

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 26. apríla 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 73 a ?lánok 80 ods. 1 – Predaj nehnuteľností medzi prepojenými spoločnosťami – Hodnota transakcie – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že pri transakciách medzi prepojenými osobami je základom dane na účely DPH trhovacia hodnota transakcie“

V spojených veciach C-621/10 a C-129/11,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Administrativen съд Varna (Bulharsko) zo 17. decembra 2010 a z 1. marca 2011 a doručené Súdnemu dvoru 29. decembra 2010 a 14. marca 2011, ktoré súvisia s konaniami:

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

Prova Invest OOD (C-129/11)

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues (spravodajca), sudcovia U. Løhmus, A. Rosas, A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a E. Petanova (C-621/10), splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: S. Petrova a L. Lozano Palacios (C-621/10), ako aj L. Lozano Palacios a V. Savov (C-129/11), splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 26. januára 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu ?lánku 80 ods. 1 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 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov, ktorých účastníkmi sú na jednej strane Balkan and Sea Properties ADSITS (ďalej len „Balkan and Sea Properties“) a Proadinvest OOD (ďalej len „Proadinvest“) a na druhej strane Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľstvo pre opravné prostriedky a správu výkonu rozhodnutia vo Varne pri Centrálnej správe Národnej agentúry pre príjmy, ďalej len „Direktor“), týkajúcich sa daňového výmeru, ktorým im bolo odopreté využitie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe.

Právny rámec

Právo Únie

3 Z odôvodnenia 3 smernice o DPH vyplýva, že „je vhodné prepracovať štruktúru a znenie 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)] s cieľom zabezpečiť, aby v súlade so zásadou lepšej právnej úpravy boli ustanovenia uvedené jasne a prehľadne, aj keď to v zásade neprinesie podstatné zmeny platných právnych predpisov...“.

4 Odôvodnenie 26 rovnakej smernice spresňuje, že „členské štáty by mali mať za konkrétnych obmedzených okolností možnosť zasiahnuť, pokiaľ ide o základ dane pri dodaní tovaru, poskytovaní služieb a nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva, a zabezpečiť, aby využitím prepojených strán na účely získania daňových výhod nevznikla strata na dani“.

5 Článok 12 uvedenej smernice znie:

„1. Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1 a najmä jednu z týchto transakcií:

- a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním;
- b) dodanie stavebných pozemkov.

2. Na účely písmena a) odseku 1 je ‚budova‘ akákoľvek stavba pevne spojená so zemou.

Členské štáty môžu stanoviť pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov a môžu určiť, čo znamená pojem ‚pozemky, na ktorých stoja‘.

Členské štáty môžu uplatniť aj iné kritériá ako kritérium prvého obývania, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej prvého dodania alebo obdobie od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania, a to za predpokladu, že prvé obdobie nebude dlhšie ako päť rokov a druhé obdobie nebude dlhšie ako dva roky.

3. Na účely písmena b) odseku 1 je ‚stavebný pozemok‘ akýkoľvek neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zdefinujú ako stavebný pozemok.“

6 Článok 73 smernice o DPH stanovuje, že „v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, 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 V ?lánku 80 uvedenej smernice sa uvádza:

„1. S cie?om zabráni? da?ovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu ?lenské štáty v nasledujúcich prípadoch prija? opatrenia, že pokia? ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých sú?as?ou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, radiace, vlastnícke, ?lenské, finan?né alebo právne prepojenia, ako sú definované daným ?lenským štátom, základom dane bude trhov? hodnota na vo?nom trhu:

a) ak je protihodnota nižšia ako trhov? hodnota na vo?nom trhu a príjemca dodania alebo poskytnutia nemá plné právo na odpo?ítanie dane pod?a ?lánkov 167 až 171 a ?lánkov 173 až 177;

b) ak je protihodnota nižšia ako trhov? hodnota na vo?nom trhu a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpo?ítanie dane pod?a ?lánkov 167 až 171 a ?lánkov 173 až 177 a dodanie alebo poskytnutie podlieha oslobodeniu od dane pod?a ?lánkov 132, 135, 136, 371, 375, 376 a 377, ?lánku 378 ods. 2, ?lánku 379 ods. 2 a ?lánkov 380 až 390;

c) ak je protihodnota vyššia ako trhov? hodnota na vo?nom trhu a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpo?ítanie dane pod?a ?lánkov 167 až 171 a ?lánkov 173 až 177.

