

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

8. května 2013(*)

„Daž z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – článek 18 písm. c) a články 74 a 80 – Ukončení zdanitelné hospodářské činnosti – Vyškrtnutí osoby povinné k dani orgány daňové správy z registru plátců DPH – Ponechání si zboží, u něhož došlo k odpočtu DPH – Základ daně – Obvyklá cena nebo kupní cena – Určení v okamžiku plnění – První úinek článku 74“

Ve věci C-142/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Bulharsko) ze dne 9. března 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2012, v řízení

Christomir Marinov, jednající jménem společnosti Lampatov – CH – Christomir Marinov,

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Varna, pri Centralno upravlenie na Nacionalnata Agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašinas (zpravodaj), předseda senátu, A. Ó Caoimh a C. Toader, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Varna, pri Centralno upravlenie na Nacionalnata Agencija za prichodite S. Zlateva, jako zmocněnkyni,
- za bulharskou vládu Y. Atanasovem a T. Ivanovem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Roussanovem a C. Soulay, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 18 písm. c) a článků 74 a 80 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Ch. Marinovem, který jedná jménem společnosti Lampatov – CH – Christomir Marinov (dále jen „Marinov“), na jedné straně a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prichodite (ředitelstvi „Odvolaci a exekucijna agenda“ ve Varně, při ústední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) na straně druhé, který se týkal opravného dařového výměru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 18 směrnice o DPH stanoví:

„Řenské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění:

- a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpoditelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;
- b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely činností nepodléhajících dani, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpoditelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);
- c) s výjimkou případů uvedených v článku 19, ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpoditelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).“

4 Článek 19 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít řenské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.“

5 Článek 72 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚obvyklou cenou‘ rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území řenského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

Nelze-li srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, považují se za ‚obvyklou cenu‘:

- 1) v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných věcí nebo podobných věcí, a nelze-li ji určit, nákladová cena stanovená v okamžiku dodání;

[...]

6 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77,

zahrnuje základ dan? vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele [...]“

7 ?lánek 74 směrnice o DPH stanoví:

„Pokud podle ?lánku 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení zdanitelné ekonomické činnosti, je základem dan? kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží.“

8 ?lánek 80 směrnice o DPH zní takto:

„1. Za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osob?, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem dan? obvyklá cena,

a) Je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpot?u dan? podle ?lánku 167 až 171 a 173 až 177;

b) Je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, dodavatel či poskytovatel není oprávněn k plnému odpot?u dan? podle ?lánku 167 až 171 a 173 až 177 a na dodání nebo poskytnutí se vztahuje osvobození podle ?lánku 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, ?l. 378 odst. 2, ?l. 379 odst. 2 nebo ?lánek 380 až 390;

c) Je-li protiplnění vyšší než obvyklá cena a dodavatel nebo poskytovatel není oprávněn k plnému odpot?u dan? podle ?lánku 167 až 171 a 173 až 177.

Pro účely prvního pododstavce lze za právní vazby považovat i vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem nebo rodinou zaměstnance nebo jinými osobami se zaměstnancem úzce spojenými.

[...]“

Bulharské právo

9 Zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV ? 63 ze dne 4. srpna 2006; dále jen „ZDDS“) ve znění účinném v rozhodné době ve svém ?lánku 27 stanoví:

„[...]“

3) Obvyklá cena je základem dan? u následujících plnění:

[...]

2. dodání zboží nebo poskytnutí služeb podle ?lánku 111;

[...]“

10 V ?lánku 106 ZDDS stanoví:

„1) Ukončení registrace (vyškrtnutí) podle tohoto zákona je řízení, které má za následek, že

vyškrtnutá osoba již není oprávněna vyúčtovat DPH a odeřít daň zaplacenou na vstupu, nestanoví-li tento zákon jinak.

