

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 26. ledna 2012(1)

Spojené věci C-621/10 a C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

a

OOD Provalidinvest

proti

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

[žádosti o rozhodnutí o předložné otázce podané Administrativen Sad Varna (Bulharsko)]

„DPH – Plnění mezi propojenými osobami – Rozsah možnosti poskytnuté členskému státu směrnicí 2006/112/ES zdažovat na základě obvyklé ceny – Možnost přímého použití směrnice, pokud vnitrostátní předpisy jdou nad rámec uvedené možnosti“

1. V těchto žádostech o rozhodnutí o předložné otázce žádá Administrativen Sad Varna (správní soud ve Varně) (Bulharsko) o pokyny k hranicím možnosti členských států podle čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112(2), odchýlit se za určitých okolností od obecného pravidla, podle kterého je základem daně hodnota protiplnění, které skutečně obdrží dodavatel nebo poskytovatel služeb, a stanovit namísto toho daň z předané hodnoty (dále jen „DPH“) na základě obvyklé ceny dodávky nebo služby. Kromě toho se předkládající soud táže, zda jsou se směrnicí 2006/112 slučitelné bulharské právní předpisy, které využívají tuto možnost i v jiných případech, a v případě, že tomu tak není, zda má čl. 80 odst. 1 přímý účinek a zda jej může vnitrostátní soud přímo uplatnit.

Unijní předpisy týkající se DPH

2. Obecná zásada systému DPH je stanovena v čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v právním poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.“

Každé plnění je podrobeno DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

3. Článek 73 směrnice 2006/112(3) stanoví základní pravidlo pro určení základu daně pro účely DPH:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člencích 74 až 77 [(4)], zahrnuje základ daně 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.“

4. Článek 80 směrnice 2006/112 stanovuje případnou další výjimku z tohoto obecného pravidla:

„1. 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 základem daně obvyklá cena:

(a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpotu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177; [(5)]

(b) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, dodavatel či poskytovatel není oprávněn k plnému odpotu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177 a na dodání nebo poskytnutí se vztahuje osvobození podle článků 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, čl. 378 odst. 2, čl. 379 odst. 2 nebo článků 380 až 390b; [(6)]

(c) je-li protiplnění vyšší než obvyklá cena a dodavatel nebo poskytovatel není oprávněn k plnému odpotu daně podle článků 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.

2. Pokud členské státy využijí možnost stanovenou v odstavci 1, mohou vymezit kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, na které se tato opatření vztahují.

[...]“

5. Je užitečné pochopit důvody zavedení fakultativní výjimky(7).

6. Obecně nejsou hospodářské subjekty motivovány ke stanovení ceny na základě výše DPH, kterou budou zatížena jejich plnění, zejména pokud jsou obě strany osobami povinnými k dani, které mají nárok na plný odpot daně uhrazené na vstupu(8). V případech, kdy tomu tak není, mohou nastat situace, kdy se dodavatel se zákazníkem dohodnou na umělé vyšší nebo nižší ceně, v jejichž rámci se celkové zatížení DPH sníží a vybere se nižší DPH. Tyto dva druhy situací jsou zvláště relevantní.

7. O první situaci se jedná, pokud není zákazník oprávněn k plnému odpotu DPH uhrazené

na vstupu (může být konečným spotřebitelem nebo osobou povinnou k dani, která používá své vstupy pro účely plnění osvobozených od DPH, nebo „smíšený“ dodavatel, který je oprávněn pouze k poměrnému odpůtu(9)). V zájmu takového zákazníka je zaplatit nižší DPH ze zboží a služeb tak, že je získá za uměle nízké ceny. Toto je situace, na kterou se vztahuje §l. 80 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.

8. Druhá situace nastává tehdy, když je dodavatel „smíšenou“ osobou povinnou k dani, jejíž nárok na odpůet daně uhrazené na vstupu závisí na podílu zdanitelných plnění na jeho celkových plněních na výstupu. Podíl daně uhrazené na vstupu, u které lze uplatnit odpůet, se zvýší tehdy, když se hodnota jeho výstupů osvobozených od daně uměle sníží nebo když se uměle zvýší jeho zdanitelné výstupy (tímto situacemi se zabývá §l. 80 odst. 1 písm. b) a c)(10)).

9. Situace tohoto druhu jsou nicméně málo pravděpodobné, ledaže by šlo o dvě strany s tak úzkými vazbami, že by skutečná cena účtovaná bez DPH pro ně byla finančně bezvýznamná – za normálních okolností nemá pro dodavatele žádný obchodní význam dohodnout se na uměle nízké ceně, ani pro zákazníka dohodnout se na uměle vysoké ceně. V §l. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 je tudíž možnost rozhodnout se pro zdanění na základě obvyklé ceny omezena na plnění v případě příjemců, k nimž existují „rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby“.

10. Obvyklá cena je definována v článku 72 směrnice 2006/112 jako „celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčných služeb v daném okamžiku musel zákazník nacházející se na stejném obchodním stupni, na němž se toto plnění uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmetem daně“.

