

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

21. listopadu 2013(*)

„Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty – Dodání zboží – Pojem – Podvodné použití bankovní karty“

Ve věci C-494/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) ze dne 26. října 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 5. listopadu 2012, v řízení

Dixons Retail plc

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), předsedkyně senátu, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Dixons Retail plc A. Brown, advocate,
- za vládu Spojeného království A. Robinsonem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a A. Cordewenerem, jakož i C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 14 odst. 1 a článku 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Dixons Retail plc (dále jen „Dixons“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ve věci zamítnutí, ze strany posledně uvedeného subjektu, žádosti podané společností Dixons o

vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) přiznané a odvedené uvedenou společností z plnění uskutečněných od 13. listopadu 2005 do 30. listopadu 2008.

Právní rámec

Směrnice 77/388/EHS

3 Článek 2 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) stanoví:

„Předmetem [DPH] je:

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

4 Článek 5 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 11 bod A odst. 1 uvedené směrnice zní takto:

„V tuzemsku

1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]“

Směrnice 2006/112

6 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že předmetem DPH jsou dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

7 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

8 Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plněny uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Společnost Dixons je zastupující členka skupiny pro účely DPH, která uvádí na trh elektrické přístroje.

10 Společnost Dixons měla přímý smluvní vztah se společností American Express Europe Ltd (dále jen „AmEx“), na základě kterého, pokud některý z jejích zákazníků použil kartu vydanou společností AmEx jako platební prostředek, byla společnost Dixons povinna uvedenou kartu přijmout a společnost AmEx se zavázala, s výhradou dodržení požadovaných postupů a po odečtení poplatku, vyplatit společnosti Dixons cenu zboží, které daný zákazník zaplatil uvedenou kartou.

11 Ohledně ostatních transakcí zaplacených kartami, které nevydala společnost AmEx, uzavřela společnost Dixons obdobnou smlouvu se společností National Westminster Bank plc jednající pod obchodním jménem Streamline (dále jen „Streamline“).

12 Společnost Dixons požádala Commissioners o vrácení DPH přiznané a odvedené za plnění uskutečňované v období od 13. listopadu 2005 do 30. listopadu 2008 a její žádost byla zamítnuta.

13 Společnost Dixons podala k First-tier Tribunal (Tax Chamber) proti rozhodnutí Commissioners žalobu směřující k nařízení uvedeného vrácení DPH.

14 Žaloba podaná k předkládajícímu soudu se týká transakcí zaplacených kartami, za které společnost Dixons, v souladu s postupy stanovenými ve smlouvách uzavřených se společnostmi AmEx a Streamline, obdržela od posledně uvedených platbu, aťkoli se posléze ukázalo, že uvedené transakce byly zaplacený podvodně použitými kartami.

15 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že navzdory podvodnému použití karet, ani společnost AmEx, ani společnost Streamline nepožádaly společnost Dixons o vrácení plateb ani je nestornovaly, jak jim umožňovaly uvedené smlouvy v případě nedodržení jimi stanovených postupů. Společnost Dixons tedy zůstaly platby provedené společnostmi AmEx a Streamline, včetně části DPH.

16 Za těchto okolností se First-tier Tribunal (Tax Chamber) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

“1) Musí být čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán tak, že se použije v případě, kdy je fyzického převodu zboží dosaženo podvodem v tom smyslu, že nabyvatel zaplatil za toto zboží kartou s vědomím, že není oprávněn tuto kartu používat?

2) Jedná se o „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, je-li fyzického převodu zboží dosaženo na základě podvodného použití karty?

3) Musí být čl. 73 směrnice 2006/112 vykládán tak, že se použije v případě, kdy převodce zboží obdrží platbu na základě smlouvy uzavřené s třetí stranou, která se zavázala provést takové platby při karetních transakcích, i když nabyvatel zboží ví, že není oprávněn tuto kartu používat?

