede ke ztrát? nároku na odpo?et dan? z p?idané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z p?idané hodnoty nebo z jiných podvod?.

Naopak, pokud je s p?ihlédnutím k objektivním skute?nostem prokázáno, že dodání je uskute?no pro osobu povinnou k dani, která v?d?la nebo m?la v?d?t, že se svým nákupem ú?astní pln?ní, které je sou?ástí podvodu na dani z p?idané hodnoty, je v?cí vnitrostátního soudu odmítnout takové osob? povinné k dani p?iznat nárok na odpo?et.

(viz body 52, 59–61 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. července 2006 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Odpověď DPH odvedené na vstupu – ‚Kolotočový‘ podvod – Smlouva o prodeji stížená absolutní neplatností podle vnitrostátního práva“

Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Cour de cassation (Belgie) ze dne 7. října 2004, došlými Soudnímu dvoru dne 19. října 2004, v řízeních

Axel Kittel (C-439/04)

proti

Belgickému státu

a

Belgický stát (C-440/04)

proti

Recolta Recycling SPRL,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. února 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A. Kittla J. Bublotem, avocat (C-439/04),
- za Recolta Recycling SPRL T. Afschriftem a A. Rayetem, avocats (C-440/04),
- za Belgický stát E. Dominkovits, poté L. Van den Broeck, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s B. van de Wallem de Ghelcke, avocat,

- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello stato,
 - za Komisi Evropských společenství J.-P. Keppennem a M. Afonso, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. března 2006, vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), 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 podány v rámci dvou sporů mezi A. Kittlem, resp. Recolta Recycling SPRL (dále jen „Recolta“) a Belgickým státem ohledně odmítnutí belgického daňového orgánu přiznat nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu z plnění, která byla součástí „kolotožových“ podvodů.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), ve znění šesté směrnice (dále jen „první směrnice“) stanoví:

„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 přímou zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

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

4 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Předmetem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

5 Podle čl. 4 odst. 1 a 2 uvedené směrnice:

„1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6 Podle čl. 5 odst. 1 stejné směrnice se „[v]ýrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

7 Článek 17 odst. 1 a 2 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpčet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Článek 1131 belgického občanského zákoníku stanoví, že „závazek bez důvodu nebo závazek mající podvodný či protiprávní důvod je neúčinný“.

9 Podle článku 1133 stejného zákoníku je „důvod protiprávní, pokud je zakázán zákonem, je v rozporu s dobrými mravy nebo veřejným pořádkem“.

Spor v převodním řízení

Věc C-439/04

10 Předkládající soud uvádí, že akciová společnost Ang Computime Belgium (dále jen „Computime“) koupila a následně prodala pořítaťové součástky a že z protokolu vypracovaného daňovým orgánem vyplývá, že se posledně uvedený domníval, že se Computime v domě účastnila „kolotoťového“ podvodu na DPH, jehož účelem bylo získat jednou nebo vícekrát částky DPH fakturované dodavateli za jedno a totéž zboží, a že dodání uskutečňná pro Computime byla fiktivní. Na tomto základě daňový orgán zamítl Computime nárok na odpčet DPH odvedené na vstupu z uvedených dodání.

11 Ze spisu vyplývá, že správce daně ve Verviers vydal vůči Computime dne 13. října 1997 platební výměr. Požadované částky se pohybovaly přibližně ve výši 240 milionů BEF z titulu daní a okolo 480 milionů z titulu pokut (celkem přibližně 18 milionů eur).

12 Computime proti tomuto platebnímu výměru podala opravný prostředek k Tribunal de première instance de Verviers (okresní soud ve Verviers). Rozsudkem ze dne 28. července 1999 byla žaloba prohlášena za neopodstatněnou. Tento rozsudek byl potvrzen rozsudkem cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu) ze dne 29. května 2002.

13 Alex Kittel jako správce konkurzní podstaty Computime následně podal kasační opravný prostředek proti tomuto rozsudku ke Cour de cassation (kasační soud).

Věc C-440/04

14 Předkládající soud uvádí, že Recolta zakoupila od jmenovaného p. Ailliauda šestnáct luxusních vozidel, která jmenovaný koupil od společnosti Auto-Mail. Z nákupů uskutečněných p.