Na účely prvého pododseku môžu právne prepojenia zah??a? vz?ah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, rodinou zamestnanca alebo akýmiko?vek inými osobami s úzkymi väzbami na zamestnanca.

2. Ke? ?lenské štáty využijú možnos? uvedenú v odseku 1, môžu obmedzi? kategórie dodávateľov, poskytovateľov, nadobúdateľov alebo príjemcov, na ktorých sa vz?ahujú opatrenia.

3. ?lenské štáty informujú Výbor pre DPH o vnútroštátnych opatreniach, ktoré prijali pod?a odseku 1, pokia? to nie sú opatrenia, ktoré Rada už povolila pred 13. augustom 2006 v súlade s ?lánkom 27 ods. 1 až 4 smernice 77/388/EHS, a ktoré sú na?alej platné pod?a odseku 1 tohto ?lánku.“

8 Pod?a ?lánku 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice o DPH ?lenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

„j) dodanie budov alebo ?astí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v ?lánku 12 ods. 1 písm. a);

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v ?lánku 12 ods. 1 písm. b).“

9 ?lánok 273 uvedenej smernice stanovuje:

„?lenské štáty môžu uloži? iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie da?ovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskuto??ovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskuto??ovanými medzi ?lenskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi ?lenskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Vnútroštátne právo

10 § 12 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“) znie:

„Zdaniteľným plnením je každé dodanie tovaru alebo poskytnutie služby v zmysle § 6 a 9, ak ho uskutoční zdaniteľná osoba podľa tohto zákona a miesto jeho uskutočnenia sa nachádza na území štátu, ako aj každé plnenie podliehajúce nulovej sadzbe, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba, okrem prípadov, ak tento zákon stanovuje inak.“

11 § 27 ods. 3 bod 1 ZDDS stanovuje, že základom dane pri plnení medzi prepojenými osobami je trhovacia cena.

12 Podľa § 45 ods. 1 ZDDS „od dane je oslobodený prevod vlastníctva k pozemku, zriadenie alebo prevod obmedzených vecných práv k pozemku, ako aj jeho аренда alebo prenájom“.

13 Uvedený § 45 vo svojom odseku 5 bode 2 spresňuje, že „odsek 1 sa neuplatňuje na prevod vlastníctva alebo iných vecných práv k zariadeniam, strojom, vybaveniu alebo budovám, ktoré sú pevne spojené so zemou alebo nainštalované pod zemou, alebo na ich prenájom“.

14 V § 67 ods. 1 ZDDS sa uvádza, že „suma dane sa vypočíta tak, že základ dane sa vynásobí sadzbou dane“.

15 Podľa § 70 ods. 5 ZDDS „protiprávne fakturovaná daň nezakladá právo na odpísanie dane“.

16 § 1 bod 3 dodatočných ustanovení k procesnému poriadku v daňových veciach a vo veciach sociálneho zabezpečenia (Dan??no-osiguritelen procesualen kodeks, DV ?. 105 z 29. decembra 2005) spresňuje, kto sa rozumie pod pojmom „prepojené osoby“:

