ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 12. januára 2006 *

V spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), z 28. júla 2003 (C-354/03 a C-355/03) a 27. októbra 2003 (C-484/03) a doručené Súdnemu dvoru v tomto poradí 18. augusta a 19. novembra 2003, ktoré súvisia s konaniami:

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems (C-484/03)

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (spravodajca) a U. Lõhmus,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. decembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Optigen Ldt, v zastúpení: T. Beazley, QC, a J. Herberg, barrister,

— Fulcrum Electronics Ltd, v zastúpení: R. Englehart, QC, a A. Lewis, barrister,

— Bond House Systems Ltd, v zastúpení: K. P. E. Lasok, QC, a M. Patchett-Joyce, barrister,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson (C-354/03, C-355/03 a C-484/03) a K. Manji (C-484/03), splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Anderson, QC, a I. Hutton, barrister,

— česká vláda, v zastúpení: T. Boček, splnomocnený zástupca (C-354/03, C-355/03 a C-484/03),

— dánska vláda, v zastúpení: J. Molde a A. Rahbøl Jacobsen, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Biering, advokát (C-484/03),

— Rada Európskej únie, v zastúpení: A.-M. Colaert a J. Monteiro, splnomocnení zástupcovia (C-354/03 a C-355/03),

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca (C-354/03, C-355/03 a C-484/03),

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. februára 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) v znení šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane

z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „prvá smernica"), ako aj výkladu šiestej smernice 77/388 v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tieto návrhy boli podané v rámci troch sporov, v ktorých Optigen Ltd (ďalej len „Optigen"), Fulcrum Electronics Ltd, v likvidácii (ďalej len „Fulcrum"), Bond House Systems Limited (ďalej len „Bond House") stáli proti Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners"), týkajúcich sa zamietnutia žiadostí o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") zo strany Commissioners, zaplatenej pri kúpe mikroprocesorov v Spojenom kráľovstve, ktoré boli následne vyvezené do iného členského štátu.

Právny rámec

3 Článok 2 prvej smernice znie:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa."

4 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha dani z pridanej hodnoty dodávka tovaru, ako aj poskytovanie služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou.

5 V zmysle článku 4 ods. 1 tejto smernice sa za osobu podliehajúcu dani považuje osoba, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2 tohto článku. Pojem „hospodárske činnosti" podľa definície v uvedenom odseku 2 zahŕňa všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, a najmä využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe.

6 Podľa článku 5 ods. 1 tejto smernice „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [majetkom ako jeho majiteľ — *neoficiálny preklad*]".

7 Článok 17 ods. 1 až 3 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú [v rámci územia štátu — *neoficiálny preklad*] za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*],

b) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,

...

3. Členské štáty taktiež poskytnú každému daňovníkovi [platiteľovi dane — *neoficiálny preklad*] právo na odpočítanie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré spĺňajú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu;

...“

Spor vo veci samej

8 Z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v čase okolností vo veci samej spočívala činnosť spoločností Optigen, Fulcrum a Bond House hlavne v kúpe mikroprocesorov od spoločností so sídlom v Spojenom kráľovstve a z ich následného predaja kupujúcim so sídlom v inom členskom štáte.

9 Za mesiac jún 2002 Optigen žiadal o vrátenie čistého zostatku DPH prevyšujúceho sumu 7 miliónov GBP. Rozhodnutiami zo 16. a 31. októbra 2002 Commissioners, pokiaľ ide o sumu mierne prevyšujúcu 7 miliónov GBP, túto žiadosť zamietli. Rovnako rozhodnutím z 30. októbra 2002 Commissioners zamietli vrátiť tejto spoločnosti sumu mierne prevyšujúcu 13 miliónov GBP za júl toho istého roka.

10 Za jún 2002 žiadal Fulcrum vrátenie čistého zostatku DPH na vstupe vo výške takmer 7,2 milióna GBP. Commissioners rozhodnutím z 11. novembra 2002 zamietli túto žiadosť vo vzťahu k takmer 2 miliónom GBP. Rovnako za júl 2002 zamietli vrátenie sumy v približnej výške 1,1 milióna GBP z požadovanej celkovej sumy takmer 4 miliónov GBP. Navyše Commissioners zaslali Fulcrum vo februári 2003 daňový výmer týkajúci sa sumy vo výške takmer 160 000 GBP za DPH na vstupe, ktorá podľa nich zodpovedala omylom vrátenej sume za máj 2002.

