

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 19. decembra 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánky 63, 65, 73 a 80 – Zriadenie práva stavby fyzickými osobami v prospech spoločnosti výmenou za stavebné služby poskytnuté touto spoločnosťou uvedeným fyzickým osobám – Zmluva o výmene – Da? z dodania stavebných služieb – Zdaniteľné plnenie – Splatnosť – Vopred vyplatená celková protihodnota – Preddavok – Základ dane plnenia v prípade protihodnoty spoločujúcej v nehnuteľnom majetku alebo službách – Priamy ú?inok“

Vo veci C-549/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím V?rchoven administrativen s?d (Bulharsko) z 27. októbra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 2. novembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Direktor na direkcija „Obžalvane i upravljenje na izp?lnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite

proti

Orfej B?lgarija EOOD,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: sudcovia C. Toader, vykonávajúca funkciu predsedníčky ôsmej komory, A. Prechal a E. Jaraš?nas (spravodajca),

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Direktor na direkcija „Obžalvane i upravljenje na izp?lnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: I. Andonova, splnomocnená zástupky?a,
- bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a E. Petranova, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a V. Savov, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63, 65, 73 a 80 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Direktor na direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpolnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite (vedúci riaditeľstva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutí v Burgase pri Národnej agentúre pre verejné príjmy“, ďalej len „Direktor“) na jednej strane a spoločnosťou Orfej Bŭlgarija EOOD (ďalej len „Orfej“) vo veci opravného daňového výmeru, ktorým sa spoločnosti Orfej nariaďuje zaplatenie dodatočnej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 62 smernice o DPH stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

1. „zdaniteľná udalosť“ je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;
2. „daňová povinnosť“ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhladnúc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

4 Článok 63 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5 Podľa článku 65 smernice o DPH:

„Ak má k platbe na účet dôjsť [V prípade vyplatenia preddavku – *neoficiálny preklad*] pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

6 Článok 73 smernice o DPH uvádza:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

7 Článok 80 smernice o DPH stanovuje, že s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v uvedených prípadoch prijať opatrenia, aby, pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bola tržobná hodnota.

8 Článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými

štátmi.“

Bulharské právo

9 V znení uplatniteľnom vo veci samej zákon o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ?. 63, zo 4. augusta 2006, a DV ?. 113, z 28. decembra 2007, ?alej len „ZDDS“) vo svojom § 25 stanovuje:

„1. Za zdaniteľné plnenie sa podľa tohto zákona považuje dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré uskutočňujú zdaniteľné osoby v zmysle tohto zákona...

2. Zdaniteľné plnenie vzniká v okamihu prevodu vlastníctva na tovar alebo v okamihu poskytnutia služby.

...

6. Ak skôr, ako vznikne zdaniteľné plnenie podľa odsekov 2, 3 alebo 4, dôjde v rámci transakcie k vyplateniu úplného alebo čiastočného preddavku, daňová povinnosť vznikne v okamihu prijatia platby (z prijatej sumy), okrem prípadu, že k platbe dôjde v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva. V tomto prípade sa daň považuje za zahrnutú do platby.“

10 § 26 ods. 2 a 7 ZDDS stanovuje:

„2. Základ dane zahŕňa všetky zložky získanej protihodnoty alebo protihodnoty, ktorú má poskytovateľ získať od nadobúdateľa, alebo tretej osoby, vyjadrenej v bulharských levoch v zmysle tohto zákona. ...

...

7. Ak je protihodnota určitej transakcie vyjadrená úplne alebo čiastočne v tovaroch alebo službách (platba sa úplne alebo čiastočne uskutoční v tovare alebo službách), je základom dane tejto transakcie trhovacia hodnota dodaného tovaru alebo poskytnutej služby, vypočítaná v ťase, keď došlo k vzniku danej povinnosti.“

11 Podľa § 45 ZDDS:

„1. Dodaním oslobodeným od dane je prevod vlastníckeho práva k pozemku, vznik alebo prevod obmedzených vecných práv k pozemku, ako aj jeho prenájom.