Bulharská právní úprava v oblasti DPH

11. Předkládající soud uvádí několik ustanovení Zakona za danak varhu dobavena stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) z roku 2006, a to zejména:

- podle §l. 27 odst. 3 bodu 1 je základem daně pro jakékoli plnění mezi propojenými osobami obvyklá cena;
- podle §l. 45 odst. 1 jsou převody vlastnictví nebo věcných práv omezených na nemovitosti plněními osvobozenými od daně;
- podle §l. 45 odst. 5 bodu 2 se §l. 45 odst. 1 nepoužije na převody vlastnictví nebo jiných věcných práv ani na nájem zařízení, strojů, vybavení nebo budov, které jsou pevně spojené se zemí nebo které jsou vybudovány pod zemí;
- podle §l. 70 odst. 5 neexistuje v případě neoprávněně vybrané daně nárok na odpůet daně uhrazené na vstupu.

12. Další relevantní pravidla jsou obsažena v „dodatkových ustanoveních“ Danachno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení, dále jen „DOPK“). Zejména:

- ustanovení § 1 odst. 3 definuje „propojené osoby“ pro účely §l. 27 odst. 3 bodu 1 ZDDS (podrobněji než v §l. 80 odst. 1 směrnice 2006/112, avšak v rámci prostoru vymezeném tímto ustanovením);
- podle § 1 bodu 8 se „obvyklou cenou“ rozumí částka bez daně z přidané 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;

– ustanovení § 1 odst. 10 uvádí pět metod stanovení obvyklé ceny, které se mají uplatnit v souladu s vyhláškou ministerstva financí.

Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

Věc C-621/10 Balkan and Sea Properties

13. V roce 2009 koupila ADSITS Balkan and Sea Properties (dále jen „Balkan and Sea“), realitní investiční společnost, od společnosti Ravda tur EOOD různé nemovitosti nacházející se v obci Ravda za cenu 21 318 852 BGN(11). Ravda tur EOOD je společností s ručením omezeným s jediným společníkem a je propojená s Balkan and Sea ve smyslu § 1 odst. 3 dodatkových ustanovení DOPK. DPH byla vybrána z kupní ceny(12) a Balkan and Sea zamýšlela provést odpot této daně od DPH na výstupu.

14. Posudek vypracovaný daňovým orgánem uvádí, že obvyklá cena nemovitostí byla 21 216 300 BGN. Z tohoto důvodu měl daňový orgán za to, že hodnota plnění byla vyšší o 102 552 BGN, že DPH z této částky byla účtována protiprávně ve smyslu čl. 70 odst. 5 ZDDS, a že tudíž nevznikl nárok na odpot této části daně ve výši 20 510,42 BGN(13).

15. Balkan and Sea tento posudek napadla před vnitrostátním soudem, který předkládá následující předběžnou otázku:

„1) Má být čl. 80 odst. 1 písm. c) [směrnice 2006/112] směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v případě dodání mezi propojenými osobami, je-li protiplnění vyšší než tržní cena, se základem daně rozumí obvyklá cena plnění pouze tehdy, pokud dodavatel není oprávněn k plnému odpotu DPH, která připadá na koupi nebo výrobu zboží, které je předmětem dodání?

2) Je třeba čl. 80 odst. 1 písm. c) [směrnice 2006/112] vykládat v tom smyslu, že členský stát – v případě, že dodavatel uplatnil nárok na plný odpot DPH za zboží a služby, které jsou předmětem následných dodání mezi propojenými osobami s vyšší cenou, než je obvyklá cena, a tento nárok na odpot DPH uhrazené na vstupu nebyl upraven podle článků 173 až 177 této směrnice [(14)] – nesmí přijmout žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně obvyklá cena?

3) Obsahuje čl. 80 odst. 1 [směrnice 2006/112] taxativní výčet případů, kdy jsou splněny podmínky, za kterých může členský stát přijmout opatření stanovící, že základem daně se v případě dodání rozumí obvyklá cena plnění?

4) Je ustanovení vnitrostátního práva, jakým je ustanovení čl. 27 odst. 3 bodu 1 [ZDDS], přípustné i za jiných okolností než za okolností, které jsou uvedeny v ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a), b) a c) [směrnice 2006/112]?

5) Má ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. c) [směrnice 2006/112] v takovém případě, jako je projednávaný případ, přímý účinek a může jej vnitrostátní soud přímo použít?“

Věc C-129/11 Provaadinvest

16. OOD Provaadinvest (dále jen „Provaadinvest“) je společností s ručením omezeným, která pronajímá zemědělské pozemky za účelem provozování skleníků, sestávajících z ocelových konstrukcí krytých polyethylenovou fólií (nebo z polyethylenových konstrukcí – přesná povaha konstrukcí není z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zcela jasná). V roce 2009 prodala tato společnost tři takové pozemky, z nichž měl každý výměru přibližně šest hektarů, spolu se

skleníkovými konstrukcemi, které se na nich nacházely, jakož i se všemi vylepšeními a trvalými kulturami. Dva z těchto pozemků byly prodány jednomu z jejích společníků a tím jejímu jednateři. Za každý pozemek byla zaplacená cena ve výši 25 000 BGN a na vystavených fakturách nebyla uvedena DPH.