11 Bond House podal za mesiac máj 2002 žiadosť o vrátenie sumy približne 16,3 milióna GBP za DPH zaplatenú na vstupe a Commissioners túto žiadosť zamietli. V septembri 2002 Commissioners tejto spoločnosti oznámili, že pripúšťajú, že z celkovej požadovanej sumy je možné vrátiť sumu mierne presahujúcu 2,7 miliónov GBP.

12 Z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patril bez vedomia žalobkýň vo veciach samých subjekt, ktorý si neplní záväzky, teda subjekt, ktorý je povinný zaplatiť DPH, ale zmizol bez toho, aby túto daň príslušným orgánom uhradil, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používa identifikačné číslo platiteľa DPH, teda číslo, ktoré mu nepatrí, pričom tieto praktiky sú podľa Commissioners podvodmi typu „kolotoč".

13 Podľa návrhov na začatie prejudiciálneho konania vo veciach C-354/03 a C-355/03 a podľa Commissioners vo veci C-484/03 je podvod typu „kolotoč" v podstate organizovaný týmito spôsobmi:

— Spoločnosť (A) so sídlom v členskom štáte predá tovar spoločnosti (B) so sídlom v druhom členskom štáte.

— Spoločnosť B, ktorá je subjektom, ktorý si neplní záväzky alebo ktorý neoprávnene používa identifikačné číslo platiteľa DPH, predá tieto tovary so zľavou medzioperačnej spoločnosti so sídlom v uvedenom druhom členskom štáte. Následný predaj sa takto môže uskutočniť so ziskom. Spoločnosť B je z kúpy týchto tovarov povinná zaplatiť DPH, ale keďže použila tieto tovary na zdaniteľné operácie, má tiež právo na odpočítanie tejto DPH ako dane na vstupe. Na druhej strane je povinná zaplatiť daň na výstupe faktúrovanú spoločnosti C, ale zmizne ešte pred jej zaplatením do štátnej pokladnice.

— Spoločnosť C predá dotknutý tovar ďalšej medzioperačnej spoločnosti (D) v druhom členskom štáte a zaplatí DPH fakturovanú na výstupe do štátnej pokladnice po tom, ako si z nej odpočíta DPH zaplatenú na vstupe, a tak ďalej, až kým spoločnosť v druhom členskom štáte vyvezie tieto tovary do iného

členského štátu. Tento vývoz je oslobodený od DPH, ale vyvážajúca spoločnosť má právo žiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe pri kúpe tohto tovaru. Ak je kupcom spoločnosť A, ide o ozajstný podvod typu „kolotoč".

— Tento postup sa môže zopakovať.

14 Vo veciach C-354/03 a C-355/03 poukazuje vnútroštátny súd na to, že Commissioners založili svoje rozhodnutia na predpoklade, podľa ktorého, po prvé, pokiaľ ide o dotknuté kúpy vo veci samej, Optigen a Fulcrum nedostali dodávky, ktoré boli alebo mali byť použité pre potreby obchodnej činnosti na účely DPH, z čoho vyplýva, že sumy DPH údajne zaplatené v súvislosti s týmito kúpami nepredstavovali dane na vstupe v zmysle zákona z roku 1994 o DPH (Value Added Tax Act 1994). Ďalej, pokiaľ ide o DPH, dotknuté predaje nepredstavujú dodávky uskutočnené v rámci obchodných činností, a preto nezakladajú právo na vrátenie dane. Nakoniec podľa objektívneho posúdenia, kúpy a predaje vo veci samej nemajú hospodársku podstatu a nie sú súčasťou hospodárskej činnosti. Tieto kúpy preto nemožno považovať za dodávky, ktoré sú alebo majú byť používané pre potreby takejto činnosti, a tieto predaje nemožno považovať za dodávky poskytnuté v rámci hospodárskej činnosti na účely DPH.

