

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 26. januára 2012 (1)

Spojené veci C-621/10 a C-129/11

Balkan and Sea Properties ADSITS

a

Proadinvest OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izp?lnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite

[návrhy na za?atie prejudiciálneho konania podané Administrativen s?d Varna (Bulharsko)]

„DPH – Transakcie medzi prepojenými osobami – Rozsah možnosti ?lenských štátov podľa smernice 2006/112/ES rozhodnúť sa pre zdanenie na základe trhovej ceny – Možnosť priameho uplatnenia smernice v prípade, že vnútroštátna právna úprava zachádza nad rámec rozsahu možnosti“

1. V rámci týchto návrhov na za?atie prejudiciálneho konania žiada Administrativen s?d Varna (Správny súd vo Varne) (Bulharsko) usmernenie, pokiaľ ide o rozsah možnosti vo?by v zmysle ?lánku 80 ods. 1 smernice 2006/112(2), podľa ktorého sa môžu ?lenské štáty za ur?itých okolností odchýliť od všeobecného pravidla, ktoré stanovuje, že základom dane je skutočná protihodnota, ktorú dodávateľ alebo poskytovateľ získal, a namiesto toho stanoví daň z pridanej hodnoty (aľ len „DPH“) na základe trhovej ceny plnenia. Takisto chce vedieť, či bulharská právna úprava, ktorá túto možnosť vo?by uplatňuje v rámci širšieho okruhu okolností, je v súlade so smernicou 2006/112, a ak nie je, či ?lánok 80 ods. 1 má priamy účinok a či ho vnútroštátny súd môže priamo uplatniť.

Právna úprava Európskej únie v oblasti DPH

2. Všeobecná zásada systému DPH je stanovená v ?lánku 1 ods. 2 smernice 2006/112:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribu?nom procese pred stup?om, na ktorom sa daň útuje.“

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo za?ažené rôzne

nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

3. Článok 73 smernice 2006/112(3) stanovuje všeobecné pravidlo na určenie základu dane na účely DPH:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77[(4)], zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

4. Článok 80 smernice 2006/112 stanovuje prípadné ďalšie výnimky z tohto všeobecného pravidla:

„1. S cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v nasledujúcich prípadoch prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude tržová hodnota na voľnom trhu:

a) ak je protihodnota nižšia ako tržová hodnota na voľnom trhu a príjemca dodania alebo poskytnutia nemá plné právo na odpočítanie dane podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177[(5)];

b) ak je protihodnota nižšia ako tržová hodnota na voľnom trhu a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpočítanie dane podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177 a dodanie alebo poskytnutie podlieha oslobodeniu od dane podľa článkov 132, 135, 136, 371, 375, 376 a 377, článku 378 ods. 2, článku 379 ods. 2 a článkov 380 až 390[(6)];

c) ak je protihodnota vyššia ako tržová hodnota na voľnom trhu a dodávateľ alebo poskytovateľ nemá plné právo na odpočítanie dane podľa článkov 167 až 171 a článkov 173 až 177.

Na účely prvého pododseku môžu právne prepojenia zahŕňať vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, rodinou zamestnanca alebo akýmikoľvek inými osobami s úzkymi väzbami na zamestnanca.

2. Keď členské štáty využijú možnosť uvedenú v odseku 1, môžu obmedziť kategórie dodávateľov, poskytovateľov, nadobúdateľov alebo príjemcov, na ktorých sa vzťahujú opatrenia.

...“

5. Je užitočné pochopiť dôvody zavedenia voliteľnej výnimky.(7)

6. Vo všeobecnosti platí, že hospodárske subjekty nemajú žiadnu motiváciu stanovovať ceny na základe výšky DPH, ktorou budú zaťažené ich plnenia, najmä ak sú obe strany zdaniteľnými osobami, ktoré majú právo na plné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.(8) V prípade, že to tak nie je, môžu nastať situácie, že sa dodávateľ a zákazník dohodnú na umelo vyššej alebo nižšej cene, v rámci ktorých sa celkové zaťaženie DPH zníži a vyberie sa nižšia DPH. Tieto dve situácie majú značný význam.

7. Prvá situácia nastáva vtedy, keď zákazník nemá plné právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe (môže byť koncovým spotrebiteľom alebo zdaniteľnou osobou, ktorá používa svoje

vstupy na účely plnení oslobodených od DPH, prípadne „zmiešaným“ dodávateľom, ktorý má právo iba na pomerné odpočítanie DPH).(9) Je v záujme takéhoto zákazníka zaplatiť nižšiu DPH za tovar a služby tak, že ich získa za umelo nízke ceny. Toto je situácia, ktorou sa zaoberá článok 80 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

8. Druhá situácia nastáva vtedy, keď „zmiešaný“ dodávateľ je zdaniteľnou osobou, ktorej právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe závisí od podielu zdaniteľných plnení na jeho celkových plneniach na výstupe. Podiel dane zaplatenej na vstupe, ktorú možno odpočítať, sa zvýši vtedy, keď sa hodnota jeho plnení na výstupe oslobodených od dane umelo zníži alebo keď sa jeho zdaniteľné plnenia na výstupe umelo zvýšia [týmito situáciami sa zaoberá článok 80 ods. 1 písm. b) a c)(10)].

9. Situácie tohto druhu sú však málo pravdepodobné, ibaže by išlo o dve strany s takými úzkymi väzbami, že skutočná cena účtovaná bez DPH by pre ne celkovo nemala finančný význam – za bežných okolností nemá pre dodávateľa žiaden obchodný význam dohodnúť sa na umelo nízkej cene alebo pre zákazníka dohodnúť sa na umelo vysokej cene. Možnosť rozhodnúť sa pre zdanenie na základe trhovej ceny v zmysle článku 80 ods. 1 smernice 2006/112 sa teda obmedzuje na plnenia, „ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia“.