Ailliaudem nebyla vybrána žádná DPH ve prospěch státní pokladny a p. Ailliaud neodvedl Belgickému státu DPH zaplacenou Recolta. Recolta následně prodala tato vozidla osvobozená od DPH stejné společnosti Auto-Mail na základě povolení k prodeji při vývozu.

15 Ze spisu vyplývá, že podle šetření inspection spéciale des impôts (zvláštní daňové inspekce) p. Ailliaud a Auto-Mail vytvořili mechanismus daňového „kolotočového“ podvodu, kterého byla součástí plnění uskutečňovaná s Recolta.

16 Dne 26. října 1989 správce daně ve Verviers vydal vůči Recolta platební výměr na částku převyšující 4,8 milionů BEF z titulu daní a přes 9,7 milionů BEF z titulu pokut (celkem přibližně 360 000 eur).

17 Recolta podala proti tomuto platebnímu výměru opravný prostředek k Tribunal de première instance de Verviers. Rozsudkem ze dne 1. října 1996 tento soud poté, co konstatoval, že nic nenasvědčuje tomu, že Recolta a její vedení věděl nebo si uvědomovaly, že jsou zataženy do rozsáhlého mechanismu podvodu, prohlásil, že platební výměr vydaný správcem daně postrádá právní základ, a je tedy neplatný od samého počátku a neúčinný. Věc také vedla k trestnímu řízení, v rámci kterého Tribunal correctionnel de Bruxelles (trestní soud v Bruselu) vydal dne 7. ledna 1994 usnesení o zastavení řízení vůči jednateři Recolta.

18 Belgický stát podal odvolání proti tomuto rozsudku ke cour d'appel de Liège, tvrdí, že smlouvy, které jsou základem pro faktury, jsou stiženy absolutní neplatností podle vnitrostátního práva z důvodu toho, že rozhodujícím důvodem, který vedl p. Ailliauda k tomu, aby uzavřel smlouvu s Recolta, bylo provedení plnění odporujících mechanismu DPH. Jelikož jsou sporná plnění stižena protiprávním důvodem uvedeným v článku 1131 občanského zákoníku, nezbytné podmínky pro nárok na odpouštění, a zejména existence dodání zboží, tedy nejsou splněny.

19 Jelikož cour d'appel de Liège potvrdil napadený rozsudek, Belgický stát podal kasační opravný prostředek ke Cour de cassation.

K předběžným otázkám

20 Předkládající soud nejprve podotýká, že ustanovení belgického zákoníku o DPH dotčená v převodních řízeních představují provedení článku 2, čl. 4 odst. 1, čl. 5 odst. 1 a čl. 17 odst. 2 šesté směrnice do vnitrostátního práva.

21 Dále připomíná, že podle ustálené judikatury Soudního dvora šestá směrnice vychází ze zásady daňové neutrality, že tato zásada brání v oblasti vybírání DPH obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními s výjimkou případů, kterých se projednávána věc netýká, kdy je z důvodu konkrétních vlastností určitého zboží vyloučena jakákoli hospodářská soutěž mezi legálním a protiprávním hospodářským odvětvím.

22 Předkládající soud mimoto uvádí, že ve vnitrostátním právu je smlouva, jejímž úelem je organizování podvodu vůči třetím osobám, v projednávané věci vůči Belgickému státu, jehož práva jsou chráněna kogentními právními předpisy, protiprávní a je stižena absolutní neplatností. Co se týče obecného zájmu, stačí, aby jedna ze stran uzavřela smlouvu s protiprávními úmysly, a není nezbytné, aby tyto úmysly byly známy druhé smluvní straně.

23 Ve věci C-439/04 Cour de cassation připomíná, že cour d'appel de Liège prohlásil, že od samého počátku neplatná smlouva nemůže mít právní účinky, jako je například odpouštění DPH, pokud protiprávním důvodem je podvod na samotné dani, a že A. Kittel uplatňuje na podporu svého kasačního důvodu, že DPH fakturovaná osobou povinnou k dani za dodání zboží může být odpouštěna, i když je dodání uskutečněno na základě smlouvy stižené podle vnitrostátního práva

absolutní neplatností, a že nárok na odpotet zůstává, i když je protiprávním dódvodem podvod na samotné DPH.