15 Optigen a Fulcrum napadli rozhodnutia Commissioners na VAT and Duties Tribunal, London. Tento súd tieto dve veci spojil.

16 Rozhodnutím z 23. mája 2003 VAT and Duties Tribunal, London, zamietol žaloby podané týmito spoločnosťami a rozhodol, že Commissioners správne usúdili, že dotknuté plnenia nepatria do rozsahu pôsobnosti DPH. Tvrdil, že subjekt nemá

právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe za tovary, ktoré následne predá spoločnostiam so sídlom mimo Spojeného kráľovstva, ak sa v dodávateľskom reťazci nachádza subjekt, ktorý si neplní záväzky, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používa identifikačné číslo platiteľa DPH, a to aj keď sa subjekt, ktorý požaduje vrátenie dane, nijakým spôsobom nezúčastnil nesplnenia povinnosti alebo neoprávneného používania identifikačného čísla platiteľa DPH, teda činov, ktorých sa dopustil iný subjekt, a ani o nich nevedel, ako aj v prípade, že dodávateľské reťazce, v ktorých sa uskutočňujú kúpy a predaje dotknutého subjektu, sú bez jeho vedomia súčasťou podvodu typu „kolotoč" spáchaného tretími osobami.

17 Optigen a Fulcrum podali proti rozhodnutiu VAT and Duties Tribunal, London, odvolanie na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 Vo veci C-484/03 z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Commissioners tvrdili, že skutočnosť, že cieľom reťazcov dotknutých dodávok, o ktoré ide vo veci samej, bol podvod, znamená, že všetkým plneniam, ktoré ich tvorili, a to vrátane plnení uskutočnených Bond House, chýbala hospodárska podstata. Z toho vyplýva, že keďže nezákonné operácie nepatria do pôsobnosti DPH, sumy, ktoré Bond House zaplatila na vstupe svojim dodávateľom ako DPH, nepredstavovali DPH, a táto spoločnosť preto nemala právo na ich vrátenie.

19 V auguste 2002 podala Bond House na VAT and Duties Tribunal, Manchester, proti rozhodnutiu Commissioners žalobu.

20 Rozhodnutím z 29. apríla 2003 zmeneným dodatkom z 8. mája 2003 VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodol, že 26 z 27 dotknutých kúp nemožno považovať za hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice, a preto sú z rámca pôsobnosti DPH vylúčené. Určil, že tieto kúpy sú súčasťou série plnení s podvodným cieľom. Aj keď

Bond House o tomto cieli nevedel a nedopustil sa pochybenia, tieto plnenia nemajú hospodársku podstatu a musia byť posudzované podľa objektívnych kritérií. Je preto irelevantné, že sa žalobca vo veci samej nedopustil pochybenia. Na záver uviedol, že Bond House sa nemôže na podporu svojej žiadosti o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe dovolávať zásady legitímnej dôvery a že Commissioners neporušili zásady proporcionality, právnej istoty alebo ľudské práva tým, že žalobcovi toto vrátenie zamietli.

21 Bond House podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Prejudiciálne otázky a konanie pred Súdnym dvorom

22 Vo veciach C-354/03 a C-355/03 vnútroštátny súd tvrdí, že okolnosti veci samej sa pokladajú za ustálené. Uvádza tieto relevantné okolnosti:

— Bol spáchaný podvod typu „kolotoč".

— Optigen a Fulcrum boli nevinnými stranami a nezúčastnili sa na tomto podvode, o ktorom nevedeli a nemali dôvod o ňom vedieť ako bežní klienti obchodníka a ako bežní dodávatelia spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

— Optigen a Fulcrum nemali žiaden kontakt so subjektom, ktorý si neplnil záväzky alebo ktorý neoprávnene používal identifikačné číslo platiteľa DPH.

— Deväť kúp, ktoré uskutočnil Fulcrum a v súvislosti s ktorými mu bolo odmietnuté vrátenie DPH, sa mu nezdali byť odlišné od 467 iných kúp, ktoré uskutočnil v priebehu dotknutých 3 mesiacov.