4) Pokud je platba třetí stranou provedena na základě smlouvy mezi převodcem zboží a touto třetí stranou v důsledku toho, že převodci bylo placeno kartou, kterou nabyvatel zboží není oprávněn používat, lze platbu provedenou třetí stranou považovat za „protiplnění“ za dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 73 směrnice 2006/112?“

K p?edb?žným otázkám

17 Podstatou p?edb?žných otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společně, je, zda fyzické p?edání zboží kupujícímu, který podvodně použije bankovní kartu jako platební prostředek, p?edstavuje „dodání zboží“ ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice a ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112, a zda v rámci takového p?edání, platba provedená t?etí osobou na základě smlouvy uzavřené mezi posledně uvedenou osobou a dodavatelem zboží, kterou se tato t?etí osoba zavázala zaplatit uvedenému dodavateli zboží, které prodal kupujícím, kteří takovou kartu použili jako platební prostředek, p?edstavuje „protiplnění“ ve smyslu ?l. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice a ?l. 73 sm?rnice 2006/112.

18 Úvodem je t?eba uvést, že jelikož sm?rnice 2006/112 vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, její ustanovení se vztahují pouze na plnění dotčená ve věci v původním řízení, ke kterým došlo po uvedeném datu. Pokud jde o plnění před uvedeným datem, je t?eba použít ustanovení šesté sm?rnice. Za účelem zodpovězení uvedených otázek není nezbytné rozlišovat mezi ustanoveními vyplývajícími z uvedených sm?rnice, neboť pro potřeby výkladu Soudního dvora v rámci projednávání věci musí být tyto sm?rnice považovány za předpisy mající v podstatě totožnou působnost.

K existenci „p?evodu“ ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice a ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112

19 Je t?eba rovnou připomenout, že šestá sm?rnice a sm?rnice 2006/112 zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz rozsudky 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; ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, bod 48, jakož i ze dne 20. června 2013, Paul Newey, C?653/11, bod 39).

20 V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, že pojem „dodání zboží“ stanovený v ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice a v ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112 neodkazuje na převod vlastnictví zpřesně, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku jednou stranou opravující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudky ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C?435/03, Sb. rozh. s. I?7077, bod 35; výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 39; výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 51; ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C?237/09, Sb. rozh. s. I?4985, bod 24, a ze dne 18. července 2013, Evita-K, C?78/12, bod 33).

21 Stejně tak již Soudní dvůr rozhodl, že uvedený pojem má objektivní povahu a že se použije bez ohledu na účel a výsledky dotýkajících plnění, aniž mají daňové orgány povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu dotčené osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je dotýká osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Optigen a další, body 44 až 46, jakož i 51 a 55; výše uvedený rozsudek Halifax a další, body 56 a 57; rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?6161, body 41 až 44, jakož i výše uvedený rozsudek Newey, bod 41).

22 Z toho vyplývá, že plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, představují dodání zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice a ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112, pokud splňují objektivní kritéria, na kterých se uvedený pojem zakládá a pokud nejsou stižena podvodem s DPH (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Optigen a další, body 51 a 52, jakož i Halifax a další, body 58 a 59).

23 V projednávané věci je nesporné, že společnost Dixons byla majitelkou dodaného zboží v případě plnění dotčených ve věci v povodním řízení, a že tato společnost v důsledku toho mohla na nabyvatele uvedeného zboží převést právo nakládat s ním jako vlastník.

24 Stejně tak žádná ze skutečností ve spisu předaném Soudnímu dvoru neumožňuje pochybovat o tom, že společnost Dixons dobrovolně předala uvedené zboží dotčenému nabyvateli s cílem umožnit mu, aby s ním skutečně nakládal, jako kdyby byl jeho vlastníkem.

25 Kromě toho se nezdá, že daňový podvod byl spáchán v rámci plnění dotčených ve věci v povodním řízení, jelikož, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, DPH z uvedených plnění byla společností Dixons řádně přiznána a odvedena.