„a) manželia, príbuzní v priamej línii, v bo?nej línii do tretieho stup?a, zošvagrení – do druhého stup?a a na účely § 123 ods. 1 bodu 2 – žijúci v spoločnej domácnosti;

b) zamestnávateľ a zamestnanec;

c) spoločníci;

d) osoby, z ktorých jedna sa podieľa na riadení druhej alebo jej dcérskej spoločnosti;

e) osoby, v ktorých je členom riadiacich alebo dozorných orgánov jedna a tá istá právnická alebo fyzická osoba, a to aj vtedy, ak fyzická osoba zastupuje inú osobu;

f) spoločnosť a osoba, ktorá je držiteľom viac ako 5 % akcií alebo podielov tejto spoločnosti, s ktorými je spojené hlasovacie právo;

g) osoby, z ktorých jedna vykonáva kontrolu nad druhou;

h) osoby, ktorých činnosť je kontrolovaná treťou osobou alebo jej dcérskou spoločnosťou;

i) osoby, ktoré spoločne kontrolujú tretiu osobu alebo jej dcérsku spoločnosť;

- j) osoby, z ktorých je jedna obchodnou zástupky?ou druhej;
- k) osoby, z ktorých jedna poskytla druhej dar;
- l) osoby, ktoré sa priamo alebo nepriamo podie?ajú na riadení, dozore alebo kapitále inej osoby alebo osôb, pri?om môžu by? nimi dohodnuté podmienky, ktoré sa odchy?ujú od bežných podmienok.“

17 Pod?a § 1 bodu 4 uvedených dodato?ných ustanovení dochádza ku „kontrolu“, ke? ten, kto vykonáva kontrolu:

- „a) má priamo alebo nepriamo alebo na základe dohody s inou osobou k dispozícii viac ako polovicu hlasov na valnom zhromaždení inej osoby alebo
- b) má priamo alebo nepriamo možnos? ur?ova? viac ako polovicu ?lenov riadiacich alebo dozorných orgánov inej osoby alebo
- c) má na základe stanov alebo zmluvy možnos? riadi? ?innos? inej osoby, a to aj prostredníctvom dcérskej spoločnosti alebo spolu s ?ou, alebo
- d) ako majite? podielu alebo spoločník spoločnosti sám kontroluje na základe dohody s inými spoločníkmi alebo majite?mi podielov tejto spoločnosti viac ako polovicu po?tu hlasov na valnom zhromaždení spoločnosti alebo
- e) môže iným spôsobom vykonáva? rozhodujúci vplyv na rozhodovanie o ?innosti spoločnosti.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C?621/10

18 Balkan and Sea Properties je akciová spoločnosť, ktorá vykonáva ?innos? investovania finan?ných prostriedkov, ktoré nadobudla emitovaním cenných papierov za nehnute?nosti.

19 Balkan and Sea Properties nadobudla v marci 2009 notárskymi zápisnicami nehnute?nosti od spoločnosti Ravda tur EOOD za celkovú sumu 21 318 852 BGN. Jediným spoločníkom tejto spoločnosti je Holding Varna AD, ktorý je držiteľom 27,98 % akcií Balkan and Sea Properties.

20 DPH bola odpo?ítaná pri uzavretí kone?ných zmlúv a vystavení kone?ných faktúr.

21 Ke?že vnútroštátna právna úprava stanovuje, že v prípade predaja medzi prepojenými osobami sa základ dane rovná trhovej hodnote nehnute?ností, boli vyhotovené dva znalecké posudky, z ktorých jeden si objednala Balkan and Sea Properties a jeden orgány da?ovej správy. V druhom z nich sa dospelo k záveru, že trhová hodnota nehnute?ností bola nižšia než ich skuto?ná kúpna cena, ke?že bola ocenená na 21 216 300 BGN.

22 Da?ová správa preto usúdila, že DPH vypo?ítaná z vyššej ceny než trhovej hodnoty nehnute?ností predstavuje protiprávne fakturovanú da?, ktorú nemožno odpo?íta?, a teda že za zda?ovacie obdobie, do ktorého patrí júl 2009, Balkan and Sea Properties nemala právo odpo?íta? DPH zaplatenú na vstupe z rozdielu medzi touto trhovou hodnotou a skuto?nou kúpnou cenou predmetných nehnute?ností.

