

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. dubna 2012 (*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 73 a čl. 80 odst. 1 – Prodej nemovitého majetku mezi propojenými společnostmi – Hodnota transakce – Vnitrostátní právní předpisy, podle nichž při transakcích uskutečněných mezi propojenými osobami tvoří základ daně pro účely DPH obvyklá cena plnění“

Ve spojených věcech C-621/10 a C-129/11,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 17. prosince 2010 a 1. března 2011, došlými Soudnímu dvoru dne 29. prosince 2010 a 14. března 2011, v řízeních

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Prova Invest OOD (C-129/11)

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia po prihodite,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues (zpravodaj), předseda senátu, U. Løhmus, A. Rosas, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za bulharskou vládu T. Ivanovem a E. Petranovou (C-621/10), jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi S. Petrovou a L. Lozano Palacios (C-621/10), jakož i L. Lozano Palacios a V. Savovem (C-129/11), jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 26. ledna 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 80 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi Balkan and Sea Properties ADSITS (dále jen „Balkan and Sea Properties“) a Provedinvest OOD (dále jen „Provedinvest“) na jedné straně a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (reditel reditelství „Odvolací a exekuční agenda“ pro mesto Varna při ústední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „Direktor“) na straně druhé, týkajících se oznámení o dodatečném výměru daně, kterým jim byl odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Ze třetího bodu odvodní směrnice o DPH vyplývá, že „[a]by se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné zpracovat strukturu a znění 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 (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23)], přestože toto zpracování v zásadě nepřinese žádné včasně změny ve stávajících právních předpisech. [...]“.

4 Dvacátý šestý bod odvodní téže směrnice uvádí, že „[v] zájmu zabránění daňové ztráty v důsledku uplatnění statusu propojených osob s cílem získat daňová zvýhodnění by za určitých omezených okolností měly mít členské státy možnost zasáhnout, pokud jde o základ daně u dodání zboží nebo poskytnutí služby a pořízení zboží uvnitř Společenství“.

5 Článek 12 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní příslušajícího;
- b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní příslušající‘.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekroží v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se ‚stavebním pozemkem‘ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

6 Článek 73 směrnice o DPH stanoví, že „[p]ři dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo této osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“.

7 §lánek 80 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. Za ú?elem zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem mohou ?lenské státy p?ijmout opat?ení, aby p?i dodání zboží nebo poskytnutí služby osob?, s ní? má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organiza?ní vazby a vlastnické, ?lenské, finan?ní nebo právní vazby, jak je vymezují ?lenské státy, byla základem dan? obvyklá cena:

a) je-li protipln?ní nižší než obvyklá cena a po?izovatel nebo p?ijemce není oprávn?n k plnému odpo?tu dan? podle ?lánek? 167 až 171 a 173 až 177;

b) je-li protipln?ní nižší než obvyklá cena, dodavatel ?i poskytovatel není oprávn?n k plnému odpo?tu dan? podle ?lánek? 167 až 171 a 173 až 177 a na dodání nebo poskytnutí se vztahuje osvobození podle ?lánek? 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, ?l. 378 odst. 2, ?l. 379 odst. 2 nebo ?lánek? 380 až 390;

c) je-li protipln?ní vyšší než obvyklá cena a dodavatel nebo poskytovatel není oprávn?n k plnému odpo?tu dan? podle ?lánek? 167 až 171 a 173 až 177.

Pro ú?ely prvního pododstavce lze za právní vazby považovat i vztah mezi zam?stnavatelem a zam?stnancem nebo rodinou zam?stnance nebo jinými osobami se zam?stnancem úzce spojenými.

2. Pokud ?lenské státy využijí možnost stanovenou v odstavci 1, mohou vymezit kategorie dodavatel?, poskytovatel?, po?izovatel? nebo p?ijemc?, na které se tato opat?ení vztahují.

