

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

19. prosince 2012(*)

„DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánky 63, 65, 73 a 80 – Z?ízení práva stavby na cizím pozemku fyzickými osobami ve prosp?ch ur?ité spole?nosti vým?nou za stavební služby, které tato spole?nost poskytne uvedeným fyzickým osobám – Sm?nná smlouva – DPH ze stavebních služeb – Uskute?n?ní zdanitelného pln?ní – Vznik da?ové povinnosti – Uhrazení celého protipln?ní p?edem – Záloha – Základ dan? u pln?ní v p?ípad?, že protipln?ní je tvo?eno zbožím nebo službami – P?ímý ú?inek“

Ve v?ci C-549/11,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varhoven administrativen sad (Bulharsko), ze dne 27. ?íjna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2011, v ?ízení

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite

proti

Orfey Balgaria EOOD,

SOUDNÍ DV?R (osmý senát),

ve složení C. Toader, vykonávající funkci p?edsedkyn? osmého senátu, A. Prechal a E. Jaraši?nas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?íhlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite I. Andonovou, jako zmocn?nkyní,
- za bulharskou vládu T. Ivanovem a E. Petrá?ovou, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a V. Savovem, jako zmocn?nci,

s p?íhlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánek? 63, 65, 73 a 80 sm?rnice

Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (reditelem reditelství „Odvolací a exekutivní agenda“ v Burgasu, při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) na jedné straně a společností Orfey Bulgaria EOOD (dále jen „Orfey“) na straně druhé, který se týkal opravného daňového výměru, v němž bylo společností Orfey uloženo zaplacení doplatku daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 62 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

- 1) „uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;
- 2) „daňovou povinností“ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daní podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daní může být odložena.“

4 Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 65 směrnice o DPH zní:

„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, [V případě platby záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby] vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

6 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daní vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7 Článek 80 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, 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 daní obvyklá cena.

8 Ustanovení čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“

Bulharské právo

9 Zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, a DV č. 113 ze dne 28. prosince 2007, dále jen „ZDDS“) ve znění účinném v rozhodné době ve svém článku 25 stanoví:

„1) Zdanitelné plnění je ve smyslu tohoto zákona uskutečeno dodáním zboží nebo poskytnutím služby osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto zákona [...].

2) Zdanitelné plnění je uskutečeno v den, kdy dochází k převodu vlastnictví ke zboží nebo je poskytnuta služba.

[...]

6) Jestliže před uskutečněním zdanitelného plnění ve smyslu odst. 2, 3 nebo 4, došlo v rámci plnění k celkové či částečné platbě předem, vzniká daňová povinnost okamžikem převzetí platby (z částky platby), kromě případu, kdy platba souvisí s dodáním uvnitř Společenství. V tomto případě je daň považována za zahrnutou v částce platby.“

10 Ustanovení článku 26 odst. 2 a 7 ZDDS zní:

„2) Základ daně zahrnuje vše, co představuje protiplnění, které bylo obdrženo nebo bude obdrženo dodavatelem od pořizovatele nebo třetí osoby, vyjádřené v leva a stotinkách, bez daně ve smyslu tohoto zákona. [...]

[...]

7) Je-li protiplnění zcela nebo zčásti tvořeno zbožím nebo službami (platba je provedena zcela nebo zčásti ve zboží nebo službách), je základem daně tohoto plnění obvyklá cena dodaného zboží nebo poskytnuté služby, vypočtená k okamžiku vzniku daňové povinnosti.“

11 Podle článku 45 ZDDS:

„1) Převody vlastnického práva k pozemku, zřízení nebo převod omezených věcných práv k pozemku, jakož i pronájem nebo pacht pozemku jsou plněními osvobozenými od daně.