— V čase, keď Optigen a Fulcrum kúpili tovary a zaplatili DPH na vstupe, nebol „kolotoč" ukončený a podvodný subjekt ešte „nezmizol", takže v tom čase k jednej alebo druhej udalosti nemuselo dôjsť.

23 Vo veci C-484/03 vnútroštátny súd tvrdí, že Bond House napáda obmedzený počet skutočností alebo návrhov VAT and Duties Tribunal, Manchester. Nenapadol nasledujúce skutočnosti:

— Bond House bol zo strany Commissioners vnímaný pozitívne a nebol podozrievaný z podvodu vo vzťahu k DPH.

— Táto spoločnosť nevedela o podvode, ktorý uviedli Commissioners, a nekonala neuvážene.

— Bond House nerokoval so žiadnym z dodávateľov, ktorí podľa Commissioners konali podvodne.

— Všetky plnenia Bond House, ako aj plnenia uskutočnené predtým a potom, ako táto spoločnosť kúpila a predala dotknutý tovar, boli skutočné: pri každom plnení zmenil tovar majiteľa a bol zaplatený.

— Plnenia, ktorým podľa VAT and Duties Tribunal, Manchester, chýbala hospodárska podstata, sa nelíšili od iných plnení uskutočnených Bond House, ktorých hospodárska podstata nebola nepadnutá, pretože nič nepoukazovalo na to, že by boli súčasťou podvodu typu „kolotoč".

24 Bond House v podstate tvrdí, že berúc do úvahy, že predmetné kúpy a dodávky boli naozaj uskutočnené, nemožno tvrdiť, že nepredstavujú „dodávky" alebo „hospodárske činnosti" na účely DPH len preto, že na inom mieste dodávateľského reťazca a bez vedomia Bond House fakturoval podvodník klientovi DPH, ktorú ale neoznámil Commissioners. Okrem toho nie je dôvod sa domnievať, že plnenia, ktoré boli uskutočnené pred alebo po vykonaní podvodu a ktoré sa týkali osôb, ktoré nevedeli o tomto podvode alebo o podvodníkovi, boli súčasťou uvedeného podvodu alebo plánu podvodníka. Rozhodnutie VAT and Duties Tribunal, Manchester, je v rozpore s duchom spoločného systému DPH. Toto rozhodnutie je ako spôsob boja proti podvodu disproporčné a môže mať v rozpore s článkom 28 ES odrádzajúci účinok na legitímny obchod. Toto rozhodnutie je tiež v rozpore so zásadou právnej istoty, keďže platitelia dane viac nemôžu vystaviť faktúry s uvedením DPH alebo s minimálnou istotou vyplniť svoje daňové priznania.

25 Commissioners v podstate tvrdia, že plnenia uskutočnené v rámci podvodu typu „kolotoč" nepredstavujú hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Preto 26 operácií, ktorých sa týka vec sama, nemajú hospodársku podstatu a sú vylúčené z rámca pôsobnosti tejto smernice. Tieto operácie nie sú súčasťou „hospodárskej

činnosti" a nie sú „dodávkami" určenými Bond House alebo ním vykonanými. Rozhodnutím, ktorým sa zamieta vrátenie DPH tejto spoločnosti a ktorého sa týka vec sama, nie sú nijak porušené zásady proporcionality alebo právnej istoty a toto rozhodnutie nepredstavuje ani zásah do ľudských práv.

26 Za týchto okolností High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky.

Vo veciach C-354/03 a C-355/03:

„1. V zmysle spoločného systému DPH a s ohľadom na prvú smernicu... a šiestu smernicu... má sa právo subjektu získať DPH zaplatenú za plnenie posudzovať:

a) výhradne podľa konkrétneho plnenia, na ktorom sa subjekt zúčastňuje, vrátane dôvodov jeho účasti alebo

b) podľa celkového množstva plnení vrátane následných plnení, ktoré tvoria cyklický reťazec dodávok a konkrétne plnenie je jeho súčasťou vrátane dôvodov iných osôb zúčastnených v reťazci, ktoré subjekt nepozná a/alebo nemôže poznať, a/alebo

c) podľa podvodného konania a úmyslov ostatných osôb zúčastnených na cyklickom reťazci, ku ktorým došlo pred alebo po konkrétnom plnení a o ktorých účasti subjekt nevie a nepozná alebo nemôže poznať konanie alebo úmysly týchto osôb, alebo

d) podľa iných, a ak je to tak, akých kritérií?