2. Vznik alebo prevod práva stavby na cudzom pozemku sa do ukončenia hrubej stavby, pre ktorú bolo zriadené alebo prevedené právo stavby, považuje za dodanie oslobodené od dane podľa odseku 1. Právo stavby nezahŕňa vykonané stavebné a montážne práce.“

12 Podľa § 130 ZDDS:

„1. Protihodnota akejkoľvek transakcie, ktorá je (úplne alebo čiastočne) vyjadrená v tovaroch alebo službách predstavuje dve vzájomné plnenia a každý z poskytovateľov sa považuje za predávajúceho toho, čo poskytuje a kupujúceho toho, čo dostane.

2. Plnenie na účely DPH v prípade oboch transakcií podľa odseku 1 nastane v okamihu, až keď došlo k uskutočneniu transakcie.“

13 Zákon o vlastníctve (Zakon za sobstvenostta, DV ?. 92, zo 16. novembra 1951), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „ZZS“) v § 63 ods. 1 stanovuje:

„Vlastník pozemku môže inej osobe poskytnúť právo postaviť na jeho pozemku stavbu, pričom sa táto osoba stane vlastníkom stavby.“

14 § 67 ods. 1 ZZS stanovuje:

„Ak sa právo postaviť stavbu na pozemku inej osoby nevykonáva počas piatich rokov (§ 63 ods. 1), toto právo zaniká v prospech vlastníka pozemku na základe premlčania.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Notárskou zápisnicou z 3. apríla 2008 štyri fyzické osoby (ale len „vlastníci pozemku“) zriadili právo stavby v prospech spoločnosti Orfej, na základe ktorého táto spoločnosť získala právo postaviť budovu na pozemku patriacom uvedeným vlastníkom a stať sa výlučným vlastníkom niektorých stavieb, ktoré by postavila. Ako protihodnotu za toto právo sa Orfej zaviazala vypracovať plán tejto budovy, postaviť ju v plnej výške na svoje náklady až po úplné dokončenie stavby a odovzdať „na kľúč“ vlastníkom pozemku niektoré objekty nachádzajúce sa v tejto budove bez toho, aby museli uskutočniť akúkoľvek dodatočnú platbu, keďže ide o nehnuteľnosti, na ktorých títo vlastníci majú zachované právo stavby a navzájom si ho zriaďujú. Orfej sa zaviazala dokončiť stavbu a získať povolenie na jej prevádzku v lehote 21 mesiacov odo dňa začatia stavby.

16 Dňa 5. apríla 2008 Orfej zaslala každému vlastníkovi pozemku faktúru týkajúcu sa plnenia „práva stavby zriadené na základe notárskej zápisnice“. Tieto štyri faktúry predstavovali celkovú sumu 302 721,36 BGN navýšenú o celkovú sumu DPH vo výške 60 544, 27 BGN.

17 V rámci daňovej kontroly bolo zistené, že základ dane z plnenia bol určený na základe daňovej hodnoty práva stavby v súlade s notárskou zápisnicou, teda 684 000 BGN, a nie na základe trhovej hodnoty stavieb poskytnutých vlastníkom pozemku. Tiež bolo zistené, že Orfej neuviedla tieto faktúry vo svojom výkaze o predajoch za zodpovedajúce daňové obdobie, a síce za apríl 2008, ani za nasledujúce obdobie, konkrétne za máj 2008, a že tieto faktúry nezohľadnila ani v príslušných priznaniach DPH.

18 Dňa 28. apríla 2009 oddelenie verejných príjmov zaslalo spoločnosti Orfej opravný daňový výmer za mesiac apríl 2008, hoci stavba budovy nebola k tomuto dňu ešte ukončená a nebola ani sprístupnená na prevádzkovanie. Toto oddelenie sa domnievalo, že Orfej poskytla stavebné služby a že podľa § 130 ZZS daňová udalosť na účely DPH v prípade tohto plnenia nastala v okamihu zriadenia práva stavby. Na základe správy znalca ustanoveného v rámci daňovej kontroly bolo zistené, že trhovú hodnotu zriadeného práva stavby zodpovedala hodnote stavebných služieb, ktoré Orfej poskytla na stavbu budovy, teda 1 984 130 BGN. Uvedený výmer preto stanovil DPH zodpovedajúcu transakcii vo výške 396 826 BGN navýšenú o úroky.