2) Zřízení nebo převod práva stavby na pozemku se považuje až do okamžiku provedení hrubé stavby budovy, pro kterou bylo právo stavby na pozemku zřízeno nebo převedeno, za plnění osvobozené od daně podle odstavce 1. Právo stavby nezahrnuje provedené montážní a instalační práce.“

12 ZDDS ve svém článku 130 stanoví:

„1) Každé plnění, jehož protiplnění je (zcela nebo zčásti) tvořeno zbožím či službami, se považuje za dvě provázaná plnění a každý z obou poskytovatelů se považuje za prodávajícího toho, co poskytuje, a za kupujícího toho, co obdrží.

2) Zdanitelné plnění u obou operací je ve smyslu prvního odstavce uskutečeno k datu, kdy došlo k uskutečnění prvního zdanitelného plnění.“

13 Zákon o vlastnictví (Zakon za sobstvenostta, DV ? 92 ze dne 16. listopadu 1951), ve znění úředním v rozhodné době (dále jen „ZZS“) stanoví ve svém ?l. 63 odst. 1:

„Vlastník pozemku může jiné osobě vyhradit právo postavit na jeho pozemku budovu, po které tato osoba se stane vlastníkem stavby.“

14 ?lánek 67 odst. 1 ZZS stanoví:

„Právo stavby budovy na cizím pozemku (?l. 63 odst. 1) se promlčí ve prospěch majitele pozemku, není-li do pěti let využito“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Tyto fyzické osoby (vlastníci pozemků) zřídily formou notářského zápisu ze dne 3. dubna 2008 ve prospěch společnosti Orfey právo stavby na cizím pozemku, na jehož základě bylo této společnosti přiznáno oprávnění postavit na pozemku patřícím vlastníkům pozemků budovu, jakož i výlučné vlastnické právo k některým nemovitostem, které postaví. Jako protiplnění za toto právo stavby se společnost Orfey zavázala vypracovat plán této budovy, dokončit stavbu zcela na své náklady a dodat vlastníkům pozemků „na klíč“ některé objekty, které se nacházejí v této budově, aniž budou muset tyto vlastníci provést jakoukoli další platbu, jelikož se jednalo o objekty, k nimž si zachovávají, a navzájem si mezi sebou zřizují právo stavby na cizím pozemku. Společnost Orfey se zavázala, že stavbu dokončí a zajistí kolaudační povolení do 21 měsíce od zahájení stavby.

16 Dne 5. dubna 2008 zaslala společnost Orfey každému z vlastníků pozemků fakturu týkající se plnění nazvaného „právo stavby na cizím pozemku zřízené formou notářského zápisu“. ?ástka uvedená v těchto fakturách činila 302 721,36 BGN a celková výše DPH byla vyčíslena na 60 544,27 BGN.

17 Při daňové kontrole bylo zjištěno, že základ daně předmětného plnění byl určen podle daňové hodnoty práva stavby na cizím pozemku zřízeného notářským zápisem, tedy 684 000 BGN, a nikoli podle obvyklé ceny objektů, které připadnou vlastníkům pozemků. Bylo také konstatováno, že společnost Orfey neuvedla tyto faktury ve svém výkaze prodeje za odpovídající zdaňovací období, tedy za měsíc duben 2008, ani za následující období, tedy květen 2008, a že tyto faktury také nezahrnula do příslušných daňových přiznání.

18 Dne 28. dubna 2009 zaslalo oddělení pro příjmy společnosti Orfey opravný daňový výměr za měsíc duben 2008, ačkoli stavba budovy nebyla k tomuto datu ještě dokončena a budova zprovozněna. Toto oddělení mělo za to, že společnost Orfey poskytuje stavební služby a že na základě ?lánku 130 ZDDS došlo k uskutečnění zdanitelného plnění k datu zřízení práva stavby na cizím pozemku. Na základě expertní zprávy vypracované v rámci daňové kontroly bylo rozhodnuto, že obvyklá hodnota zřízeného práva stavby na cizím pozemku odpovídá ceně stavebních služeb společnosti Orfey, tedy 1 984 130 BGN. DPH splatná za toto plnění byla tedy v uvedeném výměru vyčíslena na ?ástku 396 826 BGN, k níž byly připočteny úroky.