2. Porušuje vylúčenie plnení, na ktorých sa zúčastňuje nevinná strana, ale ktoré sú článkami podvodu typu ‚kolotoč' spáchanom tretími osobami, zo systému DPH všeobecné zásady proporcionality, rovnosti zaobchádzania a právnej istoty?"

Vo veci C-484/03:

„1. Berúc do úvahy všeobecné zásady práva Spoločenstva (predovšetkým zásadu proporcionality a právnej istoty) a článok 28 [ES]:

a) Bol žalobca za relevantných okolností ‚osobou podliehajúcou dani' v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice, ak pri 26 plneniach kúpil mikroprocesory u britských predajcov a následne ich predal kupujúcim so sídlom mimo Veľkej Británie?

b) Vykonával žalobca za relevantných okolností ‚hospodársku činnosť' v zmysle článku 4 šiestej smernice, ak pri 26 plneniach kúpil mikroprocesory u britských predajcov a následne ich predal kupujúcim so sídlom mimo Veľkej Británie?

c) Bola za relevantných okolností pri 26 plneniach kúpa mikroprocesorov zo strany žalobcu u britských predajcov ‚dodávkou tovarov' žalobcovi v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice?

d) Bol za relevantných okolností pri 26 plneniach predaj mikroprocesorov kupujúcim so sídlom mimo Veľkej Británie uskutočnený žalobcom , dodávkou tovarov' v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice?

2. Je na mieste v zmysle odpovedí na body a) až d) prvej otázky vyššie určiť, že boli porušené všeobecné zásady práva Spoločenstva (najmä zásady proporcionality a právnej istoty)?"

27 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 19. septembra 2003 boli veci C-354/03 a C-355/03 spojené na spoločné konanie na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku.

28 Následne boli uznesením predsedu Súdneho dvora z 15. júna 2004 tieto veci spojené s vecou C-484/03 na účely ústnej časti konania a rozsudku.

O prvej otázke

29 Vo svojej prvej otázke sa v súvislosti s každou vecou vnútroštátny súd v podstate pýta, jednak či plnenia, akými sú plnenia vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom v súvislosti s DPH, ktoré sú ale súčasťou dodávateľského

reťazca, v rámci ktorého je iné plnenie uskutočnené pred alebo po týchto plneniach poznačené takýmto podvodom bez toho, aby to hospodársky subjekt vykonávajúci tieto prvé plnenia vedel alebo mohol vedieť, sú dodávkami tovaru uskutočnenými osobou podliehajúcou dani a hospodárskou činnosťou v zmysle článku 2 bodu 1 a článkov 4 a 5 ods. 1 šiestej smernice, a jednak či za takýchto okolností môže byť právo tohto hospodárskeho subjektu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe obmedzené.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

30 Optigen a Fulcrum sa domnievajú, že v spoločnom systéme DPH a s ohľadom na prvú a šiestu smernicu sa musí právo subjektu na vrátenie dane zaplatenej za plnenie posudzovať vo vzťahu ku konkrétnemu plneniu, na ktorom sa subjekt zúčastnil, vrátane dôvodov jeho účasti, a nie podľa predchádzajúcich alebo následných plnení, o ktorých tento subjekt nevedel alebo nemohol vedieť, a ani podľa podvodných konaní či úmyslov iných subjektov, ktorých účasť bola tomuto subjektu neznáma a o ktorých konaniach a úmysloch subjekt nevedel a/alebo nemohol vedieť.