2) Registrace se ukončí:

1. na návrh registrované osoby, pokud je dán důvod k povinnému nebo dobrovolnému vyškrtnutí z registru;

2. na návrh správce daně, pokud:

a) konstatoval důvod povinného vyškrtnutí z registru;

b) existuje okolnost podle článku 176.“

11 Článek 111 ZDDS stanoví:

„1) Ke dni vyškrtnutí se má za to, že osoba povinná k dani uskutečňuje plnění ve smyslu tohoto zákona veškerým stávajícím zbožím nebo službami, ohledně kterých provedla úplný nebo částečný odpčet daně na vstupu, a které tvoří:

1. majetek ve smyslu zákona o úctnictví (Zakon za sčtovodstvoto) nebo

2. majetek ve smyslu zákona o dani z příjmů právnických osob (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane), který se liší od majetku uvedeného v bodě 1.

[...]“

12 Ustanovení § 1 bodu 16 dodatkových ustanovení k ZDDS stanoví:

„ ‚obvyklou cenou‘ se rozumí hodnota ve smyslu § 1 bodu 8 doplňujících ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení (Danačno-osiguritelnia procesualen kodex, DV č. 105 ze dne 29. prosince 2005), která je stanovena na základě metod uvedených v § 1 bodě 10 doplňujících ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení.“

13 Ustanovení § 1 bod 8 doplňujících ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení stanoví:

„ ‚obvyklou cenou‘ se rozumí částka bez daně z předané hodnoty a bez spotřební daně, kterou by bylo nutno za stejných podmínek zaplatit za stejné nebo podobné zboží nebo služby na základě právního úkonu mezi osobami, které nejsou propojené.“

Spor v původním řízení a předěžné otázky

14 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Marinov byla dnem 4. listopadu 2009 vyškrtnuta z registru plátců DPH z důvodu neplnění povinností vyplývajících ze ZDDS, konkrétně z důvodu nezaplacení dlužné DPH vztahující se k daňovým přiznáním za období duben až červenec 2009.

15 V roce 2010 byla ve společnosti Marinov provedena daňová kontrola za období od 1. ledna 2007 do 4. listopadu 2009. Během této kontroly bylo zjištěno, že tento podnik nabyl na základě leasingových smluv silniční vozidla a že na každou leasingovou splátku uplatnil nárok na odpčet daně v celkové výši 28 426,64 BGN. V okamžiku vyškrtnutí z registru disponoval podnik kromě uvedených vozidel i dalšími nabytými vozidly, při jejichž pořízení byla odeřena DPH. Správce daně měl v oprávněném daňovém výměru ze dne 27. dubna 2011 za to, že k datu vyškrtnutí

společnost Marinov uskutečnila za použití svého majetku zdanitelná plnění ve smyslu § 111 ZDD.

16 Správce daní stanovil základ DPH vozidel patřících společnosti Marinov na základě § 27 odst. 3 bodu 2 ZDD, přičemž zohlednil jejich „obvyklou cenu“ určenou na základě znaleckého posudku a přistoupil k vymáhání částky 32 124,57 BGN, která odpovídá DPH pořítené z uvedené ceny.

17 Poté, co Direktor zamítl její námitku proti oprávněnému daňovému výměru, obrátila se společnost Marinov na Administrativen sad – Varna. Před uvedeným soudem napadla ocenění majetku na základě jeho „obvyklé ceny“. Měla za to, že bylo třeba zohlednit znehodnocení majetku od jeho nabytí, a požadovala vypracování znaleckého posudku za účelem stanovení hodnoty majetku na základě účetních standardů platných ke dni vyškrtnutí.

18 Žalovaný ve věci v původním řízení se proti žalobě brání a tvrdí, že obvyklá cena, kterou je podle vnitrostátní právní úpravy třeba zohlednit, odpovídá kupní ceně, na kterou odkazuje § 74 směrnice o DPH, neboť jde o cenu stanovenou na základě nabídky a poptávky na trhu.

19 Předkládající soud se před určením základu daně a částky dlužné DPH táže se na slučitelnost § 27 odst. 3 bodu 2 ZDD, který ukládá povinnost zohlednit obvyklou cenu majetku, s § 18 písm. c) a § 74 a 80 směrnice o DPH.

20 Především se táže, zda vyškrtnutí z registru plátců DPH na základě § 106 odst. 1 ZDD spadá do působnosti § 18 písm. c) směrnice o DPH.