17. Pozemky, skleníkové konstrukce, vylepšení jakož i kultury byly oceněny znalcem, který stanovil celkovou obvyklou cenu skleníkových konstrukcí na těchto pozemcích na 392 700 BGN.

18. Z tohoto důvodu měl daňový orgán za to, že plnění zahrnovala jak plnění osvobozené od daně (pozemky), tak i zdanitelná plnění (příslušenství, vylepšení a kultury). Pokud jde o poslední zmíněné, vzhledem k tomu, že strany byly propojeny osobami ve smyslu § 1 odst. 3 dodatkových ustanovení DOPK, byla základem daně obvyklá cena stanovená znalcem. Daňový orgán tudíž vyměřil DPH ve výši 78 540 BGN.

19. Žalobu podanou společností Proadinvest proti tomuto výměru nyní projednává předkládající soud, který pokládá následující předběžnou otázku:

„1) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) [směrnice 2006/112/ES] vykládán v tom smyslu, že v případě dodání mezi propojenými osobami, je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, se základem daně rozumí obvyklá cena plnění pouze tehdy, pokud dodavatel nebo nabyvatel není oprávněn k plnění odpot daně odvedené na vstupu, jež připadá na koupi nebo výrobu zboží, které tvoří předmět dodání?

2) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) [směrnice 2006/112] vykládán v tom smyslu, že členský stát – v případě, že dodavatel uplatnil nárok na plný odpot daně odvedené na vstupu za zboží a služby, které jsou předmětem následných dodání mezi propojenými osobami s nižší cenou, než je obvyklá cena, a tento nárok na odpot daně nebyl podle článků 173 až 177 směrnice [(15)] upraven, a plnění nepodléhají žádnému z osvobození od daně ve smyslu článků 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, čl. 378 odst. 2, čl. 379 odst. 2, jakož i článků 380 až 390 směrnice – nesmí stanovit žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně obvyklá cena?

3) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) [směrnice 2006/112] vykládán v tom smyslu, že v případě, že nabyvatel uplatnil nárok na plný odpot daně odvedené na vstupu ze zboží a služeb, jež jsou předmětem dodání mezi propojenými osobami s nižší cenou, než je obvyklá cena, a tento nárok na odpot DPH uhrazené na vstupu nebyl upraven podle článků 173 až 177 této směrnice, nesmí členský stát stanovit žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně obvyklá cena?

4) Obsahuje čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) [směrnice 2006/112] taxativní výčet případů, kdy jsou splněny podmínky, za kterých může členský stát přijmout opatření stanovící, že základem daně se v případě dodání rozumí obvyklá cena plnění?

5) Je ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení čl. 27 odst. 3 bod 1 [ZDDS], přípustné i za jiných okolností než za těch, které jsou uvedeny v ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a), b) a c) [směrnice 2006/112]?

6) Má ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) [směrnice 2006/112] v takovém případě, jako je projednávaný případ, přímý účinek a může jej vnitrostátní soud přímo použít?

20. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru bulharská vláda ve věci C-621/10 a Komise v obou případech. Balkan and Sea ani Proadinvest svá vyjádření nepředložily. Jednání nebylo požadováno a nekonalo se.

Posouzení

Úvodní poznámky

21. Aťkoli přípustnost žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce nebyla napadnuta, je třeba konstatovat, že tato předkládací usnesení neobsahují tak podrobné údaje týkající se skutkového stavu v povodních řízeních, jak by bylo žádoucí. Přede vším by bylo vhodnější, kdyby předkládající soud v obou případech konkrétně uvedl, v jaké míře skutečně každá strana přislušel nárok na odpot DPH odvedené na vstupu nebo v jaké míře toto právo každá strana vykonala.

22. Z předkládacích usnesení nicméně vyplývá, že příslušné ustanovení vnitrostátního práva, a sice čl. 27 odst. 3 bod 1 ZDDS, nestanoví žádnou podmínku, pokud jde o rozsah nároku na odpot, příslušejícího propojeným osobám. Kromě toho samotné znění předběžných otázek naznačuje, že předkládající soud se domnívá, že na skutkový stav v povodních řízeních, aťkoli spadá do oblasti působnosti čl. 27 odst. 3 bodu 1 ZDDS, se nevztahuje čl. 80 odst. 1 písm. a), b) nebo c) směrnice 2006/112, přinejmenším při striktním a doslovném výkladu jejich znění – jinými slovy, že strany účastníci se plně jsou v obou případech oprávněny k plnému odpotu.

23. Podstatou první otázky položené v obou případech je, zda je možnost volby stanovená v čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 omezena na případy, v nichž dodavatel nebo zákazník, v závislosti na konkrétním případě, nemá právo na plný odpot. Podstatou druhé otázky ve věci C-621/10 a druhé a třetí otázky ve věci C-129/11 je, zda v případech, kdy dodavatel nebo zákazník, v závislosti na konkrétním případě, vykonal právo plného odpotu, nesmí členské státy brát za základ daně obvyklou cenu. Podstatou třetí otázky ve věci C-621/10 a čtvrté otázky ve věci C-129/11 je, zda čl. 80 odst. 1 obsahuje taxativní výčet případů, kdy členský stát může za základ daně považovat obvyklou cenu. Podstatou čtvrté otázky ve věci C-621/10 a páté otázky ve věci C-129/11 je, zda je vnitrostátní ustanovení, podle kterého je základem daně obvyklá cena, pokud jde o všechna plnění mezi propojenými osobami, přípustná i v jiných případech, než jsou případy uvedené v čl. 80 odst. 1.