19 Společnost Orfey podala proti opravnému daňovému výměru odvolání u Direktora. Jelikož bylo toto odvolání rozhodnutím ze dne 6. července 2009 zamítnuto, podala společnost Orfey proti uvedenému výměru žalobu u Administrativen sad – Burgas (správní soud v Burgasu). Rozhodnutím ze dne 30. dubna 2010 soud její žalobu vyhověl a opravný daňový výměr zrušil. Direktor podal proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek k předsádkajícímu soudu.

20 Před předsádkajícím soudem Direktor tvrdil, že vnitrostátní právní předpisy jsou v souladu

se směrnicí o DPH. Společnost Orfey uvedla, že pozbyla svého práva stavby, neboť budova nebyla postavena ve stanovené lhůtě.

21 Předkládající soud uvádí, že k vyřešení sporu, který mu byl předložen, musí nejprve určit, kdy u stavebních služeb poskytovaných společností Orfey dochází k uskutečnění zdanitelného plnění. V této souvislosti poznamenává, že k uskutečnění zdanitelného plnění souvisejícího s právem stavby na cizím pozemku došlo podle jeho názoru při podpisu právního úkonu ve formě notářského zápisu, přestože toto plnění bylo tehdy osvobozené od daně. Tento soud dále uvádí, že má pochybnosti o slučitelnosti čl. 130 odst. 2 ZDSD, podle kterého k uskutečnění zdanitelného plnění dochází před realizací plnění, se směrnicí o DPH.

22 Tento soud dodává, že kdyby se ukázalo, že toto ustanovení ZDSD je v souladu se směrnicí o DPH, musel by poté posuzovat legalitu určení základu daně u stavebních služeb. V této souvislosti se táže na slučitelnost čl. 26 odst. 7 ZDSD, který v projednávaném případě vede k použití obvyklé ceny stavebních služeb vyčíslené znalcem, s čl. 73 směrnice o DPH.

23 Předkládající soud se nakonec táže, zda lze dotyčné právo stavby na cizím pozemku považovat za platbu provedenou předem za budoucí stavební služby, které uskuteční společnost Orfey, vzhledem ke skutečnosti, že toto právo představuje celé protiplnění, které společnost Orfey za tyto služby obdržela a že restriktivní výklad čl. 65 směrnice o DPH vyžaduje, aby byla platba předem uskutečněna v penězích. V této souvislosti předkládající soud poukazuje na to, že právo stavby na cizím pozemku přiznané společnosti Orfey může zaniknout podle čl. 67 odst. 1 ZZS, jestliže je výslovně namítnuto promlčení upravené v tomto ustanovení.

24 Za těchto okolností se Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 63 směrnice o [DPH] vykládat v tom smyslu, že nepřipouští výjimku, podle které k uskutečnění zdanitelného plnění, jež spočívá ve stavebních službách za účelem výstavby několika samostatných objektů v budově, dojde před datem skutečného poskytnutí uvedené služby, a na jejímž základě souvisí toto uskutečnění zdanitelného plnění s okamžikem uskutečnění korelativního zdanitelného plnění, jímž je zřízení práva stavby na cizím pozemku pro jiné objekty v uvedené budově, které tvoří také protiplnění za stavební služby?

2) Je vnitrostátní právní předpis, který stanoví, že v případech, ve kterých je protiplnění za urité plnění zcela nebo zčásti tvořeno zbožím nebo službami, tvoří základ daně předemtného plnění obvyklá cena dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, slučitelný s čl. 73 a 80 směrnice o [DPH]?