21 Pokud ano, táže se dále na slučitelnost § 27 odst. 3 bodu 2 ZDD, podle kterého je základem daně obvyklá cena majetku, jednak s § 74 směrnice o DPH, jednak s § 80 uvedené směrnice, který uvádí případy, kdy může obvyklá cena sloužit jako základ daně. V případě, že bude slučitelnost potvrzena, táže se uvedený soud na to, zda má § 74 směrnice o DPH přímý účinek.

22 Nakonec uvádí, že bulharský zákon nezohledňuje stav majetku, a táže se, pro případ přímého účinku § 74 směrnice o DPH, na to, v jakém rozsahu je při stanovení základu DPH pro plnění podle § 18 písm. c) uvedené směrnice třeba zohlednit snížení hodnoty, ke kterému došlo od nabytí majetku.

23 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je nutno vykládat § 18 písm. c) směrnice [o DPH] v tom smyslu, že zahrnuje i případy, v nichž je důvodem ukončení zdanitelné hospodářské činnosti skutečnost, že na základě vyškrtnutí z registru zaniká možnost osoby povinné k dani účtovat DPH a provést její odpotřebení?

2) Brání § 74 a 80 směrnice [o DPH] vnitrostátnímu ustanovení, které pro případy ukončení zdanitelné hospodářské činnosti stanoví, že základem daně u zdanitelného plnění je obvyklá cena majetku existujícího v okamžiku vyškrtnutí z registru?

3) Má § 74 směrnice [o DPH] přímý účinek?

4) Jsou při zjištění základu daně podle § 74 směrnice [o DPH] relevantní délka období od okamžiku zakoupení majetku až do okamžiku ukončení zdanitelné hospodářské činnosti, jakož i snížení hodnoty, ke kterému došlo po nabytí majetku?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

24 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 18 písm. c) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se týká rovn?ž ukon?ení zdanitelné hospodá?ské ?innosti v d?sledku vyškrtnutí osoby povinné k dani z registru plátc? DPH.

25 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 18 písm. c) sm?rnice o DPH lze – s výjimkou p?ípad? uvedených v ?lánku 19 uvedené sm?rnice – považovat za dodání zboží za úplatu ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukon?í-li výkon zdanitelné ekonomické ?innosti, stala-li se da? z tohoto zboží odpo?itatelnou.

26 Ze zn?ní ?l. 18 písm. c) sm?rnice o DPH vyplývá, že se týká ukon?ení zdanitelné hospodá?ské ?innosti obecn? a nerozlišuje p?í?iny nebo okolnosti ukon?ení, p?i vylou?ení výhradn? p?ípad? uvedených v ?lánku 19 sm?rnice o DPH.

27 Hlavním cílem ?l. 18 písm. c) sm?rnice o DPH je totiž zamezit tomu, aby v d?sledku ukon?ení zdanitelné hospodá?ské ?innosti – bez ohledu na d?vody ?i okolnosti ukon?ení – bylo zboží, z n?hož se da? stala odpo?itatelnou, p?edm?tem nezdan?né kone?né spot?eby.

28 V d?sledku toho je t?eba na první otázku odpov?d?t, že ?l. 18 písm. c) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se týká rovn?ž ukon?ení zdanitelné hospodá?ské ?innosti v d?sledku vyškrtnutí osoby povinné k dani z registru plátc? DPH.

Ke druhé a ?tvrté otázce

29 Podstatou druhé a ?tvrté otázky p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat společn?, je, zda ?lánky 74 a 80 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu ustanovení, které stanoví, že v p?ípad? ukon?ení zdanitelné hospodá?ské ?innosti je základem dan? „obvyklá cena“ zboží v okamžiku uvedeného ukon?ení, a které nezohled?uje vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukon?ení zdanitelné hospodá?ské ?innosti.

30 V tomto ohledu je t?eba konstatovat, že na stanovení základu dan? pro pln?ní podle ?l. 18 písm. c) sm?rnice o DPH se vztahuje ?lánek 74 sm?rnice o DPH, a nikoli její ?lánek 80. Podle judikatury Soudního dvora jsou totiž podmínky použití posledn? uvedeného ?lánku taxativní a vnitrostátní právní úprava nem?že na základ? tohoto ustanovení stanovit, že základem dan? je obvyklá cena, i v jiných p?ípadech, než jsou p?ípady vyjmenované v uvedeném ustanovení (viz rozsudek ze dne 26. dubna 2012, *Balkan and Sea Properties a Provaninvest*, C-621/10 a C-129/11, body 45, 51, jakož i 52). Z p?edkládacího rozhodnutí však nevyplyvá, že dot?ená situace spadá pod n?který z p?ípad? uvedených v dot?eném ?lánku 80.