24. Podstatou všech těchto otázek, kterými se budu v rámci tohoto stanoviska zabývat společně, je zjištění rozsahu možnosti volby stanovené v čl. 80 odst. 1.

25. Podstatou poslední otázky v obou věcech je, zda mají ustanovení čl. 80 odst. 1 přímý účinek a zda mohou být vnitrostátními soudy použita přímo. Jedná se o odlišnou problematiku, kterou se budu zabývat samostatně.

26. Konečně přezkoumám dvě otázky, které sice nebyly položeny v rámci žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, avšak mohou předkládajícímu soudu pomoci při přijetí konečného rozhodnutí: ve věci C-621/10 se jedná o posouzení obvyklé ceny a ve věci C-129/11 o určení, do jaké míry by se plnění měla správně považovat za osvobozená od daně či za zdanitelná.

Rozsah možnosti poskytnuté čl. 80 odst. 1

27. Je podle mého názoru zřejmé – a tento názor zastává i bulharská vláda a Komise – že se možnost poskytnutá v čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 omezuje na případy, které jsou taxativně uvedeny v jejích ustanoveních. V důsledku toho členský stát nesmí přijmout právní předpisy, podle kterých by byla základem daně obvyklá cena u všech plnění mezi propojenými osobami, nehledě na existenci takového případu.

28. Zaprvé článek 73 směrnice 2006/112 stanoví jasné obecné pravidlo, podle kterého je

základem daně skutečná hodnota protiplnění. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdržanou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií(16). Jakékoli ustanovení, které představuje výjimku z obecného pravidla – jako je tomu v případě článku 80 směrnice 2006/112 – musí být vykládáno striktně(17).

29. Zadruhé čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví, že úelem této možnosti výjimky je „zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“. Tento cíl je podrobně objasněn ve třetím bodě odvodnění směrnice 2006/69 – „aby zajistily, že na základě uplatnění statusu propojených stran s cílem získat daňová zvýhodnění nedojde k daňové ztrátě“ – a ve dvacátém šestém bodě odvodnění směrnice 2006/112 – „[v] zájmu zabránění daňové ztrátě v důsledku uplatnění statusu propojených osob s cílem získat daňová zvýhodnění“.

30. Pokud jsou zboží nebo služby dodávány za uměle nízké nebo vysoké ceny mezi stranami, které jsou obě oprávněny k plnému odpotu daně v souvislosti s tímto plněním – to znamená, že dodavatel i zákazník uskuteční pouze zdanitelná plnění –, nedochází na tomto stupni k daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Pokud jde o dotčené plnění, je daň pro obě strany zcela neutrální a neutrální zůstává bez ohledu na útovanou cenu. Ani na tomto stupni nedochází ke „ztrátě“ na dani. Teprve na konci dodavatelského řetězce na úrovni konečného spotřebitele – nebo na mezilánku tohoto řetězce u osoby povinné k dani, která má nárok pouze na poměrný odpot daně, může vést uměle nízká nebo vysoká cena k daňové ztrátě. Výluhu v tomto okamžiku se definitivně „vykryštalizuje“ celková výše DPH splatné za celý dodavatelský řetězec – a tato částka je úměrná pouze konečné ceně bez ohledu na částky fakturované v předchozích stádiích tohoto řetězce(18).

31. Zatřetí třetí bod odvodnění směrnice 2006/69 a dvacátý šestý bod odvodnění směrnice 2006/112 uvádí, že členské státy by měly mít „za určitých omezených okolností“ možnost zasáhnout. Toto omezení bylo explicitně stanoveno v čl. 11 části A odst. 6 šesté směrnice, který stanovil, že možnost volby lze využít „pouze za některé z těchto okolností“. Ažkoli se již v čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 výraz „pouze“ nevyskytuje, ze třetího bodu odvodnění této směrnice je zřejmé, že přepracované znění nepřineslo žádnou podstatnou změnu.

32. Konečně čl. 80 odst. 2 směrnice 2006/112 výslovně zmocňuje členské státy, které využijí možnost volby, omezit kategorie dodavatelů nebo poskytovatelů či příjemců, na které se vztahují opatření. Z toho nutně vyplývá, že neexistuje zmocnění rozšířit tyto kategorie například na osoby povinné k dani oprávněné k plnému odpotu.

33. V důsledku toho obsahuje čl. 80 odst. 1 písm. a), b) a c) taxativní výčet případů, kdy členský stát může vybírat DPH z plnění na základě jeho obvyklé ceny, nikoli na základě skutečně přijatého protiplnění. Tato ustanovení neopravují členský stát uplatnit takový přístup v případě, že dodavatel nebo zákazník, v závislosti na konkrétním případě, jsou oprávněni k plnému odpotu daně.