24 Ve vci C440/04 Belgický stát na podporu svého kasaóního dódvodu tvrdí, že DPH fakturovaná osobou povinnou k dani za dodání zboží nemže být odpotena, pokud dodání, i když bylo skuteón? provedeno, bylo uskuteón?no podle smlouvy, která je podle vnitrostátního práva stižena absolutní neplatností, i když jednal kupující v dobré víe.

25 Za tčto okolností se Cour de cassation rozhodl p?erušit ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edbžné otázky:

Ve vci C439/04:

„1) Jestliže je dodání zboží ur?eno osob? povinné k dani, která uzav?ela smlouvu v dobré víe bez v?domí podvodu spáchaného prodávajícím, brání zásada da?ové neutrality [DPH] tomu, aby zrušení smlouvy o prodeji na základ? pravidla vnitrostátního ob?anského práva, jež zp?sobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s ve?ejným po?ádkem z dódvodu protiprávnosti na stran? prodávajícího, vedlo pro tuto osobu povinnou k dani ke ztrát? nároku na odpotet dan??

2) Je odpov?? odlišná, pokud absolutní neplatnost vyplývá z podvodu na samotné [DPH]?

3) Je odpov?? odlišná, pokud je protiprávním dódvodem smlouvy o prodeji zp?sobujícím podle vnitrostátního práva absolutní neplatnost podvod na [DPH] známý ob?ma smluvním stranám?“

Ve vci C440/04:

„1) Jestliže je dodání zboží ur?eno osob? povinné k dani, která uzav?ela smlouvu v dobré víe bez v?domí podvodu spáchaného prodávajícím, brání zásada da?ové neutrality [DPH] tomu, aby zrušení smlouvy o prodeji na základ? pravidla vnitrostátního ob?anského práva, jež zp?sobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s ve?ejným po?ádkem z dódvodu protiprávnosti na stran? prodávajícího, vedlo pro tuto osobu povinnou k dani ke ztrát? nároku na odpotet dan??

2) Je odpov?? odlišná, pokud absolutní neplatnost vyplývá z podvodu na samotné [DPH]?“

26 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 28. ledna 2005 byly vci C439/04 a C440/04 spojeny pro ú?ely písemné ísti ízení, ústní ísti ízení a rozsudku.

K p?edbžným otázkám

27 Podstatou p?edbžných otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společn?, je, zda je t?eba, je?li dodání uskuteón?no osobou povinnou k dani, která nev?d?la a nemohla v?d?t, že dotyčné pln?ní je sou?ástí podvodu, kterého se dopustil prodávající, vykládat ílánek 17 šesté sm?rnice v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení ob?anského práva, které zp?sobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s ve?ejným po?ádkem z dódvodu protiprávnosti na stran? prodávajícího, vede ke ztrát? nároku na odpotet DPH odvedené uvedenou osobou povinnou k dani. Uvedený soud se ptá, zda odpov?? na tuto otázku bude rozdílná, pokud absolutní neplatnost vyplývá z podvodu na DPH.

28 P?edkládající soud by také cht?l v?d?t, zda odpov?? na uvedenou otázku bude rozdílná, pokud osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že se svým nákupem ú?astní pln?ní, které je sou?ástí podvodu na DPH.

29 Alex Kittel má za to, že zásada daňové neutrality vyplývající zejména z článku 2 první směrnice a čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice brání tomu, aby pouhá neplatnost plnění podle vnitrostátního práva vedla ke ztrátě nároku na odpočet osoby povinné k dani.

30 Mimoto článek 5 šesté směrnice nebrání tomu, aby se za dodání zboží považovalo plnění, které je svojí zvláštní povahou součástí konkurenčního hospodářského okruhu, i když je jedna část tohoto dodání uskutečnena za účelem spáchání podvodu na DPH. Za těchto podmínek je třeba vykládat čl. 17 odst. 2 šesté směrnice v tom smyslu, že povoluje nárok na odpočet kupujícího, který nejedná za účelem spáchání podvodu na DPH.