3. ?lenské státy oznámí výboru pro DPH zavedení vnitrostátních opat?ení p?ijatých podle odstavce 1, pokud se nejedná o opat?ení, která Rada povolila p?ed 13. srpnem 2006 podle ?l. 27 odst. 1 až 4 sm?rnice 77/388/EHS a která jsou nadále platná podle odstavce 1 tohoto ?látku.“

8 Podle ?l. 135 odst. 1 písm. j) a k) sm?rnice o DPH osvobodí ?lenské státy od dan? tato pln?ní:

„j) dodání budovy nebo její ?ásti a pozemku k ní p?iléhajícího, krom? t?ch, které jsou uvedeny v ?l. 12 odst. 1 písm. a);

k) dodání nezastav?ného pozemku, krom? stavebního pozemku ve smyslu ?l. 12 odst. 1 písm. b)“.

9 §lánek 273 uvedené sm?rnice stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Vnitrostátní právo

10 §lánek 12 odst. 1 zákona o dani z p?idané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata

stojnost, DV ? 63 ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“) uvádí:

„Za zdanitelné plnění se považuje každé dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu ?lánek 6 a 9, pokud je uskutečneno osobou povinnou k dani podle tohoto zákona a pokud se místo plnění nachází v tuzemsku, jakož i každé plnění zdaněné nulovou sazbou uskutečneno osobou povinnou k dani, nestanoví-li tento zákon jinak“.

11 ?lánek 27 odst. 3 bod 1 ZDDS stanoví, že základem daní v případě dodání mezi propojenými osobami se rozumí obvyklá cena.

12 Podle ?l. 45 odst. 1 ZDDS, „se považují za plnění osvobozená od daní převody vlastnictví k pozemku, zřízení nebo převod v?cných práv omezených na pozemek, jakož i pacht nebo nájem pozemku“.

13 Uvedený ?lánek 45 ve svém odstavci 5 bod 2 uvádí, že „odstavec 1 se nepoužije na převody vlastnictví nebo jiných v?cných práv ?i na nájem za?ízení, stroj?, vybavení nebo budov, které jsou pevn? spojené se zemí nebo které jsou vybudovány pod zemí“.

14 ?lánek 67 odst. 1 ZDDS stanoví, že „?ástka daní se určí vynásobením základu daní da?ovou sazbou“.

15 Podle ?l. 70 odst. 5 ZDDS „neexistuje v případě neoprávn? vybrané daní nárok na odp?et daní“.

16 Ustanovení ? 1 bodu 3 dodatkových ustanovení zákona o da?ovém ?ízení a ?ízení ve v?cech sociálního zabezpečení (Danachno-osiguriteln procesualen kodeks, DV ? 105 ze dne 29. prosince 2005) up?es?uje, co se rozumí pojmem „propojené osoby“:

„a) manželé, p?íbuzní v p?ímé linii, p?íbuzní v pobožné linii do t?etího stupn?; osoby sešvag?ené – do druhého stupn? a pro účely ustanovení ?l. 123 odst. 1 bodu 2 – pokud žijí ve společné domácnosti;

b) zaměstnavatel a zaměstnanec;

c) společníci;

d) osoby, z nichž jedna se podílí na ?ízení druhé nebo její dce?iné společnosti;

e) osoby, v jejichž ?ídících nebo dozor?ích orgánech je ?lenem jedna a táž právnická nebo fyzická osoba, a to i v případě, kdy fyzická osoba zastupuje jinou osobu;

f) společnost a osoba, která vlastní více než 5 % stávajících podíl? nebo akcií spojených s hlasovacím právem ve společnosti;

g) osoby, z nichž jedna vykonává kontrolu nad druhou;

h) osoby, jejichž ?innost je kontrolována t?etí osobou nebo její dce?inou společností;

i) osoby, které společn? kontrolují t?etí osobu nebo jejich dce?inou společnost;

j) osoby, z nichž jedna je obchodním zástupcem druhé;

k) osoby, z nichž jedna přijala od druhé dar;

l) osoby, které se přímo nebo nepřímo podílejí na ?ízení společnosti, dozoru nebo kapitálu

druhé osoby nebo druhých osob, a z tohoto důvodu mohou být mezi nimi sjednány podmínky, které se liší od obvyklých podmínek.“