10. „Trhová hodnota na voľnom trhu [trhová cena – *neoficiálny preklad*]“ je definovaná v smernici 2006/112 ako „celá suma, ktorú by mal za účelom zaobstarania príslušného tovaru alebo služby odberateľ zaplatiť na rovnakom obchodnom stupni ako na tom, na ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb uskutočňuje, za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže nezávislému dodávateľovi alebo poskytovateľovi na území členského štátu, v ktorom transakcia podlieha dani, v prípade tohto dodania alebo poskytnutia služieb“.

Bulharská právna úprava v oblasti DPH

11. Vnútroštátny súd uvádza niekoho ustanovení Zakona za dan'k v'rchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDS“) z roku 2006. Najmä:

- podľa § 27 ods. 3 bodu 1 je základom dane pri plnení medzi prepojenými osobami trhová cena,
- podľa § 45 ods. 1 sú prevody vlastníctva alebo obmedzených vecných práv k nehnuteľnému majetku plneniami oslobodenými od dane,
- v zmysle § 45 ods. 5 bodu 2 sa § 45 ods. 1 neuplatňuje na prevody 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,
- podľa § 70 ods. 5 v prípade nezákonne vyúčtovanej dane zaplatenej na vstupe nevzniká právo na odpočítanie DPH.

12. Ďalšie relevantné pravidlá sú obsiahnuté v „dodatkových ustanoveniach“ Dan'no-osiguriteln procesualen kodeks (Zákoník o daňovom konaní a konaní vo veciach sociálneho zabezpečenia; ďalej len „DOPK“). Najmä:

- § 1 ods. 3 definuje „prepojené osoby“ na účely § 27 ods. 3 bodu 1 ZDDS (podrobnejšie ako článok 80 ods. 1 smernice 2006/112, ale v rámci rozsahu vymedzenom týmito ustanovením),
- podľa § 1 ods. 8 „trhová cena“ je protihodnota bez DPH a spotrebných daní, ktorá by za rovnakých podmienok bola zaplatená za rovnaké alebo podobné tovary alebo služby na základe

zmluvy uzatvorenej medzi neprepojenými osobami,

– § 1 ods. 10 stanovuje päť metód na určenie trhovej ceny, ktoré sa majú uplatniť v súlade s vyhláškou ministerstva financií.

Skutkové okolnosti prípadu, konanie a prejudiciálne otázky

Vec Balkan and Sea Properties, C-621/10

13. V roku 2009 Balkan and Sea Properties ADSITS (ďalej len „Balkan and Sea“), realitná investičná spoločnosť, kúpila od Ravda tur EOOD viaceré nehnuteľnosti nachádzajúce sa v meste Ravda za celkovú sumu 21 318 852 BGN(11). Ravda tur EOOD bola spoločnosť s ručením obmedzeným s jedným spoločníkom prepojená s Balkan and Sea v zmysle § 1 ods. 3 dodatočných ustanovení DOPK. DPH bola vybratá z tejto sumy(12) a spoločnosť Balkan and Sea si uplatňovala právo na odpočítanie tejto dane od svojej DPH na výstupe.

14. Posudok, ktorý vypracoval daňový orgán, uvádzal, že trhovú cenu nehnuteľnosti bola 21 216 300 BGN. Z tohto dôvodu sa daňový orgán domnieval, že hodnota transakcie bola vyššia o 102 552 BGN, že DPH z tejto sumy bola útočovaná nezákonne v zmysle § 70 ods. 5 ZDDS a že z tohto dôvodu nevzniklo žiadne právo na odpočítanie tejto časti dane vo výške 20 510, 42 BGN.(13)

15. Balkan and Sea tento posudok napadla na vnútroštátnom súde, ktorý položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 80 ods. 1 písm. c) [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak je pri plneniach medzi prepojenými osobami protihodnota vyššia ako trhovú cenu, základom dane je trhovú cenu plnenia len vtedy, ak dodávateľ nemá plné právo na odpočítanie DPH, ktorá pripadá na kúpu alebo výrobu tovarov tvoriacich predmet plnenia?

2. Má sa článok 80 ods. 1 písm. c) [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak dodávateľ využil plné právo na odpočítanie DPH za tovary a služby, ktoré sú následne predmetom plnenia medzi prepojenými osobami za vyššiu ako trhovú cenu, a toto právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nebolo opravené podľa článkov 173 až 177 smernice[(14)], členský štát nesmie prijať opatrenia, podľa ktorých je ako základ dane stanovená výlučne trhovú cenu?

3. Sú v článku 80 ods. 1 [smernice 2006/112] taxatívne vymenované prípady predstavujúce okolnosti, v rámci ktorých môže členský štát prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane pri plneniach trhovú cenu plnenia?

4. Je vnútroštátna právna úprava, akou je § 27 ods. 3 bod 1 [ZDDS], prípustná za iných okolností, než sú vymenované v článku 80 ods. 1 písm. a), b) a c) [smernice 2006/112]?

5. Má v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, ustanovenie článku 80 ods. 1 písm. c) [smernice 2006/112] priamy účinok a môže ho vnútroštátny súd priamo uplatniť?“

Vec Proadinvest, C-129/11

16. Proadinvest OOD (ďalej len „Proadinvest“) je spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá prenajíma poľnohospodárske pozemky na účely prevádzky skleníkov, ktoré pozostávajú z oceňových konštrukcií zakrytých polyetylénovou fóliou (alebo z polyetylénových konštrukcií – z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je celkom zrejmá povaha týchto konštrukcií). Proadinvest v roku 2009 predala tri takéto pozemky, z ktorých každý mal výmeru približne šesť

hektárov, spolu so skleníkovými konštrukciami, ktoré sa na nich nachádzali, ako aj so všetkými zlepšeniami a s trvalými plodinami. Dva z týchto pozemkov boli predané jednému z jej spoločníkov a tretí jej obchodnému zástupcovi. Za každý pozemok bola zaplatená suma 25 000 BGN a na vystavených faktúrach nebola uvedená DPH.

