

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

12. ledna 2006 (\*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 2 bod 1, čl. 4 odst. 1 a odst. 2 a čl. 5 odst. 1 – Odpočet DPH odvedené na vstupu – Hospodářská činnost – Osoba povinná k dani, která jedná jako taková – Dodání zboží – Plnění uskutečněné v řetězci dodávek, jehož součástí je chybějící 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. Löhmus, 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. Beazleym, 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. Bočkem, 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. Monteirom, 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 posledně jmenovanými žádostí o vrácení daně 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 daně 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 podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

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

4 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem 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 některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 uvedeného článku. Pojem „hospodářská činnost“ je definován v uvedeném odstavci 2 jako veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů 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 vlastníkem“.

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

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2 Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich 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 v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;
- b) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

[...]

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané 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 uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]

### **Spory v původních řízeních**

- 8 Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení spočívala činnost společností Optigen, Fulcrum a Bond House převážně v nákupu mikroprocesorů od společností usazených ve Spojeném království a jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiném členském státě.
- 9 Za červen 2002 požádala Optigen o vrácení čistého zůstatku DPH ve výši přesahující 7 milionů GBP. Rozhodnutími ze dne 16. a 31. října 2002 zamítli Commissioners tuto žádost v rozsahu, v němž se týkala částky o něco málo převyšující 7 milionů GBP. Rozhodnutím ze dne 30. října 2002 Commissioners rovněž zamítli této společnosti vrácení částky o něco málo převyšující 13 milionů GBP za červenec téhož roku.
- 10 Za červen 2002 požádala Fulcrum o vrácení čistého zůstatku DPH na vstupu ve výši téměř 7,2 milionů 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 přibližně 1,1 milionu GBP v rámci žádosti o vrácení celkové částky téměř 4 miliony GBP. Dále v únoru 2003 Commissioners zaslali Fulcrum daňový výměr na částku ve výši téměř 160 000 GBP jako DPH na vstupu, která podle nich odpovídá nesprávně vrácené částce za květen 2002.
- 11 Bond House za květen 2002 předložila žádost o vrácení částky DPH odvedené na vstupu přibližně ve výši 16,3 milionů GBP, přičemž tato žádost byla Commissioners zamítnuta. V září 2002 posledně jmenovaní uvědomili tuto společnost, že z celkové požadované částky uznávají možnost vrácení částky o něco málo převyšující 2,7 milionů GBP.
- 12 Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl bez vědomí společností, které jsou ve věcech v původním řízení žalobkyněmi, chybějící subjekt, tedy subjekt dlužný DPH, který však zmizel, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, tedy číslo, které mu nenáleží, přičemž tyto praktiky jsou podle Commissioners „kolotočovými“ 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 chybějícím 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 dané 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 předmětem věcí v 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 předmětem věcí v 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 nespádají 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 řetězce dodávek chybějící subjekt nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, ačkoli subjekt požadující vrácení nebyl nijak zapleten do nesplnění povinností nebo neoprávněného získání daňového identifikačního čísla, vytykaného jinému subjektu, a o těchto skutečnostech nevěděl a ačkoli řetězce dodávek, ve kterých byly provedeny nákupy a prodeje dotyčného subjektu, byly součástí „kolotočového“ podvodu spáchaného třetími 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 řetězců dodávek, které jsou předmětem věci v původním řízení, byl podvod, veškerá plnění v rámci těchto řetězců, včetně plnění uskutečněných společnostmi Bond House, byly zbaveny hospodářské podstaty. Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, že protiprávní obchody nespádaly 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 původním 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 původním 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.