26 Podvodné použití bankovní karty jako platebního prostředku v případě uvedených plnění nemá dopad na skutečnost, že uvedená plnění lze kvalifikovat jako dodání zboží ve smyslu šesté směrnice a směrnice 2006/112. Takové použití totiž nepodléhá objektivním kritériím, na kterých se uvedený pojem zakládá, ale vychází z úmyslu osoby, která se dotčených plnění účastní jako nabyvatel, jakož i z postupu, jejichž prostřednictvím takový úmysl uskutečňuje.

27 Je tedy třeba konstatovat, že mezi společnostmi Dixons a jejími zákazníky došlo k „převodu“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice a čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, aťkoli uvedení zákazníci v případě plnění dotčených ve věci v povodním řízení podvodně použili bankovní kartu jako platební prostředek za účelem zaplacení zboží dodaného společností Dixons.

28 V tomto ohledu je třeba dodat, že v rozporu s tím, co tvrdila společnost Dixons, musí být situace, jako je situace dotčená ve věci v povodním řízení, odlišena od situace, kdy dojde ke krádeži zboží, která nespadá pod pojem „dodání zboží“, jak tento pojem vyplývá z šesté směrnice a ze směrnice 2006/112 (viz výše uvedený rozsudek *British American Tobacco a Newman Shipping*, bod 33).

29 Krádež zboží totiž nemá za následek oprávnění jejího pachatele nakládat se zbožím za stejných podmínek jako jeho vlastník. Krádež tedy nemůže být považována za převod mezi poškozeným a pachatelem trestného činu ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice a čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 (viz výše uvedený rozsudek *British American Tobacco a Newman Shipping*, bod 36).

30 Kromě toho při krádeži zboží již pojmově nedochází k jakémukoli finančnímu protiplnění ve prospěch poškozeného. Jako taková tedy nemůže být považována za dodání zboží „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice a 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 (viz výše uvedený rozsudek *British American Tobacco a Newman Shipping*, bod 32).

K existenci „protiplnění“ ve smyslu čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a článku 73 směrnice 2006/112

31 Pokud jde o otázku, zda v rámci plnění dotčených ve věci v povodním řízení platby uskutečněné společnostmi AmEx a Streamline na základě smluv, které uzavřely se společností Dixons, představují „protiplnění“ ve smyslu článku 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a článku 73 směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost dodavatele spočívá výlučně v dodání zboží bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a dotčená dodání zboží tedy nepodléhají DPH (ve věci poskytování služeb viz zejména rozsudky ze dne 3. března 1994, *Tolsma*, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 12, a ze dne 27. října 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10, Recueil, s. I-10791,

bod 17).

32 V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že dodání zboží je uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, a tudíž zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi dodavatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená dodavatelem představuje skutečnou protihodnotu zboží dodaného příjemci (ve věci poskytování služeb viz výše uvedené rozsudky Tolsma, bod 14, a GFKL Financial Services, bod 18).

33 Základ daně při dodání zboží je totiž tvořen veškerým protiplněním získaným za dodané zboží (ve věci poskytování služeb viz zejména výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 13, a rozsudek ze dne 29. července 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Sb. rozh. s. I-7505, bod 28), takže dodání zboží je uskutečněno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, pokud existuje přímá souvislost mezi dodaným zbožím a získanou protihodnotou (viz rozsudky ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, Sb. rozh. s. I-9187, bod 51, jakož i ze dne 8. listopadu 2012, Profitube, C-165/11, bod 51).

34 Jestliže kupující zaplatí zboží platební kartou, dojde rovnou ke dvěma transakcím, tedy jednak dojde k prodeji uvedeného zboží dodavatelem, který do celkové požadované ceny započte také DPH, kterou zaplatí uvedený kupující jako konečný spotřebitel a kterou vybere uvedený dodavatel na účet státní pokladny, a jednak dojde k poskytnutí služby uvedenému dodavateli subjektem, který kartu vystavil. Předmětem poslední uvedené služby je zajištění platby zboží zakoupeného prostřednictvím dané karty, propagace obchodu dodavatele prostřednictvím možnosti získat nové zákazníky, případná reklama ve prospěch dodavatele nebo jakéhokoliv jiného subjektu (viz rozsudek ze dne 25. května 1993, Bally, C-18/92, Recueil, s. I-2871, bod 9).