17. Pozemky, skleníkové štruktúry, zlepšenia, ako aj plodiny boli ocenené znalcom, ktorý stanovil trhovú cenu skleníkových štruktúr nachádzajúcich sa na troch pozemkoch na celkovú sumu 392 700 BGN.

18. Z tohto dôvodu sa daňový orgán domnieval, že transakcie pozostávali jednak z plnení oslobodených od dane (pozemky poľnohospodárskej pôdy) a jednak zo zdaniteľných plnení (príslušenstvo, zlepšenia a plodiny). Pokiaľ ide o posledné uvedené, vzhľadom na to, že strany boli prepojenými osobami v zmysle § 1 ods. 3 dodatočných ustanovení DOPK, základom dane bola trhovú cena stanovená znalcom. Daňové orgány preto stanovili DPH na 78 540 BGN.

19. Proadinvest napadla tento posudok na vnútroštátnom súde, ktorý položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 80 ods. 1 písm. a) a b) [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak je pri plneniach medzi prepojenými osobami protihodnota nižšia ako trhovú cenu, základom dane je trhovú cenu plnenia len vtedy, ak dodávateľ alebo kupujúci nemá plné právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ktorá pripadá na kúpu alebo výrobu tovarov tvoriacich predmet plnenia?

2. Má sa článok 80 ods. 1 písm. a) a b) [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak dodávateľ využil právo na plné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za tovary a služby, ktoré sú následne predmetom plnenia medzi prepojenými osobami za nižšiu ako trhovú cenu, a toto právo na odpočítanie dane na vstupe nebolo opravené podľa článkov 173 až 177 smernice[(15)] a plnenie nie je oslobodené od dane v zmysle článkov 132, 135, 136, 371, 375, 376 a 377, článku 378 ods. 2, článku 379 ods. 2 a článkov 380 až 390 smernice, členský štát nesmie prijať opatrenia, podľa ktorých je ako základ dane stanovená výlučne trhovú cenu?

3. Má sa článok 80 ods. 1 písm. a) a b) [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že ak kupujúci využil právo na plné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za tovary a služby, ktoré sú následne predmetom plnenia medzi prepojenými osobami za nižšiu ako trhovú cenu, a toto právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nebolo opravené podľa článkov 173 až 177 smernice, členský štát nesmie prijať opatrenia, podľa ktorých je ako základ dane stanovená výlučne trhovú cenu?

4. Sú v článku 80 ods. 1 [smernice 2006/112] taxatívne vymenované prípady predstavujúce okolnosti, v rámci ktorých môže členský štát prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane pri plneniach trhovú cenu plnenia?

5. Je vnútroštátna právna úprava, akou je § 27 ods. 3 bod 1 [ZDDS], prípustná za iných okolností, než sú vymenované v článku 80 ods. 1 písm. a), b) a c) [smernice 2006/112]?

6. Má v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, ustanovenie článku 80 ods. 1 písm. a) a b) [smernice 2006/112] priamy účinok a môže ho vnútroštátny súd priamo uplatniť?“

20. Písomné pripomienky predložila vo veci C-621/10 bulharská vláda a v oboch veciach Komisia. Balkan and Sea ani Proadinvest nepredložili pripomienky. Nik nepožiadala o ústne pojednávanie, a preto sa nekonalo.

Posúdenie

Predbežné poznámky

21. Nevznikli žiadne otázky, pokiaľ ide o prípustnosť návrhov na začatie prejudiciálneho konania, ale musím uznať, že tieto návrhy nestanovujú okolnosti konaní vo veciach samých tak podrobne, ako by to možno bolo potrebné. Predovšetkým by bolo vhodnejšie, keby vnútroštátny súd v každej veci explicitnejšie uviedol rozsah, v akom každá strana zúčastnená na transakciách v skutočnosti požívala alebo vykonávala právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

22. Z návrhov na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že relevantné ustanovenie vnútroštátneho práva, § 27 ods. 3 bod 1 ZDDS, nestanovuje nijakú podmienku, pokiaľ ide o rozsah, v akom musia mať prepojené strany právo na odpočítanie dane, aby sa mohlo uplatniť. Okrem toho samotné znenie prejudiciálnych otázok naznačuje, že vnútroštátny súd sa domnieva, že na okolnosti konaní vo veciach samých, hoci patria do rozsahu pôsobnosti § 27 ods. 3 bodu 1 ZDDS, sa nevzťahuje článok 80 ods. 1 písm. a), b) a c) smernice 2006/112, prinajmenšom čo sa týka striktného a doslovného výkladu podmienok stanovených v uvedenom článku smernice – inými slovami, domnieva sa, že relevantné strany zúčastnené na transakciách v oboch veciach vykonávajú plné právo na odpočítanie dane.