31 Uvedený článek také povoluje nárok na odpočet kupujícího, který nejedná za účelem spáchání podvodu na DPH, i když zná podvodný cíl svého dodavatele, bez ohledu na to, zda má z výsledku tohoto podvodu prospěch, či nikoli. Článek 17 odst. 2 šesté směrnice tedy musí být vykládán v tom smyslu, že povoluje nárok na odpočet kupujícího, i když zná podvodný cíl svého dodavatele, bez ohledu na to, zda má z výsledku tohoto podvodu prospěch, či nikoli.

32 Belgický stát tvrdí, že pokud je převod zboží určen osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře, bez vdomí podvodu spáchaného prodávajícím, nebrání zásada daňové neutrality DPH tomu, aby byl osobě povinné k dani zamítnut jakýkoli nárok na odpočet, pokud je prokázáno, že hmotněprávní podmínky vyžadované pro uplatnění tohoto nároku nejsou z její strany splněny.

33 Tak tomu bude zejména v případě, pokud se osoba povinná k dani účastní „kolotožového“ podvodu bez svého vdomí, pokud nemůže být považována za příjemce dodání zboží ve smyslu článku 5 šesté směrnice nebo se nelze domnívat, že používá dotyčné zboží pro účely svých zdanitelných plnění, nebo pokud osoba povinná k dani nemá fakturu v souladu s ustanoveními čl. 18 odst. 1 a čl. 22 odst. 3 této směrnice.

34 Uplatnění nároku na odpočet může být také odepřeno, pokud je prokázáno, že se osoba tohoto nároku dovolává podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

35 Recolta i italská vláda se domnívají, že je třeba odpovědět na první otázku kladně a na druhou záporně.

36 Nicméně, pokud je protiprávním důvodem smlouvy o prodeji podvod na DPH známý oběma smluvními stranám, italská vláda má za to, že zásada zakazující zneužívání práva Společenství brání tomu, aby byl nabyvateli uznán nárok na odpočet odvedené daně.

37 Komise Evropských společenství tvrdí, že dodání zboží určené osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře, bez vdomí podvodu spáchaného prodávajícím, představuje dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice zakládající nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice a že zásada neutrality této daně brání tomu, aby nárok na odpočet DPH byl uvedeně osobě povinné k dani zamítnut z důvodu pravidla vnitrostátního práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího.

38 Podle Komise nebude odpov?? na otázky p?edkládajícího soudu rozdílná, pokud je protiprávním d?vodem smlouvy o prodeji, který zp?sobuje její absolutní neplatnost podle vnitrostátního práva, podvod na DPH známý ob?ma smluvními stranám, ledaže je prokázáno, že uplatn?ní nároku na odpot p?edstavuje zneužití tohoto práva ze strany kupujícího.

Záv?ry Soudního dvora

39 Šestá sm?rnice zavádí spole?ný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných pln?ní (viz zejména rozsudky ze dne 26. ?ervna 2003, MKG?Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, Recueil, s. I?6729, bod 38, a ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C?354/03, C?355/03 a C?484/03, Sb. rozh. s. I?483, bod 36).

40 Tato sm?rnice p?iznává velmi širokou p?sobnost DPH tím, že v ?lánku 2, který se týká zdanitelných pln?ní, odkazuje krom? dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 37).

41 Analýza definic pojm? „dodání zboží uskute?ná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,“ a „hospodá?ské ?innosti“ prokazuje, že tyto pojmy, definující zdanitelná pln?ní ve smyslu šesté sm?rnice, mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na ú?el nebo výsledky t?chto pln?ní (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Optigen a další, body 43 a 44).

42 Jak konstatoval Soudní dv?r v bod? 24 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C?4/94, Recueil, s. I?983), povinnost da?ového orgánu provést šet?ení za ú?elem zjišt?ní úmyslu osoby povinné k dani je v rozporu s cíli spole?ného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty, které jsou nezbytné pro uplatn?ní DPH tím, že se zohlední, s výjimkou výjime?ných p?ípad?, objektivní povaha doty?ného pln?ní.