34. Z toho vyplývá, že vnitrostátní ustanovení, podle kterého je třeba vybrat DPH na základě obvyklé ceny ve všech případech, kdy jsou strany propojeny, nelze odvodnit možností volby podle čl. 80 odst. 1 písm. a) v rozsahu, v němž se vztahuje na případy, kdy má dotčená strana plnění právo na plný odpot daně.

35. V této souvislosti poznamenávám, že v roce 2010 obdržela bulharská vláda dopisem Komise výzvu, ve které se uvádělo, že čl. 27 odst. 3 ZDSD není slučitelný s články 73 a 80 směrnice 2006/112. Bulharská vláda uznala nedostatek, na který poukázala Komise, a změnila toto ustanovení s účinností od 1. ledna 2012.

Důsledky neslučitelnosti vnitrostátních právních předpisů

36. Předkládající soud se v rámci své poslední otázky v obou věcech táže, zda má čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 přímý účinek a zda jej vnitrostátní soudy mohou přímo použít. Bulharská vláda a Komise se touto otázkou ve skutečnosti zabývaly jako otázkou, která se týká rozsahu, v němž se mohou Balkan and Sea nebo Proadinvest dovolávat čl. 80 odst. 1 za účelem napadení výměr daňového orgánu. Nedomnívám se však, že se jedná o nejvhodnější východisko.

37. Na základě rozboru předchozích otázek jsem dospěl k závěru, že vnitrostátní ustanovení požadující vybírání DPH na základě obvyklé ceny u všech plnění uskutečněných mezi propojenými osobami, není oprávněno na základě možnosti uvedené v čl. 80 odst. 1, přinejmenším v rozsahu, v němž se toto ustanovení vztahuje na případy, v nichž je relevantní strana účastníci se plnění oprávněna k plnému odpotu daně(19).

38. Podle ustálené judikatury přísluší vnitrostátnímu soudu, za plného využití posuzovací pravomoci přiznané mu vnitrostátním právem, vykládat a uplatňovat ustanovení vnitrostátního práva v souladu s požadavky unijního práva(20). Tato povinnost se uplatní dokonce i tehdy, když nejsou dány jiné podmínky umožňující jednotlivci dovolávat se přímého účinku směrnice(21). Pokud takový výklad není možný, přísluší mu nepoužít ustanovení vnitrostátního práva v rozsahu, v němž je v rozporu s unijním právem(22).

39. Z tohoto důvodu bude v prvním případě vůči vnitrostátnímu soudu poskytnout výklad čl. 27 odst. 3 ZDSD způsobem, který je v souladu se správným uplatněním možnosti stanovené v článku 80 směrnice 2006/112. Pokud je to možné, nevystává již žádná další otázka týkající se slučitelnosti se směrnicí nebo přímého účinku jakéhokoli jejího ustanovení. Není-li to možné, nelze vnitrostátní ustanovení použít.

40. V poslední zmíněném případě připadají v úvahu dvě varianty. Buď byly příslušné strany plnění v předních řízeních oprávněny k plnému odpotu daně, takže se nejedná o některý z případů uvedených v čl. 80 odst. 1, anebo nebyly oprávněny k plnému odpotu daně, což odpovídá případům uvedeným v tomto článku.

41. Pokud byly příslušné strany oprávněny k plnému odpotu, neexistoval by žádný prostor pro přímý účinek čl. 80 odst. 1 nebo pro jeho přímé použití na případy, na které se podle svého znění nepoužije. Naopak může být relevantní článek 73 směrnice 2006/112, který má přímý účinek(23). Čl. 80 odst. 1 umožňuje členským státům odchýlit se od obecného pravidla pro určení základu daně. Při neexistenci takové výjimky je nutno použít obecné pravidlo stanovené v článku 73 směrnice 2006/112(24) Z tohoto důvodu se tohoto ustanovení mohou dovolávat osoby povinné k dani a vnitrostátní soudy jej mohou přímo použít za účelem zabezpečení toho, aby základem daně bylo skutečně získané protiplnění, s výjimkou případů, pro které tato směrnice stanoví výjimku.

42. Pokud by oproti tomu příslušné strany nebyly oprávněny k plnému odpotu daně, vystává další otázka, zda je tím, kdo se chce dovolávat přímého účinku čl. 80 odst. 1, stát či jednotlivec.

43. V prvním případě je třeba mít na paměti, že členský stát se vůči jednotlivci nemůže dovolávat ustanovení směrnice či toho, že možnost poskytnutou směrnicí nevyužil správně(25).

44. Pokud se však chce jednatlivec dovolávat přímého účinku ustanovení směrnice vůči členskému státu, který jej nesprávně provedl, je to podle ustálené judikatury v zásadě možné pouze tehdy, jsou-li ustanovení směrnice dostatečně jasná, přesná a bezpodmínečná(26).

45. V tomto ohledu může být sporné, zda lze znění ustanovení, které je čistě fakultativní a které nebylo členským státem provedeno správně, za tímto účelem považovat za „dostatečně jasné, přesné a bezpodmínečné“.