17 Podle § 1 bodu 4 uvedených dodatkových ustanovení se o „kontrolu“ jedná tehdy, pokud osoba vykonávající kontrolu:

„a) přímo nebo nepřímo nebo na základě dohody s jinou osobou disponuje více než polovinou hlasů na valné hromadě jiné osoby; nebo

b) má možnost přímo nebo nepřímo ustanovit více než polovinu členů řídících nebo dozorčích orgánů jiné osoby; nebo

c) má na základě stanov nebo smlouvy možnost řídit činnost jiné osoby, a to i prostřednictvím dceřiné společnosti nebo společně s dceřinou společností; nebo

d) jakožto akcionář nebo společník ve společnosti na základě obchodu s jinými společníky nebo akcionáři této společnosti sám kontroluje více než polovinu počtu hlasů na valné hromadě společnosti; nebo

e) může jiným způsobem vykonávat rozhodující vliv na rozhodování o činnosti společnosti.“

Spory v pŕodních řízeních a pŕedbŕžné otázky

V?c C?621/10

18 Balkan and Sea Properties je akciovou společností zabývající se činností spočívající v investování peněžních prostředků, které získala vydáním cenných papírů na nemovitosti.

19 Na základě notářských zápisů nabyla Balkan and Sea Properties v březnu 2009 od společnosti Ravda tur EOOD nemovitosti za celkovou cenu 21 318 852 BGN. Majitelkou této společnosti je společnost Holding Varna AD, která vlastní 27,98 % základního kapitálu společnosti Balkan and Sea Properties.

20 Odpověď DPH byl proveden při uzavírání konečné smlouvy a při vystavení konečných faktur.

21 Vzhledem k tomu, že vnitrostátní právní předpisy stanoví, že v případě prodeje mezi propojenými osobami odpovídá základ daně obvyklé ceně zboží, byly objednány dva znalecké posudky, z toho jeden společností Balkan and Sea Properties a druhý oddělením daňové správy. Daňová správa dospěla k závěru, že obvyklá cena zboží byla nižší než skutečná prodejní cena tohoto zboží a byla odhadnuta na 21 216 300 BGN.

22 Daňová správa tudíž měla za to, že DPH vypočítaná z vyšší ceny, než je obvyklá cena zboží, představuje neoprávněně fakturovanou daň, kterou nelze odpovízt, a že tudíž za zdaňovací období připadající na červenec 2009 nepříslušelo společnosti Balkan and Sea Properties právo na odpověď DPH odvedené na vstupu z rozdílu mezi touto obvyklou cenou a skutečnou prodejní cenou dotčeného zboží.

23 Proti dodatečnému daňovému výměru bylo ve správním řízení podáno odvolání k Direktor. Direktor potvrdil zamítnutí odpovědi DPH.

24 Společnost Balkan and Sea Properties podala žalobu u Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně).

25 Uvedená společnost zejména tvrdí, že ustanovení ZDDS jsou neslučitelná s čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH a domáhá se přímého použití tohoto ustanovení unijního práva.

26 Za těchto okolností se Administrativní soud Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 80 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v případě dodání mezi propojenými osobami, je-li protiplnění vyšší než tržní cena, se základem daně rozumí [obvyklá] cena plnění pouze tehdy, pokud dodavatel není oprávněn k plnému odpot DPH, která připadá na koupi resp. prodej zboží, které je předmětem dodání?

2) Je třeba čl. 80 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že členský stát – v případě, že dodavatel uplatnil nárok na plný odpot DPH za zboží a služby, které jsou předmětem následných dodání mezi propojenými osobami s vyšší cenou, než je obvyklá cena, a tento nárok na odpot DPH uhrazené na vstupu nebyl upraven podle článků 173 až 177 této směrnice – nesmí přijmout žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně [obvyklá] cena?