3) Je třeba čl. 65 směrnice o [DPH] vykládat v tom smyslu, že nepřipouští vznik povinnosti k DPH z hodnoty platby provedené předem v případě, že platba není provedena v penězích, nebo je nutné toto ustanovení vykládat extenzivně a mít za to, že i v těchto případech vzniká povinnost k DPH a je nutné ji fakturovat v peněžní protihodnotě korelativního plnění?

4) V případě, že v rámci této otázky platí druhá uváděná varianta, lze v projednávané věci považovat zřízené právo stavby na cizím pozemku s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu za zálohovou platbu ve smyslu čl. 65 směrnice o [DPH]?

5) Mají čl. 63, 65 a 73 směrnice o [DPH] přímý účinek?

K předběžným otázkám

K první, třetí a čtvrté otázce

25 Podstatou první, třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda články 63 a 65 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je ve prospěch určení společností zřízeno právo stavby na cizím pozemku za účelem výstavby budovy jakožto protiplnění za stavební služby poskytující ve výstavbě několika objektů, které se budou nacházet v této budově, a jestliže se uvedená společnost zaváže provést dodání na klíč osobám, které zřídily toto právo stavby, brání tyto články tomu, aby povinnost k DPH z těchto stavebních služeb vznikla k okamžiku, kdy je zřízeno právo stavby na cizím pozemku, tedy před tím, než bude tato služba provedena.

26 Direktor, bulharská vláda a Evropská komise tvrdí, že tato otázka musí být zodpovězena záporně. Direktor a bulharská vláda mají především za to, že pojem „platba na účet [zálohová platba]“, obsažený v článku 65 směrnice o DPH, nemůže být omezen pouze na platby v penězích a že pro účely tohoto ustanovení postačí, aby bylo možné posoudit hodnotu provedené úhrady.

27 V této souvislosti je třeba připomenout, že článek 63 směrnice o DPH stanoví, že k uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti dochází k okamžiku, ke kterému je dodáno zboží nebo poskytnuta služba. Článek 65 této směrnice, podle něhož platí, že má-li být zálohová platba provedena ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby, představuje odchylku z pravidla uvedeného v článku 63 a musí být jako taková vykládána striktně (rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685, bod 45).

28 Ke vzniku daňové povinnosti, aniž došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služby, je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, aby tedy v okamžiku platby zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny (výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod 48, jakož i rozsudek ze dne 3. května 2012, Lebara, C-520/10, bod 26). Zálohy zaplacené za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která ještě nejsou jasně identifikována, tak nemohou podléhat DPH (výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod 50, jakož i rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Sb. rozh. s. I-13179, bod 31).

29 Není proto vyloučeno, že povinnost uhradit daň ze stavebních služeb na základě článku 65 směrnice o DPH vznikne k okamžiku, kdy je ve prospěch společností, která musí poskytnout uvedené služby, zřízeno právo stavby na cizím pozemku, jež představuje celkovou hodnotu protiplnění za tyto služby, pokud jsou již k tomuto okamžiku známy veškeré relevantní znaky tohoto budoucího poskytnutí služeb a dotčené služby jsou tedy především přesně vymezeny.

30 Předkládající soud se však táže na možnost použití uvedeného ustanovení v případě, že zaplacená záloha spočívá v platbě v naturáliích.

31 V tomto ohledu je třeba uvést, že především Komise správně uvádí, že znění článku 65 směrnice o DPH nabízí, především ve své bulharské a francouzské verzi, výklad v tom smyslu, že se toto ustanovení týká pouze plateb záloh v penězích.

32 Podle ustálené judikatury však platí, že předpis sekundárního unijního práva musí být v nejvyšší možné míře vykládán v souladu s ustanoveními Smluv a s obecnými zásadami unijního práva (rozsudky ze dne 21. března 1991, Rauh, C-314/89, Recueil, s. I-1647, bod 17, jakož i ze dne 10. července 2008, Bertelsmann a Sony Corporation of America v. Impala, C-413/06 P, Sb. rozh. s. I-4951, bod 174 a citovaná judikatura).