19 Orfej podala proti opravnému daňovému výmeru sťažnosť Direktorovi. Keďže tento opravný prostriedok bol zamietnutý rozhodnutím zo 6. júla 2009, Orfej podala proti uvedenému výmeru žalobu na Administrativen sad – Burgas (Správny súd v Burgase). Rozhodnutím z 30. apríla 2010 tento súdny orgán vyhovel žalobe spoločnosti Orfej a zrušil opravný daňový výmer. Direktor podal proti uvedenému rozhodnutiu kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

20 Na uvedenom súde Direktor v podstate tvrdí, že vnútroštátna právna úprava je v súlade so smernicou o DPH. Orfej zastáva názor, že stratila svoje právo stavby, pretože budova nebola postavená v stanovenej lehote.

21 Vnútroštátny súd uvádza, že na vyriešenie sporu, o ktorom rozhoduje, musí v prvom rade

ur?i? okamih, kedy nastáva zdanite?ná udalos? na ú?ely DPH zo stavebných služieb poskytnutých spoločnou Orfej. V tejto súvislosti na jednej strane uvádza, že sa domnieva, že da?ové plnenie na ú?ely DPH v súvislosti so zriadením práva stavby nastalo v okamihu podpisu notárskej zápisnice, hoci bolo toto plnenie oslobodené od dane. Na druhej strane tento súd uvádza, že má ur?ité pochybnosti o zlu?ite?nosti § 130 ods. 2 ZDDS, podľa ktorého da?ová povinnos? nastáva pred uskuto?nením zdanite?ného plnenia, so smernicou o DPH.

22 Uvedený súd dodáva, že ak by sa preukázalo, že toto ustanovenie ZDDS je v súlade so smernicou o DPH, musí potom posúdi? zákonnos? stanovenia základu dane v prípade stavebných služieb. V tejto súvislosti si kladie otázku zlu?ite?nosti § 26 ods. 7 ZDDS, ktorý stanovuje, že v prejednávanej veci sa má zoh?adni? trhová hodnota stavebných služieb, ako ju stanovil znalec, s ?lánkom 73 smernice o DPH.

23 Napokon si kladie otázku, či možno dotknuté právo stavby považova? za preddavok za budúce stavebné služby, ktoré budú vykonané spoločnou Orfej, vzh?adom na skuto?nos?, že toto právo stavby predstavuje celkovú protihodnotu, ktorú Orfej získala za tieto služby, a že doslovný výklad ?lánku 65 smernice o DPH požaduje, aby bol preddavok vyjadrený v peniazoch. V tejto súvislosti poukazuje na skuto?nos?, že podľa § 67 ods. 1 ZZS právo stavby udelené spoločnosti Orfej môže zaniknú?, ak sa výslovne vznesie námietka preml?ania stanovená v tomto ustanovení.

24 Za týchto okolností V?rchoven administrativen s?d (Najvyšší správny súd) rozhodol konanie preruši? a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ?lánok 63 smernice [o DPH] vyklada? v tom zmysle, že neumož?uje výnimku, v prípade ktorej zdanite?ná udalos? spo?ívajúca v poskytnutí stavebných služieb na postavenie ur?itých samostatných objektov v istej budove nastala pred skuto?ným poskytnutím uvedených služieb a táto zdanite?ná udalos? sa viaže na vzájomné plnenie spo?ívajúce v zriadení práva stavby na cudzom pozemku, ktoré je zároveň protihodnotou za stavebné služby?

2. Je vnútroštátny právny predpis, ktorý stanovuje, že v prípadoch, keď je protihodnota úplne alebo čiasto?ne vyjadrená v tovaroch alebo službách, je základom dane z plnenia trhová hodnota dodaného tovaru alebo poskytnutej služby, zlu?ite?ný s ?lánkami 73 a 80 smernice [o DPH]?

3. Má sa ?lánok 65 smernice [o DPH] vyklada? v tom zmysle, že neumož?uje vznik da?ovej povinnosti k DPH z preddavku, ak platba nie je vyjadrená v peniazoch, alebo sa má toto ustanovenie vyklada? extenzívne a vychádza? z predpokladu, že aj v tomto prípade vzniká da?ová povinnos? k DPH a da? má byť vymieraná vo výške pe?ažnej hodnoty vzájomného plnenia?