46. Nepovažuji však za nutné, ani za vhodné, zabývat se touto otázkou v souvislosti s projednávanými případy.

47. Pravdou je, že by se zákazník při plnění, které spadá mezi případy uvedené v čl. 80 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, byť se zavázal zaplatit uměle navýšenou cenu, mohl teoreticky i nadále v případě dovozu orgánu dovolávat ustanovení tohoto článku za účelem uplatnění DPH na základě obvyklé ceny. Pokud by takový zákazník nebyl oprávněn k plnému odpočtu daně, bylo by pro něj výhodné zaplatit za plnění nižší DPH.

48. To však není případ žádného ze sporů, které vedly k podání žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce. Podle ustálené judikatury není důvodem pro předběžnou otázku poskytnutí konzultativního stanoviska k obecným nebo hypotetickým otázkám, nýbrž její nezbytnost pro efektivní vyřešení sporu(27). V projednávaném případě je otázka ve vztahu k převodním řízením nejen čistě hypotetická, ale rovněž je spíše nepravděpodobné, že by za běžných okolností vyvstala, neboť by to znamenalo, že by jedna ze dvou propojených stran, které se za účelem získání společné výhody dohodly na umělé ceně, nedodržela dohodu, kterou mezi sebou tyto strany uzavřely.

49. Za těchto okolností navrhuji nezabývat se touto hypotézou, ale dvěma posledními otázkami, které – aťkoli nebyly předkládacím soudem vzneseny – mohou být relevantní pro převodní řízení.

Stanovení obvyklé ceny

50. V každém z případů uvedených v čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 mohou členské státy přijmout opatření k zajištění toho, aby základem daně byla obvyklá cena. Jednou z podmínek je, že skutečná protihodnota by měla být nižší nebo vyšší než obvyklá cena – jmenovitě „celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčných služeb v daném okamžiku musel zákazník nacházející se na stejném obchodním stupni, na němž se toto plnění uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně“.

51. S přihlédnutím k této definici a ke skutečnosti, že ve věci C-621/10 nabyla společnost Balkan and Sea předmětný majetek za cenu převyšující cenu stanovenou ve znaleckém posudku o méně než 0,5 %, aťkoli bulharské právní předpisy stanoví pět metod stanovení obvyklé ceny, může být i nadále třeba, aby vnitrostátní soud přezkoumal, zda lze při správném výkladu vnitrostátních ustanovení dotyčnou cenu skutečně považovat za vyšší, než je obvyklá cena.

Zdanitelná plnění či plnění osvobozená od daně

52. Komise zpochybňuje posouzení dovozu orgánu, podle kterého plnění ve věci C-129/11 zahrnují jak plnění osvobozená od daně, tak i zdanitelná plnění. Souhlasím s tím, že předkládací soud by měl toto posouzení přezkoumat ve světle příslušných ustanovení směrnice 2006/112, a pokud je to třeba nepoužít žádné vnitrostátní ustanovení, které by vedlo k výsledku, jenž by byl se směrnicí neslučitelný. Příslušnými ustanoveními této směrnice jsou tato:

53. Článek 12 stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo přiležitostně

uskuteční [...] zejména pak některé z těchto plnění:

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

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

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

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

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

54. Článek 135 odst. 1 směrnice 2006/112 vyžaduje, aby členské státy osvobodily od DPH určitá plnění, zejména:

„j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

l) pacht nebo nájem nemovitosti.“(28)

55. První otázkou je, zda byly skleníky budovami ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, tj. zda odpovídaly definici „jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“, stanovené v čl. 12 odst. 2 prvním pododstavci. Jedná se samozřejmě o otázku, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu a může záviset na konkrétní povaze stavby. Nezdá se však nepravděpodobné, že uvedené skleníky odpovídají této definici, přinejmenším pokud mají ocelovou konstrukci.

56. Pokud by skleníky měly být budovami, je každé plnění třeba považovat za samostatné dodání, neboť pro účely DPH nelze budovy nebo části budov a pozemek, na kterém stojí, od sebe oddělit(29).

57. V tomto případě vyvstává další otázka, zda se dodání pozemku a budov uskutečnilo „před prvním obydlím“, nebo zda splňovalo jiná kritéria, která mohla být stanovena vnitrostátním právem v rámci doby dvou či pět let stanovené v čl. 12 odst. 2 třetím pododstavci. V tomto ohledu se jeví být relevantní, že společnost Proadinvest před vnitrostátním soudem tvrdila, že skleníky se využívaly více než 30 let.

58. Pokud se dodání uskutečnilo „před prvním obydlím“ či pokud splňovalo jiná platná kritéria, lze jej považovat za zdanitelné ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a). Pokud tomu tak nebylo, musí být osvobozeno od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. j), s výhradou využití případného práva rozhodnout se pro zdanění.

59. Pokud by skleníky nebyly budovami ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a), je třeba ještě zkoumat, zda je třeba plnění považovat za odlišná plnění, která se z hlediska DPH posuzují

samostatný, či za jediná komplexní plnění složená z několika úkonů.