23. Prvou otázkou položenou v oboch veciach sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa možnosť voľby stanovená v článku 80 ods. 1 smernice 2006/112 obmedzuje na prípady, v rámci ktorých dodávateľ alebo zákazník, v závislosti od konkrétneho prípadu, nemá plné právo na odpočítanie dane. Druhou otázkou položenou vo veci C-621/10, ako aj druhou a treťou otázkou položenou vo veci C-129/11 sa vnútroštátny súd pýta, či v prípadoch, keď dodávateľ alebo zákazník, v závislosti od konkrétneho prípadu, vykonával plné právo na odpočítanie dane, členské štáty nesmú prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane trhovacia cena. Treťou otázkou položenou vo veci C-621/10 a štvrtou otázkou položenou vo veci C-129/11 sa vnútroštátny súd pýta, či článok 80 ods. 1 taxatívne vymenúva okolnosti, v rámci ktorých členský štát môže prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane trhovacia cena. Štvrtou otázkou položenou vo veci C-621/10 a piatou otázkou položenou vo veci C-129/11 sa vnútroštátny súd pýta, či je vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej je základom dane trhovacia cena, pokiaľ ide o všetky transakcie medzi prepojenými osobami, prípustná aj za iných okolností, než sú vymenované v článku 80 ods. 1.

24. Týmito otázkami, ktorými sa budem v rámci týchto návrhov zaoberať spoločne, chce vnútroštátny súd zistiť rozsah možnosti voľby stanovenej v článku 80 ods. 1.

25. Poslednou otázkou položenou v oboch veciach sa vnútroštátny súd pýta, či ustanovenia článku 80 ods. 1 majú priamy účinok a či ich vnútroštátne súdy môžu priamo uplatniť. Táto otázka vyvoláva ďalšie otázky, ktorými sa budem zaoberať samostatne.

26. Napokon preskúmam dve otázky, ktoré síce neboli položené v rámci návrhov na začatie prejudiciálneho konania, ale môžu pomôcť vnútroštátnemu súdu pri prijímaní konečného rozhodnutia: vo veci C-621/10 je to posúdenie trhovej ceny a vo veci C-129/11 je to rozsah, v akom by sa transakcie mali správne považovať za oslobodené od dane alebo za zdaniteľné.

Rozsah možnosti voľby stanovenej v článku 80 ods. 1

27. Domnievam sa, že je zrejmé – a tento názor zastáva aj bulharská vláda a Komisia –, že možnosť voľby stanovená v článku 80 ods. 1 smernice 2006/112 sa obmedzuje na okolnosti, ktoré sú taxatívne vymenované v jeho ustanoveniach. V dôsledku toho členský štát nesmie prijať

právne predpisy, podľa ktorých by bola základom dane trhovacia cena pri všetkých transakciách medzi prepojenými osobami bez ohľadu na to, či tieto okolnosti nastali, alebo nie.

28. Po prvý článok 73 smernice 2006/112 stanovuje jasné všeobecné pravidlo, podľa ktorého je základom dane skutočná protihodnota transakcie. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, t. j. hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií.(16) Akékoľvek ustanovenie, ktoré predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla – akým je napríklad článok 80 smernice 2006/112 –, je potrebné vykladať striktne.(17)

29. Po druhé článok 80 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje, že účelom voliteľnej výnimky je „zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani“. Tento cieľ je podrobnejšie objasnený v odôvodnení 3 smernice 2006/69 – „zabezpečiť, aby využitím prepojených strán na účely získania daňových úľav nevznikla strata na dani“ – a v odôvodnení 26 smernice 2006/112 – „zabezpečiť, aby využitím prepojených strán na účely získania daňových výhod nevznikla strata na dani“.

30. Ak sa tovar alebo služby dodávajú za umelo nízke alebo vysoké ceny medzi stranami, ktoré vykonávajú plné právo na odpočítanie dane v súvislosti s transakciou – to znamená, že ak dodávateľ a zákazník uskutočujú iba zdaniteľné plnenia na výstupe –, na tomto stupni nedochádza k žiadnym daňovým únikom ani k vyhýbaniu sa dani. Pokiaľ ide o predmetnú transakciu, daň je celkom neutrálna pre obe strany a tak to aj ostane bez ohľadu na účtovanú cenu. Na tomto stupni nemôže dôjsť ani k „strate“ na dani. Dochádza k tomu iba na konci dodávateľského reťazca u konečného spotrebiteľa – alebo čiastočne u „zmiešanej“ zdaniteľnej osoby, ktorá vykonáva právo na pomerné odpočítanie dane – a tak umelo nízka alebo vysoká cena môže viesť k strate na dani. Jedine v tomto okamihu sa celková výška DPH splatná za celý dodávateľský reťazec definitívne „vykryštalizuje“ – a táto suma je úmerná iba vo vzťahu ku konečnej cene, bez ohľadu na sumy účtované skôr v rámci tohto reťazca.(18)

31. Po tretie odôvodnenie 3 smernice 2006/69 a odôvodnenie 26 smernice 2006/112 uvádzajú, že členské štáty by mali mať „za konkrétnych obmedzených okolností“ možnosť zasiahnuť. Toto obmedzenie bolo explicitnejšie stanovené v článku 11A ods. 6 šiestej smernice, podľa ktorého sa možnosť voľby mohla uplatniť „len v týchto prípadoch“. Hoci v článku 80 ods. 1 smernice 2006/112 sa slovo „len“ už nenachádza, z odôvodnenia 3 tejto smernice vyplýva, pokiaľ ide o posledné uvedené, že pri prepracovávaní znenia nedošlo k nijakej podstatnej zmene.

32. Napokon článok 80 ods. 2 smernice 2006/112 výslovne oprávňuje členské štáty, ktoré vykonávajú možnosť voľby, obmedziť kategórie dodávateľov alebo poskytovateľov, nadobúdateľov alebo príjemcov, na ktorých sa vzťahujú opatrenia. Nevyhnutným dôsledkom toho nie je oprávnenie rozšíriť tieto kategórie napríklad na zdaniteľné osoby, ktoré majú plné právo na odpočítanie dane.