3) Obsahuje čl. 80 odst. 1 směrnice [o DPH] taxativní výčet případů, kdy jsou splněny podmínky, za kterých může členský stát přijmout opatření stanovící, že základem daně se rozumí [obvyklá] cena plnění?

4) Je ustanovení vnitrostátního práva, jakým je ustanovení čl. 27 odst. 3 bodu 1 ZDDS, přípustné i za jiných okolností než za okolností, které jsou uvedeny v ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a), b) a c) směrnice [o DPH]?

5) Má ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] v takovém případě, jako je projednávaný případ, přímý účinek a může jej vnitrostátní soud přímo použít?“

Věc C-129/11

27 Provalidinvest je společnost s ručením omezeným, jejíž hlavní činnost spočívá v pronajímání zemědělských pozemků a ocelových konstrukcí pro skleníky se zakrytím polyetylenovou fólií.

28 Na základě notářských zápisů prodala uvedená společnost v červnu 2009 dva zemědělské pozemky za účelem provozování skleníků jednomu ze svých společníků a jeden pozemek svému jednateli. Tyto pozemky byly prodány s polyetylenovými stavbami na nich postavenými a s veškerými na nich se nacházejícími zlepšeními a trvalými kulturami za cenu 25 000 BGN za každý pozemek.

29 Společnost Provalidinvest vystavila faktury bez vykázání DPH za tyto prodeje.

30 Daňová správa shledala, že prodeje budov zahrnují dodání pozemků osvobozené od DPH, ale zároveň zdanitelné dodání příslušenství, zlepšení a trvalých kultur.

31 Vzhledem k tomu, že se u dotčených prodejů jednalo o prodeje mezi propojenými osobami, byla podle vnitrostátních právních předpisů základem daně pro účely DPH obvyklá cena stanovená znalcem. Znalec určil celkovou obvyklou cenu polyetylenových staveb nacházejících se na všech třech pozemcích na 392 700 BGN, tedy na částku vyšší než skutečně poskytnuté protiplnění.

32 Daňová správa vydala dodatečný výměr pro zdaňovací období připadající na červen 2009. Proti tomuto výměru bylo ve správním řízení podáno odvolání k Direktor, který potvrdil částku

DPH uloženou společností Proadinvest.

33 Společnost Proadinvest podala žalobu u Administrativní sady Varna.

34 Předkládající soud má za to, že prodej dotčených zemědělských pozemků představuje dodání osvobozené od daně podle čl. 45 odst. 1 ZDSD a že prodej zařízení umístěných na těchto pozemcích představuje zdanitelné plnění, neboť spadá pod výjimky stanovené v § 5 bod 2 téhož článku.

35 Za těchto podmínek se Administrativní sada Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v případě dodání mezi propojenými osobami, je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, se základem daně rozumí [obvyklá] cena plnění pouze tehdy, pokud dodavatel nebo nabyvatel není oprávněn k plnému odpůtu DPH odvedené na vstupu, která připadá na koupi resp. výrobu zboží, které tvoří předmět dodání?

2) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že členský stát – v případě, že dodavatel uplatnil nárok na plný odpůet DPH odvedené na vstupu za zboží a služby, které jsou předmětem pozdějších dodání mezi propojenými osobami s nižší cenou, než je [obvyklá] cena, a tento nárok na odpůet DPH nebyl upraven podle článků 173 až 177 [této] směrnice, a plnění nepodléhají žádnému z osvobození od daně ve smyslu článků 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, čl. 378 odst. 2, čl. 379 odst. 2, jakož i články 380 až 390 [uvedené] směrnice – nesmí stanovit žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně obvyklá cena?

3) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v případě, že nabyvatel uplatnil nárok na plný odpůet DPH odvedené na vstupu ze zboží a služeb, jež jsou předmětem pozdějšího dodání mezi propojenými osobami s nižší cenou, než je [obvyklá] cena, a tento nárok na odpůet DPH uhrazené na vstupu nebyl upraven podle článků 173 až 177 této směrnice, nesmí členský stát stanovit žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně obvyklá cena?