33 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že zásada rovného zacházení, jejímž zvláštním vyjádřením na úrovni sekundárního unijního práva a ve specifickém daňovém odvětví je zásada daňové neutrality, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna (rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I 2283, body 49 a 51, jakož i ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 44).

34 Zásada daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH, tak brání jednak tomu, aby s podobným zbožím nebo poskytováním služeb, která si tedy navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH, a dále tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (viz zejména rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura).

35 Soudní dvůr již přitom judikoval, že smluvní smlouvy, u nichž má protiplnění v zásadě povahu plnění v naturáliích, a plnění, u nichž má protiplnění peněžní formu, představují z hospodářského a obchodního hlediska dvě totožné situace (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, body 23 a 25).

36 Z toho vyplývá, že kdyby bylo použití článku 65 směrnice o DPH závislé na formě protiplnění, které obdržela osoba povinná k dani, došlo by k porušení zásady rovného zacházení. Uvedená zásada tedy vyžaduje vykládat článek 65 v tom smyslu, že se toto ustanovení použije rovněž v případě, že je záloha vyplacena v naturáliích, jsou-li splněny podmínky připomenuté v bodě 28 tohoto rozsudku. Je však nezbytné, aby hodnota této zálohy byla vyjadřitelná v penězích. Platí totiž, že i když protiplnění za poskytnutí služeb může podle ustálené judikatury spočívat v dodání zboží a tvořit jeho základ daně ve smyslu článku 73, pokud existuje přímý vztah mezi poskytnutím služeb a dodáním zboží, je tomu tak za podmínky, že hodnota posledně uvedeného může být vyjádřena v penězích (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2001, Bertelsmann, C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 17 a citovaná judikatura).

37 Takový výklad nemůže být zpochybněn skutečností, že zřízení práva stavby na cizím pozemku dotčeného ve věci v původním řízení představuje integrální, a nikoli jen částečné protiplnění za poskytnutí stavebních služeb, k nimž se zavázala společnost Orfey. Uvedený článek 65 totiž zprvu stanoví, že daňová povinnost vzniká „z přijaté částky“. Znění tohoto ustanovení proto nebrání tomu, aby přijatá částka odpovídala celkové částce protiplnění za poskytnutí služeb, ze kterých vzniká povinnost k DPH. Soudní dvůr navíc poznamenal, že v důvodové zprávě k návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, COM(73) 950 final ze dne 20. června 1973, (*Bulletin Evropských společenství*, dodatek 11/73, s. 13), nyní nahrazené směrnicí o DPH, Komise uvedla, že „převzetí [...] záloh vede ke vzniku daňové povinnosti, neboť smluvní strany tak vyjadřují svůj záměr vyvodit předeem veškeré finanční důsledky spojené s uskutečněním zdanitelného plnění“ (výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod 49). Je tomu tak přitom také v případě, že se platba zálohy vyšplhá do výše celkové částky dohodnutého protiplnění.

38 V této souvislosti se předkládající soud rovněž táže, zda je pro účely výkladu článku 63 a 65 směrnice o DPH relevantní též skutečnost, že právo stavby na cizím pozemku zřízené ve

prospěch společnosti Orfey může být promlčeno. V tomto ohledu postačí uvést, že uvedený soud uvádí, že předemtné právo stavby na cizím pozemku může zaniknout pouze tehdy, je-li výslovně namítnuto promlčení upravené v § 67 odst. 1 ZZS. Je proto třeba dospět k závěru, že tato možnost představuje pouhou rozvazovací podmínku ve smyslu § 90 odst. 1 směrnice o DPH. Jak tedy správně tvrdí bulharská vláda a Komise, okolnost, že by taková podmínka mohla být případně uplatněna v budoucnosti, nemůže zpochybnit skutečnost, že plnění je uskutečneno v okamžiku založení práva stavby na cizím pozemku, pokud v tomto okamžiku, jak bylo uvedeno v bodě 29 tohoto rozsudku, jsou již všechny relevantní prvky budoucího poskytnutí služeb známy, především pak pokud jsou dotčené služby přesně vymezeny. Taková eventualita tedy nemá vliv na uvedený výklad.