23 Proti opravnému da?ovému výmeru bol v správnom konaní podaný opravný prostriedok Direktorovi. Ten potvrdil zamietnutie odpo?ítania DPH.

24 Balkan and Sea Properties podala žalobu na Administrativen s?d Varna (Správny súd vo Varne).

25 Uvedená spoločnosť najmä tvrdí, že ustanovenia ZDDS nie sú v súlade s ?lánkom 80 ods. 1 smernice o DPH, a domáha sa priameho uplatnenia tohto ustanovenia práva Únie.

26 Za týchto okolností Administrativen s?d Varna rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ?lánok 80 ods. 1 písm. c) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak je pri dodaniach medzi prepojenými osobami protihodnota vyššia ako obvyklá cena, základom dane je [trhová] cena plnenia len vtedy, ak dodávateľ nemá plné právo na odpočítanie DPH, ktorá pripadá na kúpu alebo výrobu tovarov tvoriacich predmet dodania?

2. Má sa ?lánok 80 ods. 1 písm. c) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak dodávateľ využil právo na odpočítanie DPH za tovary a služby, ktoré sú následne predmetom dodania medzi prepojenými osobami za vyššiu ako [trhovú] cenu, a toto právo na odpočítanie DPH nebolo opravené podľa ?lánkov 173 až 177 smernice, ?lenský štát nesmie prijať opatrenia, podľa ktorých je ako základ dane stanovená výlučne [trhová] cena?

3. Sú v ?lánku 80 ods. 1 smernice [o DPH] taxatívne vymenované prípady tvoriace podmienky, pri ktorých splnení smie ?lenský štát prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane pri dodaniach [trhová] cena plnenia?

4. Je vnútroštátna právna úprava, aká sa nachádza v § 27 ods. 3 bode 1 ZDDS, prípustná za iných okolností, než sú vymenované v ?lánku 80 ods. 1 písm. a), b) a c) smernice [o DPH]?

5. Má v prípade, o aký ide v prejednáwanej veci, ustanovenie ?lánku 80 ods. 1 písm. c) smernice [o DPH] priamy účinok a smie ho vnútroštátny súd priamo uplatniť?“

Vec C?129/11

27 Provalidinvest je spoločnosť s rušením obmedzeným, ktorej hlavnou činnosťou je prenájom poľnohospodárskych pozemkov a oceňových konštrukcií používaných na fóliovníky.

28 Notárskymi zápisnicami táto spoločnosť v júni 2009 predala dva pozemky určené na pestovanie vo fóliovníkoch jednému zo svojich spoločníkov a jeden pozemok svojmu konateľovi. Tieto pozemky boli predané s konštrukciami pokrytými polyetylénovými fóliami a so všetkými zariadeniami a trvalými porastmi, ktoré sa nich nachádzajú, za cenu 25 000 BGN za každý pozemok.

29 Provalidinvest vystavila za tieto predaje faktúry bez DPH.

30 Daňová správa usúdila, že predaje nehnuteľností zahŕňali dodanie pozemkov oslobodené od DPH, ale aj zdaniteľné dodanie konštrukcií, zariadení a trvalých porastov.

31 V rozsahu, v akom boli predmetné predaje predajmi medzi prepojenými osobami, bola podľa vnútroštátnej právnej úpravy základom dane na účely DPH trhová hodnota, ako ju stanovil znalec. Ten odhadol celkovú trhovú hodnotu samotných konštrukcií pokrytých polyetylénovými fóliami, ktoré sa nachádzajú na troch pozemkoch, na 392 700 BGN, teda na vyššiu sumu, než bola v skutočnosti uhradená ako protihodnota.

32 Daňová správa vydala opravný daňový výmer za zdaňovacie obdobie, do ktorého patrí jún

2009. Vo?i nemu bol v správnom konaní podaný opravný prostriedok Direktorovi, ktorý potvrdil sumu DPH vyrubenú spoločnosti Provalidinvest.