4) Obsahuje čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] taxativní výčet případů, kdy jsou splněny podmínky, za kterých může členský stát přijmout opatření stanovící, že základem daně se rozumí [obvyklá] cena plnění?

5) Je takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení čl. 27 odst. 3 bod 1 ZDSD, přípustné i za jiných okolností než za těch, které jsou uvedeny v ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a), b) a c) směrnice [o DPH]?

6) Má ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] v takovém případě, jako je projednávaný případ, přímý účinek a může jej vnitrostátní soud přímo použít?“

36 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 13. července 2011 byly věci C-621/10 a C-129/11 spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

37 Ve věci C-129/11 považuje předkládající soud za nezbytné k rozhodnutí o zákonnosti dodatečného daňového výměru, který je předmětem sporu v povodním řízení, určit kromě částky dlužné daně i to, zda jsou splněny podmínky požadované k tomu, aby prodeje zemědělských

pozemků a zařízení na nich vybudovaných podléhaly DPH.

38 Za tímto účelem bude nutno posoudit, zda jsou dodávky staveb, tj. polyethylenových sklenících, a pozemků k nim příslušajících dotčených v této věci osvobozeny od daně na základě článku 135 směrnice o DPH. Odpověď na tuto otázku závisí na tom, zda mohou být tyto stavby považovány za „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce této směrnice.

39 V případě kladné odpovědi na tuto otázku se jedná se o zdanitelné plnění, pokud může být dodání uvedeného zboží považováno za uskutečněné před prvním obydlím, zatímco za opačného předpokladu musí být plnění osvobozeno od daně v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice s výhradou případného práva rozhodnout se pro zdanění.

40 Pokud by uvedené stavby a pozemek k nim příslušající nemohly být kvalifikovány jako „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH, bylo by třeba rozlišovat podle toho, zda se jedná o oddělená dodání pozemků resp. jiného zboží, nebo o jediné plnění sestávající především z dodání pozemků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, body 35 až 38). Kromě toho je třeba ověřit, zda dotčené pozemky spadají pod pojem „stavební pozemky“ ve smyslu čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH. Kdyby tomu tak bylo, dodání by byla zdanitelná. V opačném případě by dodání byla osvobozena od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. k) uvedené směrnice, s výhradou případné možnosti rozhodnout se pro zdanění.

41 Takové posouzení skutečností spadá do pravomoci předkládajícího soudu v rámci řízení podle článku 267 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. března 1978, Oehlschläger, 104/77, Recueil, s. 791, bod 4; ze dne 2. června 1994, ACATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Recueil, s. I-2305, body 16 a 17, jakož i ze dne 22. června 2000, Fornasar a další, C-318/98, Recueil, s. I-4785, body 31 a 32).

K první až čtvrté otázce ve věci C-621/10 a první až páté otázce ve věci C-129/11

42 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda je nutno čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že podmínky, které stanoví, jsou taxativní, či zda lze připustit, že základem daně je obvyklá cena plnění uskutečněného mezi propojenými osobami, i v jiných případech, než jsou případy výslovně uvedené v tomto ustanovení, zejména pokud osoba povinná k dani přísluší nárok na plný odpočet.

43 Základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je v souladu s obecným pravidlem zakotveným v článku 73 směrnice o DPH tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, s. 445, bod 13; ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 21, a ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 28).

44 Článek 73 uvedené směrnice je vyjádřením základní zásady, jejímž logickým důsledkem je to, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující daň, která byla osobou povinnou k dani zaplácena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 15).

45 Tím, že čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH umožňuje v určitých případech usuzovat, že základem daně je obvyklá cena plnění, zavádí výjimku z obecného pravidla stanoveného v článku 73 této směrnice, která musí být jako taková vykládána restriktivně (viz rozsudky ze dne 21.