60. Podle ustálené judikatury platí, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti za účelem určení, zda se jedná buď o dvě nebo několik odlišných plnění, či o jediné plnění. Aťkoli je třeba každé plnění obvykle považovat za oddělené a samostatné, plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH. O jediné plnění se jedná zejména tam, kde jsou dvě nebo více dílčích plnění poskytnutých zákazníkovi tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné nerozdlitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, nebo kde jeden nebo více prvků představují hlavní plnění, zatímco naopak jiné prvky jsou vedlejší. Vnitrostátnímu soudu bude příslušet, aby ověřil, zda je tomu tak v povodních řízeních(30).

61. Rozhodne-li vnitrostátní soud ve svétle výše uvedeného, že se jednalo o samostatná plnění spočívající v dodání pozemku a jiných prvků, bude se přístup daňového orgánu jevit jako správný.

62. Rozhodne-li však vnitrostátní soud, že každé plnění bylo jediným komplexním plněním, sestávajícím z hlavního úkonu a vedlejších úkonů, zdá se být pravděpodobné, že hlavním úkonem bylo dodání pozemku a že zacházení z hlediska DPH by se mělo zakládat na tomto dodání.

63. V obou těchto případech může být nutné rozhodnout, zda byl pozemek stavebním pozemkem, který jako takový definoval řecký stát v souladu s čl. 12 odst. 3 směrnice 2006/112. Je-li tomu tak, může být dodání zdaněno podle čl. 12 odst. 1 písm. b). Není-li tomu tak, musí být osvobozeno od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. k), opět s výhradou výkonu případného práva rozhodnout se pro zdanění.

Závěry

64. Mám tudíž za to, že Soudní dvůr by měl na otázky položené Administrativen Sad Varna odpovědět takto:

„Článek 80 odst. 1 písm. a), b) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty obsahuje taxativní výčet případů, kdy řecký stát může vybírat DPH za plnění na základě jeho obvyklé ceny namísto skutečně zaplaceného protiplnění.

Tato ustanovení neopravují řecký stát přijmout toto řešení, jestliže je dodavatel nebo zákazník, v závislosti na konkrétním případě, oprávněn k plnému odpotu daně.

Vnitrostátní ustanovení, podle kterého se DPH musí vybírat na základě obvyklé ceny plnění ve všech případech, kdy jsou strany propojeny, je neslučitelné s čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112, přinejmenším v rozsahu, v němž se vztahuje na případy, kdy je příslušná strana plnění oprávněna k plnému odpotu daně.

Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby za plného využití posuzovací pravomoci přiznané mu vnitrostátním právem vyložil a uplatnil takové vnitrostátní ustanovení v souladu s čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112. Pokud takový výklad není možný, soud nepoužije ustanovení v rozsahu, v němž je s uvedeným ustanovením v rozporu.

Článek 73 směrnice 2006/112 má přímý účinek a osoby povinné k dani se jej mohou dovolávat a vnitrostátní soudy jej mohou přímo použít za účelem zabezpečení toho, aby bylo s výhradou případů, pro které je ve směrnici stanovena možnost výjimky, základem daně skutečně obdržené protiplnění.

Nevyužil-li řecký stát úinné možnosti stanovené v čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112, nemůže se

v?i osob? povinné k dani dovolávat ustanovení tohoto ?látku za ú?elem zdan?ní pln?ní na základ? jeho obvyklé ceny.“

P?ÍLOHA I

Viz bod 38 a násl. tohoto stanoviska.

P?ÍLOHA II

Viz bod 55 a násl. tohoto stanoviska.

1 — P?vodní jazyk: angličtina.

2 — Sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1).

3 — D?íve ?l. 11 A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23, n?kolikrát pozm?n?né, dále jen „šestá sm?rnice“).

4 — Tato ustanovení obsahují zvláštní pravidla pro ur?ování základu dan? v p?ípad? použití nebo ponechání obchodního majetku, použití obchodního majetku nebo služeb pro soukromé ú?ely, p?emíst?ní do jiného ?lenského státu a poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro ú?ely jejího podnikání.

5 — ?lánky 167 až 169 se týkají práv osob povinných k dani na odpo?et DPH uhrazené na vstupu, pokud jde o pln?ní použítá na jejich zdanitelné výstupy; ?lánky 170 a 171 se týkají vrácení DPH p?i ur?itých p?eshrani?ních pln?ních; ?lánky 173 až 175 stanovují systém pom?rného odpo?tu dan? v p?ípad? použití zdanitelných pln?ní na vstupu na zdanitelné výstupy i na výstupy osvobozené od dan?; a ?lánky 176 a 177 stanoví, že se u n?kterých kategorií pln?ní odpo?et DPH nepovoluje.

6 — ?lánky 132, 135 a 136 stanoví pro ur?ité kategorie pln?ní osvobození od DPH (bez práva odpo?tu dan? na vstupu) ve všech ?lenských státech (rovn?ž viz níže bod 54); další citované ?lánky umožňují jednotlivým ?lenským stát?m uplatňovat i nadále n?která další osvobození na základ? výjimky.