33. V dôsledku toho článok 80 ods. 1 písm. a), b) a c) obsahuje taxatívny výpočet okolností, v rámci ktorých môže členský štát vybrať DPH z transakcie na základe jej trhovej ceny, a nie na základe skutočne prijatej protihodnoty. V prípade, že dodávateľ alebo zákazník, v závislosti od konkrétneho prípadu, mal plné právo na odpočítanie dane, tieto ustanovenia neoprávňujú členský štát prijať takýto prístup.

34. Z toho vyplýva, že vnútroštátne ustanovenie, podľa ktorého sa má DPH vybrať na základe trhovej ceny pri všetkých transakciách medzi prepojenými osobami, nemožno odôvodniť možnosťou voľby stanovenou v článku 80 ods. 1 prinajmenšom v rozsahu, v akom sa vzťahuje na prípady, v rámci ktorých relevantná strana zúčastnená na transakcii vykonávala plné právo na odpočítanie dane.

35. V tejto súvislosti pripomínam, že v roku 2010 bulharská vláda dostala výzvu Komisie, v ktorej sa uvádzalo, že § 27 ods. 3 ZDDS bol nezlučiteľný s článkami 73 a 80 smernice 2006/112. Bulharská vláda uznala nedostatok, na ktorý Komisia poukázala, a vykonala zmenu a doplnenie tohto ustanovenia s účinnosťou od 1. januára 2012.

Dôsledky nezlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy

36. Vnútroštátny súd chce svojou poslednou otázkou položenou v oboch veciach zistiť, či článok 80 ods. 1 smernice 2006/112 má priamy účinok a či ho vnútroštátne súdy môžu priamo uplatniť. Bulharská vláda a Komisia sa touto otázkou v skutočnosti zaoberali ako otázkou, ktorá sa týka rozsahu, v akom sa Balkan and Sea alebo Proadinvest môžu odvolávať na článok 80 ods. 1 na účely napadnutia posudku daňového orgánu. Nemyslím si však, že je to najlepšie východisko.

37. Na základe mojej analýzy predchádzajúcich otázok som dospela k záveru, že vnútroštátne ustanovenie, podľa ktorého sa má DPH vybrať na základe trhovej ceny pri všetkých transakciách medzi prepojenými osobami, neoprávuje možnosť voľby stanovená v článku 80 ods. 1 prinajmenšom v rozsahu, v akom sa vzťahuje na prípady, v rámci ktorých relevantná strana zúčastnená na transakcii vykonávala plné právo na odpočítanie dane.(19)

38. Podľa ustálenej judikatúry prináleží vnútroštátnemu súdu vykladať a uplatňovať ustanovenia vnútroštátneho práva v rozsahu, v akom mu vnútroštátne právo priznáva diskretnú právomoc, v súlade s požiadavkami práva EÚ.(20) Táto povinnosť sa uplatňuje dokonca aj vtedy, keď iné podmienky umožňujúce jednotlivcovi odvolávať sa na priamy účinok smernice neexistujú.(21) Ak takýto výklad nie je možný, prináleží mu neuplatniť ustanovenie vnútroštátneho práva v rozsahu, v akom je v rozpore v právom EÚ.(22)

39. Z tohto dôvodu bude v prvom prípade záležitosťou vnútroštátneho súdu poskytnúť výklad § 27 ods. 3 ZDDS spôsobom, ktorý je v súlade so správnym uplatnením možnosti voľby stanovenej v článku 80 smernice 2006/112. Ak je to možné, potom nevznikne žiadna ďalšia otázka týkajúca sa zlučiteľnosti so smernicou alebo priameho účinku akéhokoľvek jej ustanovenia. Ak to nie je možné, potom sa vnútroštátne ustanovenie nesmie uplatniť.

40. V druhom prípade treba rátať s dvoma možnosťami. Buď relevantné strany transakcie v konaniach vo veciach samých mali plné právo na odpočítanie dane, a tak tieto veci nespádajú do rozsahu okolností stanovených v článku 80 ods. 1, alebo nemali plné právo na odpočítanie dane, a tak tieto veci spadajú do rozsahu týchto okolností.

41. Keby relevantné strany mali plné právo na odpočítanie dane, jednoducho by neexistoval žiaden priestor na priamy účinok článku 80 ods. 1 alebo na jeho priame uplatnenie na prípady, na ktoré sa sám osebe neuplatňuje. Naopak, článok 73 smernice 2006/112, ktorý má priamy účinok,(23) môže byť relevantný. Článok 80 ods. 1 umožňuje členským štátom zaviesť výnimku zo všeobecného pravidla na určenie základu dane. V prípade neexistencie takejto výnimky z pravidla sa musí uplatniť všeobecné pravidlo stanovené v článku 73 smernice 2006/112.(24) Z tohto dôvodu sa na môžu zdaniteľné osoby odvolávať a vnútroštátne súdy ho môžu priamo uplatniť na účely zabezpečenia toho, aby základom dane bola skutočne získaná protihodnota, okrem prípadov, pre ktoré táto smernica stanovuje výnimku.

42. Na druhej strane, ak relevantné strany nemali plné právo na odpočítanie dane, vznikla ďalšia otázka, týkajúca sa toho, či sa chce odvolávať na priamy účinok článku 80 ods. 1 štát, alebo jednotlivec.

43. V prvom prípade treba mať na pamäti, že členský štát sa voči jednotlivcovi nemôže odvolávať na ustanovenia smernice alebo na to, že možnosť voľby stanovenú v smernici neprebral správne.(25)

44. Ak sa však chce jednotlivec odvolávať na priamy účinok ustanovenia smernice voči členskému štátu, ktorý ho neprebral správne, ustálenou judikatúrou je, že takéto odvolávanie sa je v zásade možné iba vtedy, ak je ustanovenie smernice dostatočne jasné, presné a bezpodmienečné.(26)

45. V tejto súvislosti môže byť vhodné klásť si otázku, či význam istého voliteľného ustanovenia, ktoré členský štát neprebral správne, možno na tento účel opísať ako „dostatočne jasný, presný a bezpodmienečný“.

