

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. července 2006 *

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

proti

Recolta Recycling SPRL,

* Jednací jazyk: francouzština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (zpravodaj),
U. Lõhmus 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 zmocněnkyněmi,
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 vyloučení 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu z plnění, která byla součástí „kolotočových“ 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 obratu (Úř. věst. 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), ve znění šesté směrnice (dále jen „první směrnice“) stanoví:

„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 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daně 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 některou 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 těžební a 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 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 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 původním řízení*Věc C-439/04*

- 10 Předkládající soud uvádí, že akciová společnost Ang Computime Belgium (dále jen „Computime“) koupila a následně prodala počítačové součástky a že z protokolu vypracovaného daňovým orgánem vyplývá, že se posledně uvedený domníval, že se Computime vědomě účastnila „kolotočového“ podvodu na DPH, jehož účelem bylo získat jednou nebo vícekrát částky DPH fakturované dodavateli za jedno a totéž zboží, a že dodání uskutečněná pro Computime byla fiktivní. Na tomto základě daňový orgán zamítl Computime nárok na odpočet 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 uskutečněná 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 věděly 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, tvrdě, že smlouvy, které jsou základem pro faktury, jsou stíženy 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 stížena protiprávním důvodem uvedeným v článku 1131 občanského zákoníku, nezbytné podmínky pro nárok na odpočet, 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 původních 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 projednávaná 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 účelem je organizování podvodu vůči třetím osobám, v projednávané věci vůči Belgickému státu, jehož práva jsou chráněna kogentními právními předpisy, protiprávní a je stížena absolutní neplatností. Co se týče obecného zájmu, stačí, aby jedna ze stran uzavřela smlouvu s protiprávními úmysly, a není nezbytné, aby tyto úmysly byly známé 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 odpočet 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 odpočtena, i když je dodání uskutečněno na základě smlouvy stížené podle vnitrostátního práva absolutní neplatností, a že nárok na odpočet zůstává, i když je protiprávním důvodem podvod na samotné DPH.
- 24 Ve věci C-440/04 Belgický stát na podporu svého kasačního důvodu tvrdí, že DPH fakturovaná osobou povinnou k dani za dodání zboží nemůže být odpočtena, pokud dodání, i když bylo skutečně provedeno, bylo uskutečněno podle smlouvy, která je podle vnitrostátního práva stížena absolutní neplatností, i když jednal kupující v dobré víře.

- 25 Za těchto okolností se Cour de cassation rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

Ve věci C-439/04:

- „1) Jestliže je dodání zboží určeno osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře bez vědomí podvodu spáchaného prodávajícím, brání zásada daňové neutrality [DPH] tomu, aby zrušení smlouvy o prodeji na základě pravidla vnitrostátního občanského práva, jež způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vedlo pro tuto osobu povinnou k dani ke ztrátě nároku na odpočet daně?
- 2) Je odpověď odlišná, pokud absolutní neplatnost vyplývá z podvodu na samotné [DPH]?
- 3) Je odpověď odlišná, pokud je protiprávním důvodem smlouvy o prodeji způsobujícím podle vnitrostátního práva absolutní neplatnost podvod na [DPH] známý oběma smluvními stranám?“

Ve věci C-440/04:

- „1) Jestliže je dodání zboží určeno osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře bez vědomí podvodu spáchaného prodávajícím, brání zásada daňové neutrality [DPH] tomu, aby zrušení smlouvy o prodeji na základě

pravidla vnitrostátního občanského práva, jež způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vedlo pro tuto osobu povinnou k dani ke ztrátě nároku na odpočet daně?

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

26 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 28. ledna 2005 byly věci C-439/04 a C-440/04 spojeny pro účely písemné části řízení, ústní části řízení a rozsudku.

K předběžným otázkám

27 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda je třeba, je-li dodání uskutečněno osobou povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu, kterého se dopustil prodávající, vykládat článek 17 šesté směrnice 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 uvedenou osobou povinnou k dani. Uvedený soud se ptá, zda odpověď na tuto otázku bude rozdílná, pokud absolutní neplatnost vyplývá z podvodu na DPH.

- 28 Předkládající soud by také chtěl vědět, zda odpověď na uvedenou otázku bude rozdílná, pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 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 uskutečněna 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 vědomí 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 „kolotočového“ podvodu bez svého vědomí, 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 smluvním 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 vědomí 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 uvedené 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 odpověď na otázky předkládajícího soudu rozdílná, pokud je protiprávním důvodem smlouvy o prodeji, který způsobuje její absolutní neplatnost podle vnitrostátního práva, podvod na DPH známý oběma smluvním stranám, ledaže je prokázáno, že uplatnění nároku na odpočet představuje zneužití tohoto práva ze strany kupujícího.

Závěry Soudního dvora

- 39 Šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz zejména rozsudky ze dne 26. června 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 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 (výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 37).
- 41 Analýza definic pojmů „dodání zboží uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,“ a „hospodářské činnosti“ prokazuje, že tyto pojmy, definující zdanitelná plnění ve smyslu šesté směrnice, mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Optigen a další, body 43 a 44).
- 42 Jak konstatoval Soudní dvůr v bodě 24 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983), povinnost daňového orgánu provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani je v rozporu s cíli společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty, které jsou nezbytné pro uplatnění DPH tím, že se zohlední, s výjimkou výjimečných případů, objektivní povaha dotyčného plnění.
- 43 Povinnost daňového orgánu, která za účelem zjištění, zda je dané plnění dodáním uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností, spočívá 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 (výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 46).

- 44 Soudní dvůr došel v bodě 51 výše uvedeného rozsudku Optigen a další k závěru, že plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, jsou dodáními zboží uskutečněnými osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 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 nichž tato osoba nevěděla a nemohla vědět.
- 45 Soudní dvůr upřesnil, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila taková 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 na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět (výše uvedený rozsudek Optigen a další, bod 52).
- 46 Tento závěr nemůže být rozdílný, pokud jsou taková plnění uskutečněna v rámci podvodu spáchaného prodávávajícím, aniž by o tom osoba povinná k dani věděla nebo mohla vědět.
- 47 Nárok na odpočet 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 uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, 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 odpočtů 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 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). Podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a vyplývá z článků 2 první a šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu 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 „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). Je přitom nesporné, že tak tomu není ani v případě počítačových součástek, 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 odpočet 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 uskutečněno osobou povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné 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 otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů.
- 53 Naopak objektivní kritéria, na kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněná osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,“ a „hospodářská činnost“, nejsou splněna v případě 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 zpětným účinkem (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 věcí 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 účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící 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 ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit.
- 59 Je tedy věcí 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 účastní 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 otázku je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné 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 účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí 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 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:

Pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, 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 obratu – Společný systém daně 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 daně 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 uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.

Podpisy.