39 Konečně je třeba uvést, že pro účely určení toho, zda jsou splněny podmínky vzniku povinnosti k DPH dlužné z takového budoucího poskytnutí služeb, je irelevantní, zda protiplnění za toto budoucí poskytnutí služeb představuje samo o sobě plnění, které podléhá DPH. Jak totiž vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 28 a 36 tohoto rozsudku, k tomu, aby za takových okolností, jako jsou okolnosti povodňového řízení, vznikla povinnost k DPH dlužné z takového budoucího poskytnutí služeb, postačuje, aby byly všechny relevantní znaky tohoto budoucího poskytnutí služeb již známy a aby hodnota jeho protiplnění byla vyjádřitelná v penězích.

40 Z výše uvedeného vyplývá, že na první, třetí a čtvrtou otázku je třeba odpovědět tak, že články 63 a 65 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je za takových okolností, jako jsou okolnosti včti v povodňovém řízení, zřízeno ve prospěch společnosti právo stavby na cizím pozemku za účelem výstavby budovy, jakožto protiplnění za stavební služby spočívající ve výstavbě několika objektů, které se budou nacházet v této budově, a jestliže se uvedená společnost zaváže provést dodání na klíč osobám, které toto právo stavby na cizím pozemku zřídily, nebrání tyto články tomu, aby povinnost k DPH z těchto stavebních služeb vznikla v okamžiku, kdy je zřízeno právo stavby na cizím pozemku, tedy před tím, než bude tato služba poskytnuta, jestliže v okamžiku založení tohoto práva jsou již všechny relevantní prvky tohoto budoucího poskytnutí služeb známy, především pak pokud jsou příslušné služby přesně vymezeny a je-li hodnota uvedeného práva vyjádřitelná v penězích, ověření jehož je na předkládajícím soudu.

Ke druhé otázce

41 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 73 a 80 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení dotčené ve včti v povodňovém řízení, podle kterého je u plnění základem daně obvyklá cena dodaného zboží či poskytnutých služeb, jestliže protiplnění za dané plnění je zcela tvořeno zbožím či službami

42 Bulharská vláda zejména tvrdí, že protiplnění musí být posuzováno s ohledem na tržní mechanismy a že rovné zacházení mezi hospodářskými subjekty platícími v naturáliích a těmi, které platí v penězích, umožňuje zaručit pouze použití obvyklé ceny.

43 Komise se naopak domnívá, že pokud je zdaněné plnění uskutečneno výměnou za předem dodané zboží nebo předem poskytnuté služby, musí být DPH dlužná z daného plnění vypočtena na základě peněžní hodnoty zboží dodaného nebo služeb poskytnutých jako protiplnění za uvedené plnění.

44 Z ustálené judikatury vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií. Kromě toho musí být uvedené

protiplnění vyjádřitelné v penězích (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. července 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Sb. rozh. s. I-7505, bod 28 a citovaná judikatura).

45 Jelikož tato hodnota nesestává z peněžní částky dohodnuté mezi stranami, musí být subjektivní hodnotou ta hodnota, kterou poskytovatel služby, jež představuje protiplnění za dodání zboží, přikládá službám, které si zamýšlí poskytnout, a tato hodnota musí odpovídat částce, kterou je poskytovatel za tímto účelem vynaložit (rozsudek ze dne 2. června 1994, Empire Stores, C-33/93, Recueil, s. I-2329, bod 19).

46 Kromě toho je třeba připomenout, že čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou, 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 u konkrétně uvedených plnění základem daně cena obvyklá.

47 Podmínky obsažené v uvedeném ustanovení jsou přitom taxativní, takže vnitrostátní právní úprava nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena plnění i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v tomto ustanovení (rozsudek ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 a C-129/11, bod 51).