33 Provalidinvest podala žalobu na Administrativen s?d Varna.

34 Vnútroštátny súd sa domnieva, že predmetný predaj po?nohospodárskych pozemkov predstavuje dodanie oslobodené od dane podľa § 45 ods. 1 ZDDS a predaj konštrukcií, ktoré sa na týchto pozemkoch nachádzajú, predstavuje zdaniteľné dodanie, lebo tie patria medzi výnimky, ktoré sú uvedené v odseku 5 bode 2 toho istého paragrafu.

35 Za týchto okolností Administrativen s?d Varna rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ?lánok 80 ods. 1 písm. a) a b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak je pri dodaniach medzi prepojenými osobami protihodnota nižšia ako trhová cena, základom dane je [trhová] cena plnenia len vtedy, ak dodávateľ alebo kupujúci nemá plné právo na odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe, ktorá pripadá na kúpu alebo výrobu tovarov tvoriacich predmet dodania?

2. Má sa ?lánok 80 ods. 1 písm. a) a b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak dodávateľ využil právo na plné odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe za tovary a služby, ktoré sú následne predmetom dodania medzi prepojenými osobami za nižšiu ako [trhovú] cenu, a toto právo na odpo?ítanie dane na vstupe nebolo opravené podľa ?lánkov 173 až 177 [tejto] smernice a dodanie nie je oslobodené od dane v zmysle ?lánkov 132, 135, 136, 371, 375, 376 a 377, ?lánku 378 ods. 2, ?lánku 379 ods. 2 a ?lánkov 380 až 390 [uvedenej] smernice, ?lenský štát nesmie prijať opatrenia, podľa ktorých je ako základ dane stanovená výlu?ne trhová cena?

3. Má sa ?lánok 80 ods. 1 písm. a) a b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak kupujúci využil právo na plné odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe za tovary a služby, ktoré sú následne predmetom dodania medzi prepojenými osobami za nižšiu ako [trhovú] cenu, a toto právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe nebolo opravené podľa ?lánkov 173 až 177 smernice, ?lenský štát nesmie prijať opatrenia, podľa ktorých je ako základ dane stanovená výlu?ne trhová cena?

4. Sú v ?lánku 80 ods. 1 smernice [o DPH] taxatívne vymenované prípady tvoriace podmienky, pri ktorých splnení smie ?lenský štát prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane pri dodaniach [trhová] cena plnenia?

5. Je vnútroštátna právna úprava, aká sa nachádza v § 27 ods. 3 bode 1 [ZDDS], prípustná za iných okolností, než sú vymenované v ?lánku 80 ods. 1 písm. a), b) a c) smernice [o DPH]?

6. Má v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, ustanovenie ?lánku 80 ods. 1 písm. a) a b) smernice [o DPH] priamy ú?inok a smie ho vnútroštátny súd priamo uplatniť?“

36 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 13. júla 2011 boli obidve veci C?621/10 a C?129/11 spojené na ú?ely ústnej ?asti konania a rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

37 Vo veci C?129/11 považuje vnútroštátny súd pre rozhodnutie o zákonnosti opravného da?ového výmeru, ktorý tvorí predmet sporu vo veci samej, za potrebné okrem sumy splatnej dane určiť, či boli splnené podmienky vyžadované na to, aby predaj po?nohospodárskych

pozemkov a konštrukcií, ktoré sa na nich nachádzajú, podliehal DPH.

38 Na tento úfel by bolo potrebné posúdiť, či predmetné dodania konštrukcií, konkrétne fóliovníkov, a pozemkov, na ktorých stoja, sú oslobodené od dane na základe článku 135 smernice o DPH. Odpoveď na túto otázku závisí od skutočnosti, či tieto konštrukcie možno kvalifikovať ako „budovy“ v zmysle článku 12 ods. 2 prvého pododseku tej istej smernice.