43 Povinnost da?ového orgánu, která za ú?elem zjišt?ní, zda je dané pln?ní dodáním uskute?ným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodá?skou ?inností, spo?ívá v zohledn?ní úmyslu jiného subjektu, než je doty?ná osoba povinná k dani, který je sou?ástí téhož ?et?zce dodávek, nebo zohledn?ní p?ípadné podvodné povahy jiného pln?ní v ?et?zci, které p?edchází nebo následuje po pln?ní uskute?ném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nev?d?la a nemohla v?d?t, je *a fortiori* v rozporu s uvedenými cíli (výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 46).

44 Soudní dv?r došel v bod? 51 výše uvedeného rozsudku Optigen a další k záv?ru, že pln?ní, která nejsou sama o sob? zasažena podvodem na DPH, jsou dodáními zboží uskute?nými osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodá?skou ?inností ve smyslu ?l. 2 bodu 1, ?lánku 4 a ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice, nebo? spl?ují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je doty?ná osoba povinná k dani, který je sou?ástí téhož ?et?zce dodávek, nebo p?ípadnou podvodnou povahu jiného pln?ní v ?et?zci, které p?edchází nebo následuje po pln?ní uskute?ném uvedenou osobou povinnou k dani, o nichž tato osoba nev?d?la a nemohla v?d?t.

45 Soudní dv?r up?esnil, že nárok osoby povinné k dani, která uskute?nila taková pln?ní, na odpot DPH odvedené na vstupu rovnž není dot?en okolností, že v ?et?zci dodávek, v n?mž byla tato pln?ní uskute?ná, je jiné pln?ní, které p?edchází nebo následuje po pln?ní uskute?ném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to posledn? uvedená v?d?la nebo mohla v?d?t (výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 52).

46 Tento záv?r nemž být rozdílný, pokud jsou taková pln?ní uskute?ná v rámci podvodu

spáchaného prodávávajícím, aniž by o tom osoba povinná k dani věděla nebo mohla vědět.

47 Nárok na odpot stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je totiž nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečňováno na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

48 Cílem systému odpotu je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24, a ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 70).

49 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 odpot 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). Podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a vyplývá z článku 2 první a šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpotu daně přímo zatěžující jednotlivé nákladové prvky (viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 29; ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 37, a výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 54).

50 V tomto kontextu, jak připomněl předkládající soud, 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 „Siberie“, 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). Je přitom nesporné, že tak tomu není ani v případě požitkových součástí, ani v případě vozidel dotčených v původním řízení.

51 Vzhledem k výše uvedenému se jeví, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpot DPH odvedené na vstupu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33).

52 Z toho vyplývá, že pokud je dodání uskutečňováno osobou povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotčené plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji, podle ustanovení obecného práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpot DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů.

53 Naopak objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečňováno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,“ a „hospodářská činnost“, nejsou splněna v

případ daňového podvodu spáchaného samotnou osobou povinnou k dani (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 59).

54 Jak již totiž Soudní dvůr připomněl, boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou směrnicí uznán a podporován (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 76). Procesní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další, C-367/96, Recueil, s. I-2843, bod 20; ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33, a ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. I-1599, bod 32).

55 Pokud daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek se zprávným úvinkem (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 24; ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, Recueil, s. I-857, bod 24, a výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 46) a je v cí vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatňován podvodně (viz výše uvedený rozsudek Fini H, bod 34).

56 Stejně tak osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem ústní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu ústní se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli.

57 V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.

58 Mimoto, tím, že takový výklad ztíží podvodná plnění, jim může i zabránit.

59 Je tedy v cí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem ústní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednajícím jako taková,“ a „hospodářská činnost“.

60 Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotčené plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů.

61 Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem ústní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je v cí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.

K nákladům řízení

62 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:

Pokud je dodání uskutečeno pro osobu povinnou k dani, která nevzdala a nemohla vzdát, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daní z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z přidané hodnoty, nebo z jiných podvodů.

Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečeno pro osobu povinnou k dani, která vzdala nebo měla vzdát, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je v cí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.