46. Nemyslím si však, že je potrebné, alebo dokonca vhodné zaoberať sa touto otázkou v kontexte prejednávaných prípadov.

47. Teoreticky je pravda, že zákazník sa pri transakcii, ktorá spadá do rozsahu okolností stanovených v článku 80 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112, hoci sa zaviazal zaplatiť umelo vyššiu cenu, môže voči daňovému orgánu aj naďalej odvolávať na ustanovenia tohto článku na účely uplatnenia dane na základe trhovej ceny. Ak takýto zákazník sám osebe nevykonával plné právo na odpočítanie dane, bolo by preňho výhodné zaplatiť za transakciu nižšiu DPH.

48. To však nie je prípad ani jedného zo sporov, ktoré viedli k podaniu návrhov na začatie prejudiciálneho konania. Podľa ustálenej judikatúry zdôvodnením návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je formulovanie poradných názorov na všeobecné alebo hypotetické otázky, ale potreba, ktorá je vnútorne spätá s efektívnym riešením určitého sporu.(27) V tejto súvislosti nielenže je otázka v prejednávaných prípadoch hypotetická, ale takisto je skôr nepravdepodobné, že by za bežných okolností vznikla, pretože to by znamenalo, že jedna z dvoch prepojených strán, ktoré sa na účely získania celkového prínosu pre obe strany dohodli na umelej cene, by nedodržala dohodu, ktorú medzi sebou uzatvorili.

49. Za týchto okolností navrhujem, aby sme sa nezaoberali touto hypotézou, ale dvoma poslednými otázkami, ktoré, hoci neboli zo strany vnútroštátneho súdu položené, môžu byť relevantné v rámci konaní vo veciach samých.

Určenie trhovej ceny

50. Za okolností stanovených v článku 80 ods. 1 smernice 2006/112 môžu členské štáty prijať opatrenia, podľa ktorých je základom dane trhovú cenu. Jednou z podmienok je, že skutočná protihodnota by mala byť nižšia alebo vyššia ako trhovú cenu – t. j. „celá suma, ktorú by mal za účelom zaobstarania príslušného tovaru alebo služby odberateľ zaplatiť na rovnakom obchodnom stupni ako na tom, na ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb uskutočňuje, za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže nezávislému dodávateľovi alebo poskytovateľovi na území členského štátu, v ktorom transakcia podlieha dani, v záse tohto dodania alebo poskytnutia služieb“.

51. Vzhľadom na túto definíciu, ako aj na skutočnosť, že vo veci C-621/10 spoločnosť Balkan and Sea získala predmetný majetok za cenu, ktorá prevyšovala cenu stanovenú v licencovanom posudku znalca o menej ako 0,5 %, hoci bulharská právna úprava stanovuje päť metód určenia trhovej ceny, môže byť aj naďalej potrebné, aby vnútroštátny súd preskúmal, či pri správnom výklade vnútroštátnych pravidiel možno o predmetnej cene skutočne povedať, že je vyššia ako trhovacia cena.

Povaha zdaniteľných transakcií a transakcií oslobodených od dane

52. Komisia sa domnieva, že posudok daňového orgánu vypracovaný vo veci C-129/11 sa týkal transakcií, ktoré pozostávali jednak z plnení oslobodených od dane a jednak zo zdaniteľných plnení. Súhlasím s tým, že vnútroštátny súd by mal tento posudok preskúmať vzhľadom na relevantné ustanovenia smernice 2006/112, a ak je to potrebné, neuplatniť žiadne vnútroštátne ustanovenie, ktoré by viedlo k výsledku, ktorý by bol v rozpore so smernicou. Relevantnými ustanoveniami smernice sú tieto.

53. Článok 12 stanovuje:

„1. Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje... 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 zadefinujú ako stavebný pozemok.“

54. Článok 135 ods. 1 smernice 2006/112 ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od DPH niektoré transakcie, najmä však:

- „j) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a);
- k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);
- l) nájom nehnuteľností.“(28)

55. Prvou otázkou je, či skleníky boli budovami v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, t. j. či sa na ne vzťahovala definícia „akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“ stanovená v článku 12 ods. 2 prvom pododseku. Ide, samozrejme, o záležitosť vnútroštátneho súdu a môže závisieť od presnej povahy konštrukcie. Nezdá sa však, že by bolo pravdepodobné,

že sa na skleníky táto definícia vzťahovala, aspoň pokiaľ boli oceňovou konštrukciou.

56. Keby skleníky boli budovami, každá transakcia by sa musela považovať za samostatné plnenie, lebo na účely DPH budovy alebo časti budov a pozemok, na ktorom stoja, nemožno od seba oddeliť. (29)

57. Ďalšou otázkou je, či sa dodanie pozemku a budov uskutočnilo „pred prvým obývaním“ alebo či spĺňalo iné kritériá, ktoré mohli byť stanovené vnútroštátnym právom, v rámci obdobia dvoch alebo piatich rokov stanoveného v článku 12 ods. 2 treťom pododseku. V tejto súvislosti sa zdá byť relevantné, že spoločnosť Proadinvest pred vnútroštátnym súdom tvrdila, že skleníky sa používali viac ako 30 rokov.

58. Ak sa dodanie uskutočnilo „pred prvým obývaním“ alebo ak spĺňalo iné platne uplatniteľné kritériá, mohlo sa považovať za zdaniteľné v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a). Ak to tak nebolo, muselo byť oslobodené od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. j), okrem prípadného výkonu práva rozhodnúť sa pre zdanenie.