35 V tomto ohledu skutečnost, že kupující nezaplatil dohodnutou cenu dodavateli přímo, ale prostřednictvím subjektu, který kartu vystavil, jakož i způsob platby použitý ve vztahu mezi kupujícím a dodavatelem, nemůže změnit základ daně. Šestá směrnice a směrnice 2006/112 nepožadují, aby pro účely dodání zboží nebo poskytování služeb „za úplatu“ bylo protiplnění za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb získáno přímo od jejich příjemce. Podle čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice a článku 73 směrnice 2006/112 totiž platba protiplnění za dodání zboží může být uskutečněna nejen kupujícím, ale také třetí osobou, v daném případě subjektem, který kartu vystavil (viz výše uvedené rozsudky Bally, body 16 a 17, jakož i Loyalty Management UK a Baxi Group, bod 56).

36 V důsledku toho okolnost, že platba za zboží dodané společností Dixons v rámci plnění dotčených ve věci v původním řízení byla uskutečněna třetími osobami, v projednávané věci společnostmi AmEx a Streamline, nemůže vést k závěru, že uvedená platba nepředstavuje protiplnění získané společností Dixons za dodání uvedeného zboží.

37 Stejně tak v rozsahu, v jakém – jak vyplývá ze spisu předaného Soudnímu dvoru – společnost Dixons dodržela postupy stanovené ve smlouvách uzavřených se společnostmi AmEx a Streamline a v jakém navíc prodeje dotčené ve věci v původním řízení splňují objektivní kritéria, na kterých se zakládá pojem „dodání zboží“ ve smyslu šesté směrnice a směrnice 2006/112, následně odhalená okolnost, že uvedené nákupy byly zaplacený prostřednictvím podvodně použité karty, nemůže mít za následek, že zaplacení uvedených kupních cen nepředstavuje protiplnění získané společností Dixons na jejich základě.

38 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 2 bod 1, čl. 5 odst. 1 a čl. 11 bod A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, jakož i čl. 2 odst. 1 písm. a), čl. 14 odst. 1 a článek 73 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za okolností, jako jsou okolnosti

dotčené ve věci v povodním řízení, fyzické předání zboží kupujícímu, který podvodně použije bankovní kartu jako platební prostředek, představuje „dodání zboží“ ve smyslu uvedených čl. 2 bod 1, čl. 5 odst. 1, čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1, a že v rámci takového předání, platba provedená třetí osobou na základě smlouvy uzavřené mezi poslední uvedenou osobou a dodavatelem zboží, kterou se tato třetí osoba zavázala zaplatit uvedenému dodavateli zboží, které prodal kupujícím, kteří takovou kartu použili jako platební prostředek, představuje „protiplnění“ ve smyslu uvedeného čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) a článku 73.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 2 bod 1, čl. 5 odst. 1 a čl. 11 bod A odst. 1 písm. a) 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, jakož i čl. 2 odst. 1 písm. a), čl. 14 odst. 1 a článek 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, musí být vykládány v tom smyslu, že za okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v povodním řízení, fyzické předání zboží kupujícímu, který podvodně použije bankovní kartu jako platební prostředek, představuje „dodání zboží“ ve smyslu uvedených čl. 2 bod 1, čl. 5 odst. 1, čl. 2 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 1, a že v rámci takového předání, platba provedená třetí osobou na základě smlouvy uzavřené mezi poslední uvedenou osobou a dodavatelem zboží, kterou se tato třetí osoba zavázala zaplatit uvedenému dodavateli zboží, které prodal kupujícím, kteří takovou kartu použili jako platební prostředek, představuje „protiplnění“ ve smyslu uvedeného čl. 11 bodu A odst. 1 písm. a) a článku 73.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.