4. Ak je v prípade tretej otázky správna druhá možnos?, môže sa v predmetnej veci zriadené právo stavby na cudzom pozemku vzh?adom na konkrétne okolnosti považova? za preddavok v zmysle ?lánku 65 smernice [o DPH]?

5. Majú ?lánky 63, 65 a 73 smernice [o DPH] priamy ú?inok?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej, tretej a štvrtej otázke

25 Vnútroštátny súd sa svojou prvou, treťou a štvrtou otázkou, ktoré treba preskúma? spoločne, v podstate pýta, či sa ?lánky 63 a 65 smernice o DPH majú vyklada? v tom zmysle, že ak je právo stavby zriadené v prospech spoločnosti na ú?ely postavenia budovy za protihodnotu

spo?ívajúcu v poskytnutí stavebných služieb ur?itých objektov, ktoré sa nachádzajú v tejto budove a ktoré sa uvedená spoločnosť zaväzuje dodať na kú? osobám, ktoré zriadili toto právo stavby, bránia tomu, aby vznikla da?ová povinnosť k DPH z týchto stavebných služieb už v okamihu, keď bolo zriadené právo stavby, t. j. predtým, než došlo k poskytnutiu týchto služieb.

26 Direktor, bulharská vláda a Európska komisia v podstate tvrdia, že na túto otázku treba odpovedať záporne. Direktor a bulharská vláda sa predovšetkým domnievajú, že pojem „vyplatenia preddavku“ uvedený v ?lánku 65 smernice o DPH nemožno obmedziť len na pe?ažné platby a že na účely uplatnenia tohto ustanovenia sta?í, aby bolo možné posúdiť hodnotu uskuto?nenej platby.

27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ?lánok 63 smernice o DPH stanovuje, že da?ová udalosť nastane a da?ová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb. ?lánok 65 tejto smernice, podľa ktorého, ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, da?ová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby, zakladá výnimku z pravidla uvedeného v ?lánku 63 a ako taká musí byť vykladaná doslovne (rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments, C-419/02, Zb. s. I-1685, bod 45).

28 Na to, aby sa DPH stala splatnou ešte pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, je potrebné, aby všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúceho dodania tovarov alebo budúceho poskytnutia služieb, boli už známe, a teda najmä, aby tieto tovary a služby boli presne určené už v okamihu vyplatenia preddavku (rozsudky BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments, už citovaný, bod 48, ako aj z 3. mája 2012, Lebara, C-520/10, bod 26). DPH nemôžu teda podliehať preddavky vyplatené za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré ešte neboli jasne identifikované (rozsudky BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments, už citovaný, bod 50, ako aj zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Zb. s. I-13179, bod 31).

29 Preto nie je vylúčené, že podľa ?lánku 65 smernice o DPH príslušná dať zo stavebných služieb sa stáva splatnou v okamihu, keď právo stavby, ktoré predstavuje celkovú protihodnotu za tieto služby, je zriadené v prospech spoločnosti, ktorá sa zaviazala poskytnúť uvedené služby, pretože v tomto okamihu sú už všetky príslušné prvky tohto budúceho poskytnutia služieb známe, a najmä predmetné služby sú presne identifikované.

30 Vnútroštátny súd si však kladie otázku o možnosti uplatnenia uvedeného ustanovenia, ak vyplatený preddavok predstavuje platbu v naturáliách.

31 V tejto súvislosti treba uviesť, že je určite pravda, ako uviedla najmä Komisia, že zo znenia ?lánku 65 smernice o DPH najmä v jeho bulharskom a vo francúzskom jazyku sa možno domnieva, že toto ustanovenie sa týka len vyplatenia preddavkov vyjadrených v peniazoch.

32 Podľa ustálenej judikatúry sa však text sekundárneho práva Únie má v rámci možností vykladať v takom zmysle, aby bol v súlade s ustanoveniami Zmlúv a so všeobecnými zásadami práva Únie (rozsudky z 21. marca 1991, Rauh, C-314/89, Zb. s. I-1647, bod 17, ako aj z 10. júla 2008, Bertelsmann a Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Zb. s. I-4951, bod 174 a citovaná judikatúra).