59. Ak skleníky neboli budovami v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a), treba ešte preskúmať, či sa transakcie majú považovať za odlišné transakcie, zaobchádzanie s ktorými na účely DPH sa má posudzovať samostatne, alebo za samostatné komplexné transakcie, ktoré zahŕňajú niekedy prvky.

60. Podľa ustálenej judikatúry, ak jedno plnenie tvorí súbor prvkov, potom je potrebné zohľadniť všetky okolnosti na účely stanovenia toho, či ide o dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo o jediné plnenie. Hoci každé plnenie sa zvyčajne má považovať za odlišné a nezávislé, plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkcia systému DPH. O jediné plnenie ide najmä vtedy, keď dva alebo viaceré prvky sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené, alebo keď jeden alebo viaceré prvky predstavujú hlavné plnenie, pričom iné prvky sú vedľajšie. Vnútroštátnemu súdu prináleží rozhodnúť, či v konaní vo veci samej ide o tento prípad. (30)

61. Ak v súlade s tým vnútroštátny súd rozhodne, že išlo o samostatné plnenia spočívajúce v dodaní pozemku a iných prvkov, prístup daňového orgánu sa bude javiť ako správny.

62. Ak však rozhodne, že každá transakcia bola samostatným komplexným plnením, ktoré pozostávalo z hlavnému prvku a vedľajších prvkov, zdá sa byť pravdepodobné, že hlavným prvkom bolo dodanie pozemku a že zaobchádzanie na účely DPH by sa malo zakladať na tomto plnení.

63. V oboch týchto prípadoch môže byť potrebné určiť, či pozemok bol stavebným pozemkom, ktorý tak definoval český štát v súlade s článkom 12 ods. 3 smernice 2006/112. Ak áno, plnenie možno zdaniť v zmysle článku 12 ods. 1 písm. b). Ak nie, musí byť oslobodené od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. k), a opäť, okrem prípadného výkonu práva rozhodnúť sa pre zdanenie.

Návrh

64. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky položené zo strany Administrativen съд Varna odpovedal takto:

Článok 80 ods. 1 písm. a), b) a c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty stanovuje taxatívny výpočet okolností, v rámci ktorých český štát môže vybrať DPH za transakciu na základe trhovej ceny, a nie na základe skutočne prijatej

protihodnoty.

V prípade, že dodávate?, poskytujete? alebo zákazník, v závislosti od konkrétneho prípadu, má plné právo na odpo?ítanie dane, tieto ustanovenia neopráv?ujú ?lenský štát prija? tejto prístup.

Vnútroštátne ustanovenie, pod?a ktorého sa DPH musí vybra? na základe trhovej ceny pri všetkých plneniach medzi prepojenými osobami, je v rozpore s ?lánkom 80 ods. 1 smernice 2006/112 prinajmenšom v rozsahu, v akom sa vz?ahuje na prípady, v rámci ktorých má relevantná strana zú?astnená na transakcii právo na plné odpo?ítanie dane.

Vnútroštátnemu súdu prináleží vyloži? a uplatni? takéto vnútroštátne ustanovenie v súlade s ?lánkom 80 ods. 1 smernice 2006/112 v rozsahu, v akom mu jeho vnútroštátne právo priznáva diskre?nú právomoc. Ak takýto výklad nie je možný, prináleží mu neuplatni? ustanovenie v rozsahu, v akom je v rozpore s týmto ?lánkom.

?lánok 73 smernice 2006/112 má priamy ú?inok, zdanite?né osoby sa na? môžu odvoláva? a vnútroštátne súdy ho môžu priamo uplatni? na ú?ely zabezpe?enia toho, aby základom dane bola skuto?ne prijatá protihodnota, okrem prípadov, pre ktoré táto smernica stanovuje výnimku.

Ak ?lenský štát neprebral možnos? vo?by stanovenú v ?lánku 80 ods. 1 smernice 2006/112 správne, nemôže sa vo?i zdanite?ným osobám odvoláva? na ustanovenia tohto ?lánku na ú?ely zdanenia transakcie na základe jej trhovej ceny.

PRÍLOHA I

Pozri bod 38 a nasl. týchto návrhov.

PRÍLOHA II

Pozri bod 55 a nasl. týchto návrhov.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

3 – Predtým ?lánok 11A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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, ktorá bola niekoko?krát zmenená a doplnená, ?alej len „šiesta smernica“).

4 – Tieto ?láanky stanovujú osobitné pravidlá na ur?enie základu dane v prípade využitia alebo ponechania majetku podniku, použitia majetku podniku alebo služieb na súkromné ú?ely, premiestnenia do iného ?lenského štátu a poskytovania služieb zdanite?nou osobou na ú?ely jej podnikania.

5 – ?láanky 167 až 169 sa týkajú práva zdanite?ných osôb na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokia? ide o plnenia použité na ich zdanite?né plnenia na výstupe; ?láanky 170 a 171 sa týkajú vrátenia DPH v prípade niektorých cezhrani?ných transakcií; ?láanky 173 až 175 stanovujú systém pomerného odpo?ítania dane v prípade použitia zdanite?ných plnení na vstupe jednak na zdanite?né plnenia na výstupe a jednak na plnenia na výstupe oslobodené od dane; a ?láanky 176 a 177 stanovujú, že na niektoré kategórie DPH zaplatenej na vstupe sa nevz?ahuje právo na odpo?ítanie dane.

6 – Články 132, 135 a 136 stanovujú niektoré kategórie plnení, ktoré majú byť oslobodené od DPH (bez práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe) vo všetkých členských štátoch (pozri taktiež bod 54 nižšie); ďalšie citované články umožňujú jednotlivým členským štátom aj naďalej uplatňovať niektoré ďalšie takéto výnimky odchyľne.