31 Podľa Bond House je potrebné na prvú otázku vo veci C-484/03 odpovedať kladne.

32 Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že v rámci spoločného systému DPH a vo svetle prvej a šiestej smernice sa musí právo subjektu na vrátenie dane zaplatenej za plnenie posudzovať vo vzťahu k všetkým plneniam vrátane následných plnení, ktoré vytvárajú cyklus dodávok v rámci reťazca, súčasťou ktorých je konkrétne plnenie, berúc ohľad na dôvody iných účastníkov reťazca, ktorých tento subjekt nepozná a/alebo nemôže poznať, a na podvodné konania a úmysly ostatných účastníkov reťazca, či už na vstupe alebo na výstupe konkrétneho plnenia, ktorých účasť subjekt

nezaregistroval a o ktorých nevedel a/alebo nemohol vedieť. Všetky plnenia dodávateľského reťazca, ktorého jediným cieľom je spáchanie podvodu v systéme DPH, sú preto úplne vylúčené z pôsobnosti šiestej smernice a skutočnosť, že niektoré z týchto plnení zahŕňajú nevinný subjekt, ich nemôže posunúť do rámca pôsobnosti tejto smernice.

33 Česká vláda tvrdí, že vzhľadom na to, že cieľ sledovaný plneniami, ako sú plnenia vo veci samej, je nezákonný, nemožno tieto operácie považovať za hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice.

34 Podľa dánskej vlády na jednej strane prináleží platiteľovi dane, ktorý si želá odpočítať DPH vzťahujúcu sa na „dodávku tovaru", aby preukázal, že právo nakladať s tovarom ako jeho majiteľ bolo konkrétne prevedené na zainteresovanú stranu, a na druhej strane plnenia uskutočnené v rámci uzatvoreného cyklu nepatria do rámca pôsobnosti DPH, keďže tým, že dotknutá osoba vstúpila do tohto okruhu, nekoná ako platiteľ dane.

35 Komisia Európskych spoločenstiev tvrdí, že v spoločnom systéme DPH a s ohľadom na prvú a šiestu smernicu sa právo subjektu na vrátenie DPH zaplatenej za plnenie musí posudzovať podľa konkrétneho plnenia, na ktorom sa tento subjekt zúčastňuje. Plnenia, o ktorých nevie, a podvodné konania a úmysly iných osôb v rámci dodávateľského reťazca, ktorých účasť mu nie je známa, toto právo neovplyvňujú. Z toho vyplýva, že vylúčenie plnenia, ktoré sa musí považovať za zdaniteľné plnenie z režimu DPH, je v rozpore so šiestou smernicou.

Posúdenie Súdnym dvorom

36 Na úvod je potrebné pripomenúť, že šiesta smernica zakladá spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení (pozri najmä rozsudok z 26. júna 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 38).

37 V tejto súvislosti šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý sa v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných plnení popri dovoze tovaru týka dodávky tovaru a služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani.

38 Pokiaľ ide po prvé o pojem „dodávka tovaru", článok 5 ods. 1 šiestej smernice upresňuje, že za takúto dodávku sa považuje aj prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho majiteľ.

39 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane efektívne nakladať s týmto majetkom, ako by bola jeho majiteľom (pozri najmä rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, a z 21. apríla 2005, C-25/03, HE, Zb. s. I-3123, bod 64).

40 Ďalej podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice je za osobu podliehajúcu dani považovaná osoba, ktorá nezávisle vykonáva hospodársku činnosť odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

41 Pojem „hospodárske činnosti" je definovaný v článku 4 ods. 2 šiestej smernice ako činnosť zahŕňajúca všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby a podľa judikatúry zahŕňa všetky štádiá výroby, distribúcie a poskytovania služieb (pozri najmä rozsudky zo 4. decembra 1990, Van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17, a MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, už citovaný, bod 42).

42 Nakoniec, pokiaľ ide o pojem „osoba podliehajúca dani", z judikatúry vyplýva, že osoba podlieha dani, ak vykonáva plnenia v rámci svojej zdaniteľnej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 17, a z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 66).

43 Ako Súdny dvor uviedol v bode 26 rozsudku z 12. septembra 2000, Komisia/Grécko (C-260/98, Zb. s. I-6537), analýza definícií pojmov platiteľ dane a hospodárska činnosť poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu hospodárska činnosť a jeho objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe, nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov (pozri tiež rozsudok z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 8, a tiež v tom zmysle najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, a z 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, Zb. s. I-14393, bod 38).