31 ?lánek 74 sm?rnice o DPH stanoví, že pro takové pln?ní, jako je pln?ní dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, je základem dan? kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku uvedeného pln?ní. Uvedený ?lánek p?edstavuje odchylku od obecného pravidla stanoveného v ?lánku 73.

32 Je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r již rozhodl, že „hodnotou, která je stanovena v okamžiku pln?ní“ ve smyslu ?lánku 74 sm?rnice o DPH se rozumí zbytková hodnota zboží v okamžiku pln?ní (viz rozsudek ze dne 17. kv?tna 2001, *Fischer a Brandenstein*, C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 80). V souvislosti s pln?ním spo?ívajícím v použití zboží, které tento ?lánek rovn?ž uvádí, Soudní dv?r uvedl také, že základem dan? je hodnota dot?eného

zboží, která je stanovena v okamžiku poskytnutí a která odpovídá tržní ceně podobného zboží při zohlednění nákladů na přeměnu uvedeného zboží (viz zejména rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, bod 30).

33 Z toho plyne, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně pro plnění hodnota dotčeného zboží stanovená v okamžiku uvedeného ukončení, která zohlední vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.

34 Podle čl. 27 odst. 3 ZDDES je pro taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, základem daně „obvyklá cena“, která je stanovena bulharským právem jako částka, kterou by bylo nutno za stejných podmínek zaplatit za stejné nebo podobné zboží mezi osobami, které nejsou propojené. Předkládacímu soudu přísluší ověřit, zda „obvyklá cena“ ve smyslu uvedeného ustanovení, jak jej vykládá a uplatňuje bulharská daňová správa, v praxi odpovídá zbytkové hodnotě zboží ke dni ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.

35 V důsledku toho je třeba na druhou a čtvrtou otázku odpovědět, že článek 74 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu ustanovení, které stanoví, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně obvyklá cena zboží v okamžiku uvedeného ukončení, ledaže by tato cena v praxi odpovídala zbytkové hodnotě uvedeného zboží k uvedenému datu, čímž by byl zohledněn vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.

Ke třetí otázce

36 Třetí otázkou se předkládací soud táže, zda má článek 74 směrnice o DPH přímý účinek.

37 Podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy v zemi státu, a to jak v případě, že stát směrnici včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak i v případě, že ji provedl nesprávně (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, bod 51 a citovaná judikatura).

38 Nelze než konstatovat, že článek 74 směrnice o DPH upravuje jasně a bezpodmínečně kritéria pro stanovení základu daně pro plnění spočívající v poskytnutí zboží osobou povinnou k dani v případě ukončení její hospodářské činnosti. Toto ustanovení tedy uvedené podmínky splňuje.

39 Mimoto je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury předkládacímu soudu přísluší, aby za plného využití posuzovací pravomoci, již mu příznává vnitrostátní právo, vykládal a uplatňoval ustanovení vnitrostátního práva v souladu s požadavky unijního práva, a není-li takový výklad možný, aby neuplatnil žádné ustanovení vnitrostátního práva, které by bylo v rozporu s tímto požadavkem (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Balkan and Sea Properties a Proadinvest*, bod 54, jakož i citovaná judikatura).

40 Z toho vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovědět, že článek 74 směrnice o DPH má přímý účinek.

K nákladům řízení

41 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 (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 18 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se týká rovněž ukončení zdanitelné hospodářské činnosti v důsledku vyškrtnutí osoby povinné k dani z registru plátců DPH.**
- 2) **Článek 74 směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu ustanovení, které stanoví, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně obvyklá cena zboží v okamžiku uvedeného ukončení, ledaže by tato cena v praxi odpovídala zbytkové hodnotě uvedeného zboží k uvedenému datu, čímž by byl zohledněn vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.**
- 3) **Článek 74 směrnice 2006/112 má přímý účinek.**

Podpisy.

*Jednací jazyk: bulharština.