7 – V roku 2006 bol článok 11A ods. 6 zmenený a doplnený; pozri článok 1 ods. 3 smernice Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (Ú. v. EÚ L 221, s. 9). Odôvodnenia č. 1 a 3 smernice 2006/69 stanovujú jej cieľ, ktorým je nahradiť niektoré výnimiek udelených jednotlivým členským štátom prostredníctvom všeobecného zmocňovacieho ustanovenia. Členským štátom by malo byť za konkrétnych obmedzených okolností umožnené zasiahnuť, pokiaľ ide o hodnotu dodaní, poskytnutí a nadobudnutí, a zabezpečiť, aby využitím prepojených strán na účely získania daňových úprav nevznikla strata na dani. Pozri tiež dôvodovú správu k návrhu tejto smernice [KOM(2005) 89 v konečnom znení], najmä strany 5 a 6.

8 – Podľa článkov 167 a 168 smernice 2006/112 majú zdaniteľné osoby v prípade, keď vzniká daňová povinnosť, v podstate právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za plnenia, ktoré im boli poskytnuté, za predpokladu, že tieto plnenia sa používali na účely ich zdaniteľných plnení na výstupe. DPH je teda pre predmetných obchodníkov daňovo neutrálna (pozri tiež rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 39 a nasl. a citovanú judikáciu).

9 – Keďže právo na odpočítanie dane v zmysle článkov 167 a 168 smernice 2006/112 sa obmedzuje na prípady, v rámci ktorých sa plnenia používajú na účely zdaniteľných plnení na výstupe, plnenia použité na účely plnení na výstupe oslobodených od dane neoprávňujú na odpočítanie dane. Ak použitie plnení na vstupe nemožno priradiť ku konkrétnym plneniam na výstupe, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba a ktoré sú jednak zdaniteľné a jednak oslobodené od dane, článok 173 a nasl. smernice 2006/112 stanovuje, že pomerné odpočítanie dane sa uskutoční na základe pomeru medzi zdaniteľnými plneniami a plneniami oslobodenými od dane.

10 – Možno konštatovať, že transakcie majetku (predaje, nájmy a prenájmy) môžu byť zdaniteľné alebo oslobodené od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. j) až l) alebo článku 137 ods. 1 písm. b) až d) – pozri bod 54 nižšie.

11 – V relevantnom prípade bola hodnota bulharského leva približne polovica hodnoty eura.

12 – Z toho možno odvodíť, že transakcia nebola oslobodená od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. j) alebo k), alebo inak, že možnosť rozhodnúť sa pre zdanenie v zmysle článku 137 ods. 1 písm. b) alebo c) nebola uplatnená.

13 – V relevantnom prípade bola sadzba DPH 20 %.

14 – Odkaz na „opravu“ v zmysle uvedených bodov možno nie je tou najlepšou voľbou formulácie, pokiaľ ide o to, že uvedené body sa týkajú pomerného odpočítania dane a obmedzení práva na odpočítanie dane – pozri poznámku pod čiarou 5 vyššie.

15 – Pozri poznámku pod čiarou 14.

16 – Pozri rozsudky z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 21 a citovanú judikáciu; a z 9. júna 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Zb. s.

I?5059, bod 28.

17 – Pozri napríklad rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C?41/09, Zb. s. I?831, bod 58 a citovanú judikatúru.

18 – Pozri ?lánok 1 ods. 2 smernice 2006/112.

19 – Kvôli stružnému zhrnutiu odôvodnenia, ktoré nasleduje vo forme tabužky, pozri prílohu I k týmto návrhom.

20 – Pozri napríklad rozsudok z 10. júna 2010, Bruno a i., C?395/08 a C?396/08, Zb. s. I?5119, bod 74.

21 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 10. apríla 1984, von Colson a Kamann, 14/83, Zb. s. 1891, body 26 a 27.

22 – Pozri napríklad rozsudok Bruno a i., už citovaný v poznámke pod ?iarou 20, bod 74.

23 – Rozsudok z 11. júla 2002, C?62/00, Zb. s. I?6325, bod 47.

24 – Pozri rozsudok Campsa Estaciones de Servicio, už citovaný v poznámke pod ?iarou 16, bod 40.

25 – Pozri napríklad rozsudok z 21. októbra 2010, Accardo a i., C?227/09, Zb. s. I?10273, body 44 až 47 a citovanú judikatúru. Aby ?lenské štáty mohli uplatniť takúto možnosť, musia v tejto súvislosti vykonať vožbu (pozri rozsudok z 15. septembra 2011, S?aby a i., C?180/10 a C?181/10, Zb. s. I?8461, bod 33).

26 – Pozri napríklad rozsudok z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Zb. s. I?493, body 30 a 31 a citovanú judikatúru.

27 – Pozri napríklad uznesenie z 10. júna 2011, Mohammad Imran, C?155/11 PPU, Zb. s. I?5095, bod 21 a citovanú judikatúru.

28 – Povinnosť oslobodenia od dane nie je v prejednávaných veciach absolútna, keďže podľa ?lánku 137 ods. 1 písm. b) až d) ?lenské štáty môžu zdaniteľným osobám v oboch týchto veciach poskytnúť možnosť vožby zdanenia. Kvôli stružnému zhrnutiu odôvodnenia, ktoré nasleduje vo forme tabužky, pozri prílohu II týchto návrhov.

29 – Rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl, C?400/98, Zb. s. I?4321, bod 50.

30 – Pozri napríklad rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C?497/09, C?499/09, C?501/09 a C?502/09, Zb. s. I?1457, bod 51 a nasl. a citovanú judikatúru.