33 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že zásada rovnosti zaobchádzania, v rámci ktorej je zásada daňovej neutrality na úrovni sekundárneho práva Únie a v špecifickom odbore zdaťovania osobitným vyjadrením, vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne okrem prípadu, že takéto rozdielne zaobchádzanie by bolo možné objektívne odôvodniť (rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, body 49 a 51, ako aj z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 44).

34 Zásada daňovej neutrality, ktorá je základnou zásadou spoločného systému DPH, teda nepripúšťa, aby sa s tovarom alebo poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne, ani aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rozdielne (pozri najmä rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 67 a citovanú judikatúru).

35 Súdny dvor už pritom rozhodol, že zmluvy o výmene, v ktorých je protihodnota v zásade vyjadrená v naturáliách, a plnenia, pri ktorých je protihodnota vyjadrená v peniazoch, z ekonomického a obchodného hľadiska predstavujú dve rovnocenné situácie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, Zb. s. I-3801, body 23 a 25).

36 Z toho vyplýva, že k porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania by došlo, ak by uplatnenie článku 65 smernice o DPH záviselo od formy protihodnoty získanej zdaniteľnou osobou. Uvedená zásada teda vyžaduje vykladať tento článok v tom zmysle, že sa uplatňuje aj v prípade, že je preddavok vyjadrený v naturáliách, ak sú splnené podmienky pripomenuté v bode 28 tohto rozsudku. Je však potrebné, aby bolo možné hodnotu tohto preddavku vyjadriť v peniazoch. Hoci podľa ustálenej judikatúry môže protihodnota za poskytnutie služieb spočívať v dodaní tovaru a na základe toho predstavovať základ dane v zmysle článku 73 smernice o DPH, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutím služieb a dodaním tovaru, je to len pod podmienkou, že dodanie tovaru možno vyjadriť v peniazoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2001, Bertelsmann, C-380/99, Zb. s. I-5163, bod 17 a citovanú judikatúru).

37 Skutočnosť, že zriadenie predmetného práva stavby vo veci samej predstavuje úplnú a nie iba čiastočnú protihodnotu za stavebné služby, ku ktorým sa Orfej zaviazala, nemôže spochybniť takýto výklad. Na jednej strane uvedený článok 65 stanovuje, že daňová povinnosť vzniká „z prijatej sumy prijatím platby“. Znenie tohto ustanovenia nebráni teda tomu, aby prijatá suma zodpovedala celkovej protihodnote spočívajúcej v poskytnutí služieb, v prípade ktorej vzniká daňová povinnosť k DPH. Na druhej strane, ako už uviedol Súdny dvor, v dôvodovej správe týkajúcej sa návrhu šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, KOM(73) 950 v konečnom znení z 20. júna 1973 (*Bulletin Európskych spoločenských*, dodatok 11/73, s. 13), už nahradenej smernicou o DPH, Komisia uviedla, že „prijatím... preddavku vzniká daňová povinnosť, pretože zmluvné strany tak vyjadrujú svoj zámer vopred vyvodíť akékoľvek finančné dôsledky spojené s uskutočnením zdaniteľného plnenia“ (rozsudok BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, už citovaný, bod 49). O takýto prípad pritom ide, ak je vyplatenie preddavku vyjadrené v plnej výške dohodnutej protihodnoty.

38 Za týchto okolností si na účely výkladu článkov 63 a 65 smernice o DPH vnútroštátny súd tiež kladie otázku v súvislosti s relevantnosťou toho, že právo stavby zriadené v prospech spoločnosti Orfej môže zaniknúť. V tejto súvislosti stačí uviesť, že vnútroštátny súd uvádza, že predmetné právo stavby zaniká, len ak sa výslovne vznesie námietka premlžania stanovená v § 67 ods. 1 ZZS. Treba však konštatovať, že táto možnosť zakladá jednoduchú rozvážajúcu podmienku v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH. Preto, ako správne tvrdí bulharská vláda a Komisia, skutočnosť, že takúto podmienku by bolo možné prípadne uplatniť v budúcnosti, nemôže spochybniť okolnosť, že sa plnenie uskutoční v okamihu zriadenia práva stavby, pretože

v tomto prípade, ako bolo uvedené v bode 29 tohto rozsudku, sú už všetky príslušné prvky budúceho poskytnutia služieb známe, a teda predmetné služby sú presne identifikované. V dôsledku toho takáto možnosť nemá vplyv na uvedený výklad.