39 V prípade kladnej odpovede by išlo o zdaniteľnú transakciu, ak by dodania uvedených nehnuteľností bolo možné považovať za dodania pred prvým obývaním, zatiaľ čo za opačného predpokladu by transakcia musela byť oslobodená od dane v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice, s výhradou prípadného práva rozhodnúť sa pre zdanenie.

40 Ak by uvedené konštrukcie a pozemky, na ktorých stoja, nebolo možné kvalifikovať ako „budovy“ v zmysle článku 12 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH, bolo by potrebné rozlišovať podľa toho, či ide o samostatné dodania pozemkov a iných tovarov, alebo o jedinú transakciu, ktorá sa skladá predovšetkým z dodania pozemkov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Zb. s. I-11079, body 35 až 38). Okrem toho by bolo potrebné overiť, či predmetné pozemky patria pod pojem „stavebný pozemok“ v zmysle článku 12 ods. 3 smernice o DPH. Ak by to tak bolo, dodania by boli zdaniteľné. V opačnej situácii by dodania boli oslobodené od dane v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. k) uvedenej smernice s výhradou prípadného práva rozhodnúť sa pre zdanenie.

41 V rámci konania zavedeného článkom 267 ZFEÚ patria takéto skutkové posúdenia do právomoci vnútroštátneho súdu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. marca 1978, Oehlschläger, 104/77, Zb. s. 791, bod 4; z 2. júna 1994, ACATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Zb. s. I-2305, body 16 a 17, ako aj z 22. júna 2000, Fornasar a i., C-318/98, Zb. s. I-4785, body 31 a 32).

O prvej až štvrtej otázke vo veci C-621/10 a prvej až piatej otázke vo veci C-129/11

42 Týmito otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 80 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že podmienky, ktoré uvádza, sú taxatívne, alebo či možno pripustiť, že základom dane je trhovú hodnotu transakcie medzi prepojenými osobami v iných prípadoch, než sú výslovne upravené v tomto ustanovení, najmä keď zdaniteľná osoba má právo na úplné odpočítanie dane.

43 V súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v článku 73 smernice o DPH je pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu základom dane protiplnenie skutočne prijaté na tento úfel zdaniteľnou osobou. Toto protiplnenie je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, bod 13; z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 21, a z 9. júna 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Zb. s. I-5059, bod 28).

44 Článok 73 uvedenej smernice je vyjadrením základnej zásady, ktorej logickým dôsledkom je to, že daňový orgán nemôže vybrať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú prijala zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, Zb. s. I-3801, bod 15).

45 Keď článok 80 ods. 1 smernice o DPH umožňuje v určitých prípadoch usúdiť, že základom dane je trhovú hodnotu transakcie, zavádza výnimku zo všeobecného pravidla stanoveného v jej článku 73, ktorá musí byť vykladaná reštriktívne (pozri rozsudky z 21. júna 2007, Ludwig, C-453/05, Zb. s. I-5083, bod 21, ako aj z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, Zb. s. I-831, bod 58 a citovanú judikatúru).

46 Treba pripomenúť, že podľa odôvodnenia 26 smernice o DPH má jej článok 80 ods. 1 za cieľ zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

47 Ako uviedla generálna advokátka v bode 30 svojich návrhov, ak sa tovary alebo služby dodávajú za umelo nízke alebo vysoké ceny medzi stranami, ktoré vykonávajú plné právo na odpočítanie DPH, nemôže na tomto stupni dochádzať k daňovým únikom ani k vyhýbaniu sa dani. Umelo nízka alebo vysoká cena môže viesť k strate na dani len na úrovni koncového spotrebiteľa alebo v prípade zmiešanej zdaniteľnej osoby, ktorá má právo iba na pomerné odpočítanie dane.