48 V daném případě z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že plnění dotčené ve věci v povodním řízení bylo uskutečněno mezi osobami, mezi kterými existují vazby, které jsou uvedeny v čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH, což však musí ověřit předkládající soud. Za takových okolností nemůže být uvedený nálek vykládán v tom smyslu, že umožňuje, aby základ daně uvedeného plnění tvořila jeho obvyklá cena.

49 Z výše uvedeného vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, kdy plnění není uskutečněno mezi stranami, mezi kterými existují vazby ve smyslu článku 80 směrnice o DPH, což však musí ověřit předkládající soud, je nutné články 73 a 80 uvedené směrnice vykládat v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení dotčené ve věci v povodním řízení, podle kterého je u plnění základem daně obvyklá cena dodaného zboží či poskytnutých služeb, jestliže protiplnění za dané plnění je zcela tvořeno zbožím či službami.

K páté otázce

50 V rámci páté otázky se předkládající soud táže, zda mají články 63, 65 a 73 směrnice o DPH přímý účinek.

51 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že 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 vzhledem k státu, a to ať již v případě, že stát směrnici včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak i v případě, že ji provedl nesprávně (rozsudky ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh. s. I-8835, bod 103, jakož i ze dne 12. července 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 a C-58/11, bod 37).

52 Soudní dvůr již judikoval, že čl. 10 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. L 145, s. 1), nyní článek 63 směrnice o DPH, tato kritéria splňuje (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi, C-10/92, Recueil, s. I-5105, body 34 a 35). Totéž konstatoval i v případě článku 73 směrnice o DPH (výše uvedený rozsudek Balkan and Sea Properties, bod 61).

53 Navíc je nutné poukázat na to, že článek 65 směrnice o DPH upravuje jasně a bezpodmínečně okolnosti, za kterých vzniká povinnost k DPH ještě před tím, než bude dodáno zboží nebo poskytnuty služby, a výši částky, z níž se tato vybírá. Toto ustanovení tedy rovněž odpovídá uvedeným kritériím.

54 Z toho vyplývá, že na pátou otázku je třeba odpovědět tak, že články 63, 65 a 73 směrnice o DPH mají přímý účinek.

K nákladům řízení

55 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) Články 63 a 65 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že pokud je za takových okolností, jako jsou okolnosti vci v původním řízení, zřízeno ve prospěch určité společnosti právo stavby na cizím pozemku za účelem výstavby budovy, jakožto protiplnění za stavební služby poskytující ve výstavbě několika objektů, které se budou nacházet v této budově, a jestliže se uvedená společnost zaváže provést dodání na klíč osobám, které toto právo stavby na cizím pozemku zřídily, nebrání tyto články tomu, aby povinnost k DPH z těchto stavebních služeb vznikla v okamžiku, kdy je zřízeno právo stavby na cizím pozemku, tedy před tím, než bude tato služba poskytnuta, jestliže v okamžiku založení tohoto práva jsou již všechny relevantní prvky tohoto budoucího poskytnutí služeb známy, přede vším pak pokud jsou příslušné služby přesně vymezeny a je-li hodnota uvedeného práva vyjádřitelná v penězích, ověření čehož je na předkládajícím soudu.

2) Za takových okolností, jako jsou okolnosti vci v původním řízení, kdy plnění není uskutečнено mezi stranami, mezi kterými existují vazby ve smyslu článku 80 směrnice 2006/112, což však musí ověřit předkládající soud, je nutné články 73 a 80 uvedené směrnice vykládat v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení dotčené ve vci v původním řízení, podle kterého je u plnění základem daně obvyklá cena dodaného zboží či poskytnutých služeb, jestliže je protiplnění za dané plnění zcela tvořeno zbožím či službami.

3) Články 63, 65 a 73 směrnice 2006/112 mají přímý účinek.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.