44 Táto analýza, ako aj analýza pojmov dodávka tovaru a osoba podliehajúca dani konajúca ako taká poukazujú na to, že všetky tieto pojmy, ktoré definujú zdaniteľné plnenia v zmysle šiestej smernice, majú objektívny charakter a uplatňujú sa nezávisle na cieľoch a výsledkoch dotknutých plnení.

45 Ako Súdny dvor uviedol v bode 24 rozsudku zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983), povinnosť správcu dane pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiteľa dane tak, že sa vezme do úvahy, okrem výnimočných prípadov, povaha cieľa dotknutého plnenia, je v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH zabezpečiť právnu istotu a prijať akty nevyhnutné na uplatnenie DPH.

46 S uvedenými cieľmi je *a fortiori* v rozpore povinnosť správcu dane brať na účely určenia, či je dotknuté plnenie dodávkou vykonanou osobou podliehajúcou dani a hospodárskou činnosťou, do úvahy úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo podvodnú povahu, o ktorej tento platiteľ nevedel a nemohol vedieť, iného plnenia, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom.

47 Ako uviedol generálny advokát v bode 27 svojich návrhov, každé plnenie sa musí posúdiť samo osebe a povaha určeného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže byť zmenená z dôvodu predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí.

48 Pokiaľ ide o judikatúru, o ktorú sa opiera vláda Spojeného kráľovstva, podľa ktorej osoba získa status platiteľa dane, len ak svoje vyhlásenie o úmysle začať vykonávať hospodársku činnosť urobí v dobrej viere (pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 39, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 46), postačí konštatovať, že ako to uviedol generálny advokát v bode 35 svojich návrhov, táto judikatúra sa týka otázky úmyslu

začať, a teda aj vykonávať hospodársku činnosť a nie úmyslu cieľa, ktorý táto činnosť sleduje.

49 Pokiaľ ide o tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora týkajúce sa neuplatniteľnosti DPH na nezákonné operácie, je potrebné pripomenúť, že na jednej strane sa táto judikatúra týka tovaru, ktorý z dôvodu svojej povahy a svojich osobitných vlastností nemôže byť predmetom zákonného obchodu, ani byť súčasťou hospodárskeho cyklu. Na druhej strane z ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada daňovej neutrality bráni všeobecnej diferenciácii medzi zákonnými a nezákonnými operáciami. Vyplýva z nej, že z označenia konania za neprípustné nevyplýva sama osebe výnimka zo zdanenia. Táto výnimka sa uplatňuje len vo výnimočných situáciách, za ktorých je z dôvodu osobitných vlastností určitých tovarov alebo určitých služieb vylúčená akákoľvek konkurencia medzi zákonným a nezákonným hospodárskym odvetvím (pozri najmä rozsudky z 29. júna 1999, Coffeeshop „Siberië", C-158/98, Zb. s. I-3971, body 14 a 21, ako aj z 29. júna 2000, Salumets a i., C-455/98, Zb. s. I-4993, bod 19).

50 Je však nepochybné, že v prípade mikroprocesorov vo veci samej tomu tak nie je.

51 Z toho vyplýva, že plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom.

52 Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia spočívajúce v odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.

53 Ako Súdny dvor viackrát pripomenul, právo na odpočet upravené v článkoch 17 a nasl. šiestej smernice je pevnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na celkovú výšku daní zaťažujúcich plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 43).

54 Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane odpočítať DPH zaplatenú na vstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 26). Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že podľa základnej zásady, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH a vyplýva z článkov 2 prvej a šiestej smernice, sa DPH uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 29, a Zita Modes, už citovaný, bod 37).

55 Na prvú prejudiciálnu otázku je preto potrebné v každej veci odpovedať v tom zmysle, že plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou

podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článkov 4 a 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia spočívajúce v odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.

O druhej otázke

56 Berúc do úvahy odpoveď na prvú otázku vo všetkých veciach, nie je v týchto veciach potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.

Podpisy