7 — V roce 2006 byl ?l. 11 A odst. 6 zm?n?n; viz ?l. 1 odst. 3 sm?rnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. ?ervence 2006, kterou se m?ní sm?rnice 77/388, pokud jde o n?která opatření, která mají zjednodušit postup vym?řování dan? z p?ídané hodnoty a napomoci zabránit da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem, a kterou se zrušují n?která rozhodnutí o ud?lení odchylek (Ú?. v?st. L 221, s. 9). První a t?etí bod od?vodn?ní sm?rnice 2006/69 stanovují její cíl, kterým je nahradit n?kolik výjimek ud?lených jednotlivým ?lenským stát?m prost?ednictvím obecného zmocňovacího ustanovení; ?lenské státy by m?ly mít možnost zasáhnout, pokud jde o hodnotu dodání zboží, poskytnutí služeb a po?ízení zboží za ur?itých omezených okolností, aby zajistily, že na základ? uplatn?ní statusu propojených stran s cílem získat da?ová zvýhodn?ní nedojde k da?ové ztrát?. Rovn?ž viz d?vodovou zprávu k návrhu této sm?rnice [COM(2005) 89 final], zejména s. 5 a 6.

8 — Podle ?lánek? 167 a 168 sm?rnice 2006/112 mají osoby povinné k dani v dob?, kdy vzniká da?ová povinnost, v podstat? právo uplatnit odpo?et DPH splatné nebo zaplacené za dodané

zboží nebo poskytnuté služby za podmínky, že tato plnění jsou použita pro účely jejich zdanitelných plnění na výstupu. DPH je tudíž pro dotyčné hospodářské subjekty daňově neutrální [rovněž viz rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08 Sb. rozh. s. I-10567, bod 39 a násl. a citovaná judikatura)].

9 — Vzhledem k tomu, že nárok na odpočet podle článku 167 a článku 168 směrnice 2006/112 se omezuje na případy, v nichž se plnění užívají pro účely plnění zdanitelných na výstupu, plnění použitá pro účely výstupu osvobozených od daně neopravují k odpočtu daně. Pokud nelze použití plnění na vstupu přiznat ke konkrétním plněním na výstupu poskytnutým osobou povinnou k dani, a které jsou zdanitelné a osvobozené od daně, stanoví článek 173 a následující ustanovení směrnice 2006/112, že poměrný odpočet daně se provede na základě poměru mezi zdanitelnými plněními a plněními osvobozenými od daně.

10 — Lze podotknout, že obchody s nemovitostmi (prodej, nájem nebo pacht) mohou být zdanitelné, či osvobozené od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) až l) nebo čl. 137 odst. 1 písm. b) až d) – viz níže, bod 54.

11 — Hodnota bulharského leva činila tehdy přibližně polovinu hodnoty eura.

12 — Z toho lze dovodit, že plnění nebylo osvobozeno od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) nebo k), nebo že možnost rozhodnout se pro zdanění ve smyslu čl. 137 odst. 1 písm. b) nebo c) nebyla využita.

13 — Příslušná sazba DPH činí 20 %.

14 — Odkaz na „opravu“ ve smyslu uvedených článků není pravděpodobně tou nejšťastnější volbou formulace, neboť se uvedené články týkají poměrného odpočtu daně a omezení práva na odpočet daně – viz výše, poznámka pod čarou 5.

15 — Viz výše, poznámka pod čarou 14.

16 — Viz rozsudky ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gässabäck (C-412/03, Sb. rozh. I-743, bod 21 a citovaná judikatura), a ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 28).

17 — Viz např. rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 58 a citovaná judikatura).

18 — Viz čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

19 — Pro stručné shrnutí odvodnění, které následuje ve formě tabulky, viz přílohu I tohoto stanoviska.

20 — Viz např. rozsudek ze dne 10. června 2010, Bruno a Pettini a další (C-395/08 a C-396/08, Sb. rozh. s. I-5119, bod 74).

21 — V této souvislosti viz rozsudek ze dne 10. dubna 1984, von Colson a Kamann (14/83, Recueil, s. 1891, body 26 a 27).

22 — Viz např. rozsudek Bruno a Pettini a další, uvedený výše v poznámce pod čarou 20 bod 74.

23 — Viz rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 24).

24 — Srov. rozsudek Campsa Estaciones de Servicio, uvedený již výše v poznámce pod čarou 16, bod 40).

25 — Viz např. rozsudek ze dne 21. října 2010, Accardo a další (C-227/09, Sb. rozh. s. I-10273, body 44 až 47 a citovaná judikatura). K tomu, aby členské státy mohly využít možnost stanovenou daným ustanovením, musí v tomto směru učinit volbu se jej dovolávat (viz rozsudek ze dne 15. září 2011 ve spojených věcech Saby a Ku, C-180/10 a C-181/10, Sb. rozh. s. I-8461, bod 33).

26 — Viz např. rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, body 30 a 31 a citovaná judikatura).

27 — Viz např. usnesení ze dne 10. června 2011, Mohammed Imran (C-155/11 PPU, Sb. rozh. s. I-5095, bod 21 a citovaná judikatura).

28 — Povinnost osvobození od daně není v projednávaných případech absolutní, neboť členské státy mohou podle čl. 137 odst. 1 písm. b) až d) v obou těchto věcech poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění. Pro stručné shrnutí odvodnění, které následuje ve formě tabulky, viz přílohu II tohoto stanoviska.

29 — Rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 50).

30 — Viz např. rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další (C-497/09, C-499/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 51 a násl. a citovaná judikatura).