řervna 2007, Ludwig, C?453/05, Sb. rozh. s. I?5083, bod 21, jakož i ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C?41/09, Sb. rozh. s. I?831, bod 58 a citovaná judikatura).

46 Je třeba připomenout, že v souladu se znáním dvacátého šestého bodu odvodnění směrnice o DPH je cílem ?l. 80 odst. 1 této směrnice zabránění dačovému úniku nebo vyhýbání se dačovým povinnostem.

47 Jak p?itom uvedla generální advokátka v bod? 30 svého stanoviska, pokud jsou zboží nebo služby dodávány za um?le nízké nebo vysoké ceny mezi stranami, které jsou ob? oprávn?ny k plnému odpotu DPH, nem?že na tomto stupni docházet k dačovým únik?m nebo k vyhýbání se dačovým povinnostem. Um?le nízká nebo vysoká cena m?že vést ke ztrát? na dani jen na úrovni konečného spotřebitele nebo na úrovni osoby povinné k dani, která má nárok pouze na pom?rný odporet dan?.

48 Riziko dačového úniku nebo vyhýbání se dačovým povinnostem, jemuž mohou ?lenské státy p?edcházet podle ?l. 80 odst. 1 této směrnice, existuje tudíž jen tehdy, když osoba dot?ená pln?ním nemá nárok na plný odporet.

49 Takovéto zjištění se nijak nedotýká možnosti ?lenských stát? stanovit jiné povinnosti s cílem zamezit dačovému úniku na základ? podmínek stanovených v ?lánku 273 směrnice o DPH a v souladu s nimi.

50 Tento výklad je potvrzen znáním ?l. 11 ?ásti A odst. 6 šesté směrnice 77/388, ve znání směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. řervence 2006 (Ú?. v?st. L 221, s. 9), jejíž ustanovení jsou v podstat? p?evzata v ?l. 80 odst. 1 směrnice o DPH (viz t?etí bod odvodnění této směrnice), podle kterého lze stanovenou výjimku „využit pouze za n?které z t?chto okolností“.

51 Z výše uvedeného vyplývá, že podmínky použití, uvedené v ?l. 80 odst. 1 směrnice o DPH, jsou taxativní, a vnitrostátní právní úprava tudíž nem?že na základ? tohoto ustanovení stanovit, že základem dan? je obvyklá cena pln?ní, i v jiných p?ípadech, než jsou p?ípady vyjmenované v uvedeném ustanovení, zejména pokud jsou poskytovatel, dodavatel nebo nabyvatel oprávn?ni k plnému odpotu DPH.

52 V d?sledku toho je třeba odpověd?t na první až ?tvrtou otázku ve v?ci C?621/10 a na první až pátou otázku ve v?ci C?129/11 tak, že ?l. 80 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že podmínky použití, které uvádí, jsou taxativní, a vnitrostátní právní úprava tudíž nem?že na základ? tohoto ustanovení stanovit, že základem dan? je obvyklá cena pln?ní, i v jiných p?ípadech, než jsou p?ípady vyjmenované v uvedeném ustanovení, zejména pokud je osoba povinná k dani oprávn?na k plnému odpotu DPH, což p?ísluší ov?it vnitrostátnímu soudu.

K páté otázce ve v?ci C?621/10 a k šesté otázce ve v?ci C?129/11

53 Podstatou t?chto otázek p?edkládajícího soudu je, zda má ?l. 80 odst. 1 směrnice o DPH p?ímý ú?inek a zda v d?sledku toho m?že vnitrostátní soud použít toto ustanovení p?ímo na spory v p?vodních řízeních.

54 P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby za plného využití posuzovací pravomoci, již mu p?iznává vnitrostátní právo, vykládal a uplat?oval ustanovení vnitrostátního práva v souladu s požadavky unijního práva, a není-li takový výklad možný, aby neuplatnil jakékoli ustanovení vnitrostátního práva, které by bylo v rozporu s t?mito požadavky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. prosince 2007, Frigerio Luigi & C., C?357/06, Sb. rozh. s. I?12311, bod 28, jakož i ze dne 10. řervna 2010, Bruno a další, C?395/08 a C?396/08, Sb. rozh. s. I?5119, bod 74).