39 Napokon treba uviesť, že na účely zistenia, či boli splnené podmienky vzniku daňovej povinnosti k DPH v súvislosti s takýmto budúcim poskytnutím služieb, nie je dôležité, či protihodnota za toto budúce poskytnutie služieb sama osebe predstavuje plnenie podliehajúce DPH. Ako totiž vyplýva z judikatúry pripomenutej v bodoch 28 a 36 tohto rozsudku, na to, aby za okolností, o aké ide vo veci samej, vznikla daňová povinnosť k DPH z takéhoto budúceho poskytnutia služieb, stačí, aby boli všetky príslušné prvky tohto budúceho poskytnutia služieb už známe a aby jeho protihodnotu bolo možné vyjadriť v peniazoch.

40 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že na prvú, tretiu a štvrtú otázku treba odpovedať tak, že články 63 a 65 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že ak za okolností, o aké ide vo veci samej, je právo stavby zriadené v prospech spoločnosti na účely postavenia budovy za protihodnotu poskytujúcu v poskytnutí stavebných služieb určitých objektov, ktoré sa nachádzajú v tejto budove a ktoré sa uvedená spoločnosť zaväzuje dodať na kľúč osobám, ktoré zriadili toto právo stavby, nebránia tomu, aby vznikla daňová povinnosť k DPH z týchto stavebných služieb už v okamihu, keď bolo zriadené právo stavby, t. j. predtým, než došlo k poskytnutiu týchto služieb, pretože v okamihu zriadenia tohto práva sú už všetky príslušné prvky tohto budúceho poskytnutia služieb známe, a teda predmetné služby sú presne identifikované, a hodnotu uvedeného práva možno vyjadriť v peniazoch, čo prislúcha preskúmať vnútroštátnemu súdu.

O druhej otázke

41 Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či sa články 73 a 80 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej ak je protihodnota plnenia úplne vyjadrená v tovaroch alebo v službách, základom dane plnenia je trhovú hodnotu dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb.

42 Bulharská vláda najmä tvrdí, že protihodnotu treba posudzovať s prihliadnutím na mechanizmy trhu a že samotným odvolaním sa na trhovú hodnotu možno zaručiť rovnocenné zaobchádzanie medzi hospodárskymi subjektmi platiacimi v naturáliách a tými, ktoré platia peniazmi.

43 Komisia sa naopak domnieva, že vzhľadom na skutočnosť, že k zdaniteľnému plneniu dôjde vopred uskutočnenou výmenou dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb, DPH vzťahujúca sa na toto plnenie sa má vypočítať na základe dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb hodnoty vyjadrenej v peniazoch za uvedené plnenie.

44 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že základ dane pri bezodplatnom dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb tvorí protihodnota skutočne prijatá na tento účel zdaniteľnou osobou. Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií. Navyše táto protihodnota musí byť vyjadrená v peniazoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Zb. s. I-7505, bod 28 a citovanú judikatúru).

45 Keďže táto hodnota nie je vyjadrená sumou peňazí dohodnutou medzi stranami, na to, aby bola subjektívnou, musí ísť o hodnotu, ktorú príjemca poskytnutých služieb predstavujúcich protihodnotu za dodanie tovaru priradí službám, ktoré mu majú byť poskytnuté, a ktorá zodpovedá sume, ktorú má v úmysle na tieto účely zaplatiť (rozsudok z 2. júna 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Zb. s. I-2329, bod 19).

46 Okrem toho treba pripomenúť, že článok 80 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v určitých uvedených prípadoch prijať opatrenia, aby, pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bola trhovú hodnota na voľnom trhu.

47 Podmienky uplatnenia stanovené v uvedenom ustanovení sú pritom taxatívne vymedzené a vnútroštátna právna úprava nemôže preto na základe toho istého ustanovenia pripúšťať, že základ dane predstavuje trhovú hodnotu plnení v iných prípadoch, než v tých, ktoré sú v tomto ustanovení uvedené (rozsudok z 26. apríla 2012, *Balkan and Sea Properties*, C-621/10 a C-129/11, bod 51).