48 Riziko daňového úniku alebo vyhýbania sa dani, ktorému zabrániť umožňuje členským štátom článok 80 ods. 1 tejto smernice, existuje teda len vtedy, keď osoba, ktorá sa zúčastňuje na transakcii, nemá právo na úplné odpočítanie dane.

49 Takéto konštatovanie v ničom nespochybňuje možnosť členských štátov stanoviť iné povinnosti s cieľom zamedziť daňovému úniku na základe podmienok stanovených v článku 273 smernice o DPH a v súlade s nimi.

50 Tento výklad je potvrdený znením článku 11 A ods. 6 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006 (Ú. v. EÚ L 221, s. 9), ktorého ustanovenia sú v podstate prebraté v článku 80 ods. 1 smernice o DPH (pozri jej odôvodnenie 3), podľa ktorého stanovená odchýlka „sa môže uplatňovať len v týchto prípadoch“.

51 Z toho, čo bolo uvedené, vyplýva, že podmienky uplatnenia uvedené v článku 80 ods. 1 smernice o DPH sú taxatívne, a preto vnútroštátna právna úprava nemôže na základe tohto ustanovenia stanoviť, že základom dane je trhovú hodnotu transakcie v iných prípadoch, než sú vymenované v uvedenom ustanovení, najmä keď poskytovateľ, dodávateľ alebo kupujúci má plné právo na odpočítanie DPH.

52 V dôsledku toho treba na prvú až štvrtú otázku vo veci C-621/10 a na prvú až piatu otázku vo veci C-129/11 odpovedať tak, že článok 80 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že podmienky uplatnenia, ktoré uvádza, sú taxatívne, a preto vnútroštátna právna úprava nemôže na základe tohto ustanovenia stanoviť, že základom dane je trhovú hodnotu transakcie v iných prípadoch, než sú vymenované v uvedenom ustanovení, najmä keď zdaniteľná osoba má plné právo na odpočítanie DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O piatej otázke vo veci C-621/10 a šiestej otázke vo veci C-129/11

53 Týmito otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 80 ods. 1 smernice o DPH má priamy účinok a či ho v dôsledku toho vnútroštátny súd môže priamo uplatniť na spory vo veci samej.

54 Vnútroštátny súd je povinný vykladať a uplatňovať ustanovenie vnútroštátneho práva v súlade s požiadavkami práva Únie v celom rozsahu, v akom mu vnútroštátne právo priznáva mieru voľnej úvahy, a ak taký výklad nie je možný, neuplatniť žiadne ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré by bolo v rozpore s týmito požiadavkami (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Zb. s. I-12311, bod 28, ako aj z 10. júna 2010, Bruno a i.,

C?395/08 a C?396/08, Zb. s. I?5119, bod 74).

55 Ako už bolo konštatované v bodoch 42 až 51 tohto rozsudku, ?lánok 80 ods. 1 smernice o DPH umož?uje odchýlku od všeobecného pravidla uvedeného v ?lánku 73 tejto smernice iba v prípadoch, ktoré sú v ?om vymenované.

56 Pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa jednotlivci vo všetkých prípadoch, ke? sa ustanovenia smernice zdajú byť z h?adiska ich obsahu bezpodmiene?né a dostato?ne presné, môžu na ne odvoláva? vo?i štátu pred vnútroštátnymi súdmi, ak tento štát neprebral v stanovenej lehote smernicu do vnútroštátneho práva alebo ak ju prebral nesprávne (pozri rozsudky zo 17. júla 2008, Flughafen Köln/Bonn, C?226/07, Zb. s. I?5999, bod 23, a z 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C?203/10, Zb. s. I?1083, bod 61).

57 Z judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že okolnos?, že ustanovenie smernice dáva ?lenským štátom možnos? výberu, nevyhnutne nevylučuje, že obsah práv takto priznaných jednotlivcom by mohol byť s dostato?nou presnos?ou ur?ený na základe samotných ustanovení tejto smernice (pozri rozsudky Flughafen Köln/Bonn, už citovaný, bod 30, a z 12. februára 2009, Cobelfret, C?138/07, Zb. s. I?731, bod 61).