55 Jak bylo shledáno v bodech 42 až 51 tohoto rozsudku, čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH umožňuje odchýlit se od obecného pravidla stanoveného v článku 73 této směrnice pouze v případech uvedených v tomto ustanovení.

56 Podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečná a přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Sb. rozh. s. I-5999, bod 23, a ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Sb. rozh. s. I-1083, bod 61).

57 Kromě toho z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že okolnost, že ustanovení směrnice nabízí členským státům možnost volby, nutně nevylučuje, že obsah práv takto přiznaných jednotlivcům může být s dostatečnou přesností určen již na základě samotných ustanovení směrnice (viz výše uvedený rozsudek Flughafen Köln/Bonn, bod 30, a rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 61).

58 Článek 80 odst. 1 směrnice o DPH stanoví jednoznačné a taxativní podmínky, které musí být splněny k tomu, aby mohl členský stát ve svých právních předpisech stanovit možnost úpravy základu daně při plnění mezi propojenými osobami.

59 Pokud však plnění dotčená ve věcech v převodních řízeních, která spadají do působnosti čl. 27 odst. 3 ZDDS, odpovídají některému z případů stanovených v uvedeném čl. 80 odst. 1, je třeba mít za to, že dotčený členský stát využil možnosti stanovené v tomto odstavci 1.

60 Pokud uvedená plnění naopak neodpovídají případům uvedeným v čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH, musí být tento článek vykládán v tom smyslu, že takovým společenstvem, jako jsou žalobkyně v převodních řízeních, přiznává právo dovolávat se jej přímo s cílem zamezit tomu, aby předkládající soud použil ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s ním v rozporu (obdobně viz výše uvedený rozsudek Flughafen Köln/Bonn, bod 33). Pokud by se za tohoto předpokladu výklad příslušných ustanovení ZDDS v souladu s čl. 80 odst. 1 této směrnice ukázal být nemožným, musel by se vnitrostátní soud zdržet použití těchto ustanovení v rozsahu, v němž jsou neslučitelná s uvedeným čl. 80 odst. 1.

61 Důsledkem toho by bylo, že by se použil článek 73 směrnice o DPH za účelem prokázání, že s výhradou odchylek stanovených toutéž směrnicí je základem daně u plnění dotčených v převodních řízeních skutečně přijaté protiplnění. Jak rozhodl Soudní dvůr ve vztahu k čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/69, nyní článek 73 směrnice o DPH, toto ustanovení má přímý účinek (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 34 až 36, jakož i ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 47).

62 Na pátou otázku ve věci C-621/10 a na šestou otázku ve věci C-129/11 je tudíž třeba odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v převodních řízeních, přiznává čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH dotčeným společenstvem právo dovolávat se jej přímo s cílem zamezit použití ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s tímto ustanovením neslučitelná. Neměly-li možné vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu s tímto čl. 80 odst. 1, musí se předkládající soud zdržet použití jakéhokoli ustanovení těchto právních předpisů, které je s tímto ustanovením v rozporu.

K nákladům řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 80 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že podmínky použití, které stanoví, jsou taxativní, a vnitrostátní právní úprava tudíž nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena plnění, i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v uvedeném ustanovení, zejména pokud je osoba povinná k dani oprávněna k plnému odpotu daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

2) Za takových okolností, jako jsou okolnosti včít v původních řízeních, přiznává čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 dotčeným společnostem právo dovolávat se jej přímo s cílem zamezit použití ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s tímto ustanovením neslučitelná. Není-li možné vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu s tímto čl. 80 odst. 1, musí se předkládající soud zdržet použití jakéhokoli ustanovení těchto právních předpisů, které je s tímto ustanovením v rozporu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.