48 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že dotknuté plnenie vo veci samej bolo uskutočnené medzi osobami, medzi ktorými existujú vzťahy, aké sú uvedené v článku 80 ods. 1 smernice o DPH, čo však musí preskúmať vnútroštátny súd. Za týchto okolností nemožno uvedený článok vykladať tak, že pripúšťa, aby základ dane tvorila trhovú hodnotu uvedeného plnenia.

49 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať tak, že za okolností, o aké ide vo veci samej, v ktorých plnenie nie je uskutočnené medzi stranami, ktoré sú vo vzájomnom vzťahu v zmysle článku 80 smernice o DPH, čo však prislúcha preskúmať vnútroštátnemu súdu, sa majú články 73 a 80 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej ak je protihodnota plnenia úplne vyjadrená v tovaroch alebo v službách, základom dane plnenia je trhovú hodnotu dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb.

O piatej otázke

50 Vnútroštátny súd sa svojou piatou otázkou pýta, či články 63, 65 a 73 smernice o DPH majú priamy účinok.

51 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice zdajú byť z hľadiska ich obsahu bezpodmienečné a dostatočne presné, môžu sa jednotlivci na ne odvolávať voči štátu pred vnútroštátnymi súdmi, ak tento štát neprebral v stanovenej lehote smernicu do vnútroštátneho práva alebo ak ju prebral nesprávne (rozsudky z 5. októbra 2004, *Pfeiffer a i.*, C-397/01 až C-403/01, Zb. s. I-8835, bod 103, ako aj z 12. júla 2012, *Vodafone España*, C-55/11, C-57/11 a C-58/11, bod 37).

52 Súdny dvor už rozhodol, že článok 10 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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), teraz článok 63 smernice o DPH, zodpovedá týmto kritériám (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. októbra 1993, Balocchi, C-10/92, Zb. s. I-5105, body 34 a 35). Takisto rozhodol aj v súvislosti s článkom 73 smernice o DPH (rozsudok Balkan and Sea Properties, už citovaný, bod 61).

53 Okrem toho treba konštatovať, že článok 65 smernice o DPH jasne a nepodmienečne stanovuje okolnosti, za ktorých vzniká daňová povinnosť k DPH ešte pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb a výšku sumy, od ktorej sa stáva splatná. Toto ustanovenie teda tiež zodpovedá uvedeným kritériám.

54 Z toho vyplýva, že na piatu otázku treba odpovedať tak, že články 63, 65 a 73 smernice o DPH majú priamy účinok.

O trovách

55 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

1. Články 63 a 65 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že ak za okolností, o aké ide vo veci samej, je právo stavby zriadené v prospech spoločnosti na účely postavenia budovy za protihodnotu poskytujúcu v poskytnutí stavebných služieb určitých objektov, ktoré sa nachádzajú v tejto budove a ktoré sa uvedená spoločnosť zaväzuje dodať na kľúč osobám, ktoré zriadili toto právo stavby, nebránia tomu, aby vznikla daňová povinnosť k DPH z týchto stavebných služieb už v okamihu, keď bolo zriadené právo stavby, t. j. predtým, než došlo k poskytnutiu týchto služieb, pretože v okamihu zriadenia tohto práva sú už všetky príslušné prvky tohto budúceho poskytnutia služieb známe, a teda predmetné služby sú presne identifikované, a hodnotu uvedeného práva možno vyjadriť v peniazoch, čo prislúcha preskúmať vnútroštátnemu súdu.

2. Za okolností, o aké ide vo veci samej, v ktorých plnenie nie je uskutočnené medzi stranami, ktoré sú vo vzájomnom vzťahu v zmysle článku 80 smernice 2006/112, čo však prislúcha preskúmať vnútroštátnemu súdu, sa majú články 73 a 80 uvedenej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej ak je protihodnota plnenia úplne vyjadrená v tovaroch alebo v službách, základom dane plnenia je trhovacia hodnota dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb.

3. Články 63, 65 a 73 smernice 2006/112 majú priamy účinok.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.