58 ?lánok 80 ods. 1 smernice o DPH uvádza jednozna?ne a taxatívne podmienky, ktoré musia byť splnené na to, aby ?lenský štát mohol vo svojej právnej úprave stanovi? možnos? úpravy základu dane z transakcie medzi prepojenými osobami.

59 Vzh?adom na to, ak transakcie, o aké ide v konaniach vo veci samej, ktoré patria do pôsobnosti § 27 ods. 3 ZDDS, zodpovedajú niektorej zo situácií, ktoré sú upravené v uvedenom ?lánku 80 ods. 1, je namieste usudzova?, že predmetný ?lenský štát využil možnos?, ktorá je stanovená v tomto odseku 1.

60 Naopak, ak uvedené transakcie nezodpovedajú situáciám uvedeným v ?lánku 80 ods. 1 smernice o DPH, tento ?lánok sa má vyklada? tak, že spoločnostiam, akými sú žalobkyne vo veci samej, poskytuje právo sa na? priamo odvoláva? s cie?om zamedzi? tomu, aby vnútroštátny súd uplatnil ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sú v rozpore s ním (pozri analogicky rozsudok Flughafen Köln/Bonn, už citovaný, bod 33). Za tohto predpokladu, ak by sa výklad relevantných ustanovení ZDDS v súlade s ?lánkom 80 ods. 1 tejto smernice ukázal byť nemožný, vnútroštátny súd by musel ponecha? tieto ustanovenia neuplatnené v rozsahu, v akom sú nezlu?iteľné s uvedeným ?lánkom 80 ods. 1.

61 Dôsledkom by bolo, že by sa uplatnil ?lánok 73 smernice o DPH s cie?om zisti?, či s výhradou odchýlok, ktoré stanovuje tá istá smernica, tvorí základ dane transakcií, o ktoré ide vo veci samej, skuto?ne prijatá protihodnota. Ako Súdny dvor rozhodol vo vz?ahu k ?lánku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/69, teraz ?lánok 73 smernice o DPH, toto ustanovenie má priamy ú?inok (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 1995, BP Supergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, body 34 až 36, ako aj z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Zb. s. I?6325, bod 47).

62 Na piatu otázku vo veci C?621/10 a šiestu otázku vo veci C?129/11 teda treba odpoveda? tak, že za okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, ?lánok 80 ods. 1 smernice o DPH poskytuje dotknutým spoločnostiam právo priamo sa na? odvoláva? s cie?om zamedzi? uplatneniu vnútroštátnych ustanovení, ktoré sú nezlu?iteľné s týmto ustanovením. Ak by nebolo možné uskuto?ni? výklad vnútroštátnej právnej úpravy v súlade s týmto ?lánkom 80 ods. 1, vnútroštátny súd by musel ponecha? neuplatnené akékoľvek ustanovenie tejto právnej úpravy, ktoré mu odporuje.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústátníkom 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 ústátníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. Článok 80 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že podmienky uplatnenia, ktoré uvádza, sú taxatívne, a preto vnútroštátna právna úprava nemôže na základe tohto ustanovenia stanoviť, že základom dane je trhovacia hodnota transakcie v iných prípadoch, než sú vymenované v uvedenom ustanovení, najmä keď zdaniteľná osoba má plné právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

2. Za okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, článok 80 ods. 1 smernice 2006/112 poskytuje dotknutým spoločnostiam právo priamo sa na ňu odvolávať s cieľom zamedziť uplatneniu vnútroštátnych ustanovení, ktoré sú nezlučiteľné s týmto ustanovením. Ak by nebolo možné uskutočniť výklad vnútroštátnej právnej úpravy v súlade s týmto článkom 80 ods. 1, vnútroštátny súd by musel ponechať neuplatnené akékoľvek ustanovenie tejto právnej úpravy, ktoré mu odporuje.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.