### **Předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem**

- 22 Ve věcech C-354/03 a C-355/03 předkládající soud uvádí, že skutkové okolnosti v původním řízení jsou považovány za prokázané. Jako relevantní uvádí následující skutečnosti:
  - Došlo ke „kolotočovému“ podvodu.
  - Společnosti Optigen a Fulcrum, nevinní účastníci, nebyly zapleteny do tohoto podvodu, o němž nevěděly a neměly důvod o něm vědět, ze 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 „kolotoč“ 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 důkladně prošetřena Commissioners a nebyla podezřelá ze spáchání žádného podvodu s DPH.
  - Tato společnost nevěděla o existenci údajného podvodu, jehož se dovolávají Commissioners, a nejednala neopatrně.
  - Bond House nejednala s žádným z dodavatelů, kteří se podle Commissioners dopustili podvodného jednání.
  - Všechna plnění uskutečněná Bond House, jakož i plnění uskutečněná předtím a poté, co tato společnost nakoupila a prodala dotčené zboží, byla skutečná: v průběhu každého plnění změnilo zboží majitele a došlo k zaplacení.
  - Plnění považované VAT and Duties Tribunal, Manchester, za zbavené hospodářské podstaty se nelišila od jiných plnění uskutečněných Bond House, jejichž hospodářská podstata nebyla zpochybněna, neboť nic nenaznačovalo, že byla součástí „kolotočového“ podvodu.
- 24 Bond House v podstatě tvrdí, že vzhledem k tomu, že nákupy a dodávky, které jsou předmětem věci v původním řízení, byly opravdu uskutečněny, nelze tvrdit, že nejsou „dodávkami“ nebo „hospodářskou činností“ pro účely DPH pouze na základě skutečnosti, že v jiném bodě řetězce dodávek, a bez vědomí Bond House, účtoval podvodník klientovi DPH, aniž by to oznámil Commissioners. Nadto není žádný důvod věřit, že plnění uskutečněná před nebo po dokonání podvodu, kterých se účastnily osoby, které nevěděly o existenci tohoto podvodu nebo podvodníka, jsou součástí uvedeného podvodu nebo plánu podvodníka. Rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, Manchester, jsou v rozporu s duchem společného systému DPH. Jako prostředek k boji proti podvodu je toto rozhodnutí nepřiměřené a může mít odrazující účinek na legitimní obchod, což je v rozporu s článkem 28 ES. Uvedené rozhodnutí rovněž porušuje zásadu právní jistoty, neboť osoby povinné k dani by již nemohly vydávat faktury uvádějící DPH nebo vyplňovat svá daňová přiznání s jakoukoli mírou jistoty.
- 25 Commissioners v podstatě tvrdí, že plnění uskutečněná v rámci „kolotočového“ podvodu nejsou hospodářskou činností ve smyslu šesté směrnice. Dvacet šest plnění, která jsou předmětem věci v původním řízení, bylo tedy zbaveno hospodářské podstaty a vyloučeno z působnosti uvedené směrnice. Tato plnění nebyla „hospodářskou činností“ a nebyla „dodáními“, která Bond House uskutečnila nebo přijala. Rozhodnutí, kterým bylo posledně jmenované zamítnuto vrácení DPH a které je předmětem věci v původním řízení, nepředstavuje žádné porušení zásady proporcionality nebo zásady právní jistoty a neporušuje lidská práva.
- 26 Za těchto podmínek se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

Ve věcech C-354/03 a C-355/03:

- „1) Ve společném systému DPH a s ohledem na první směrnici [...] a šestou směrnicí [...] má být nárok subjektu získat DPH odvedenou za plnění posuzováno ve vztahu:
- a) pouze ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů, z jakých se jej účastnil, nebo
  - b) k souhrnu plnění, včetně pozdějších plnění, které tvoří kruhový řetězec dodávek, jehož je konkrétní plnění součástí, včetně motivace ostatních účastníků řetězce, kterou subjekt nezná nebo nemůže 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 předmětem ‚kolotočového‘ podvodu provedeného třetími 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‘ žalobkyni 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 původním 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 prvně 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 předložená 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 daně odvedené za plnění posuzovat vzhledem ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů proč 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 daně 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 známá, 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 předmětem věci v původním 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 odečíst DPH spojenou s „dodáním zboží“, prokázat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo skutečně převedeno na zúčastněnou osobu, a jednak, že plnění uskutečněná v uzavřeném kruhu nespadají 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 známá, 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 samostatně 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 Tiem, 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 nevěděla a nemohla vědět, 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, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 46), postačí 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 začleněno 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, Coffeshop „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, článku 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 předchází 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 předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.
- 53 Jak totiž Soudní dvůr vícekrát připomněl, nárok na odpočet stanovený v člancích 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 Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a výše uvedený rozsudek Gabalfrisa a další, bod 43).
- 54 Otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplácena 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 článků 2 první a šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu DPH přímo 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, článku 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 nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet 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 posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.

### **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 původního 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 původním 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 obrátu – Společný systém daně 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 nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně 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 posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.**

Podpisy.

---

\* Jednací jazyk: angličtina.