



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. dubna 2012\*

„DPH — Směrnice 2006/112/ES — Článek 73 a čl. 80 odst. 1 — Prodej nemovitého majetku mezi propojenými společnostmi — Hodnota transakce — Vnitrostátní právní předpisy, podle nichž při transakcích uskutečněných mezi propojenými osobami tvoří základ daně pro účely DPH obvyklá cena plnění“

Ve spojených věcech C-621/10 a C-129/11,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 17. prosince 2010 a 1. března 2011, došlymi Soudnímu dvoru dne 29. prosince 2010 a 14. března 2011, v řízeních

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

**ProvaInvest OOD (C-129/11)**

proti

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ –Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija po prihodite,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues (zpravodaj), předseda senátu, U. Løhmus, A. Rosas, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za bulharskou vládu T. Ivanovem a E. Petranovou (C-621/10), jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi S. Petrovou a L. Lozano Palacios (C-621/10), jakož i L. Lozano Palacios a V. Savovem (C-129/11), jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 26. ledna 2012,

vydává tento

\* Jednací jazyk: bulharština.

## Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 80 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi Balkan and Sea Properties ADSITS (dále jen „Balkan and Sea Properties“) a Provadinvest OOD (dále jen „Provadinvest“) na jedné straně a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (ředitel ředitelství „Odvolací a exekuční agenda“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „Direktor“) na straně druhé, týkajících se oznámení o dodatečném výměru daně, kterým jim byl odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

- 3 Ze třetího bodu odůvodnění směrnice o DPH vyplývá, že „[a]by se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění směrnice [Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23)], přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. [...]“.
- 4 Dvacátý šestý bod odůvodnění téže směrnice uvádí, že „[v] zájmu zabránění daňové ztrátě v důsledku uplatnění statusu propojených osob s cílem získat daňová zvýhodnění by za určitých omezených okolností měly mít členské státy možnost zasáhnout, pokud jde o základ daně u dodání zboží nebo poskytnutí služby a pořízení zboží uvnitř Společenství“.
- 5 Článek 12 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;
- 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 přiléhající‘.

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 pěti 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.“

6 Článek 73 směrnice o DPH stanoví, že „[p]ři dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, 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“.

7 Článek 80 uvedené směrnice stanoví:

„1. 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 daně obvyklá cena:

- a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177;
- b) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, dodavatel či poskytovatel není oprávněn k plnému odpočtu 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 390;
- c) je-li protiplnění vyšší než obvyklá cena a dodavatel nebo poskytovatel není oprávněn k plnému odpočtu 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.

3. Členské státy oznámí výboru pro DPH zavedení vnitrostátních opatření přijatých podle odstavce 1, pokud se nejedná o opatření, která Rada povolila před 13. srpnem 2006 podle čl. 27 odst. 1 až 4 směrnice 77/388/EHS a která jsou nadále platná podle odstavce 1 tohoto článku.“

8 Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH osvobodí členské státy od daně tato plnění:

„j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, 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)“.

9 Článek 273 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

*Vnitrostátní právo*

- 10 Článek 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“) uvádí:

„Za zdanitelné plnění se považuje každé dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu článků 6 a 9, pokud je uskutečněno osobou povinnou k dani podle tohoto zákona a pokud se místo plnění nachází v tuzemsku, jakož i každé plnění zdaněné nulovou sazbou uskutečněné osobou povinnou k dani, nestanoví-li tento zákon jinak“.

- 11 Článek 27 odst. 3 bod 1 ZDDS stanoví, že základem daně v případě dodání mezi propojenými osobami se rozumí obvyklá cena.

- 12 Podle čl. 45 odst. 1 ZDDS, „se považují za plnění osvobozená od daně převody vlastnictví k pozemku, zřízení nebo převod věcných práv omezených na pozemek, jakož i pacht nebo nájem pozemku“.

- 13 Uvedený článek 45 ve svém odstavci 5 bodě 2 uvádí, že „odstavec 1 se nepoužije na převody vlastnictví nebo jiných věcných práv či na nájem zařízení, strojů, vybavení nebo budov, které jsou pevně spojené se zemí nebo které jsou vybudovány pod zemí“.

- 14 Článek 67 odst. 1 ZDDS stanoví, že „částka daně se určí vynásobením základu daně daňovou sazbou“.

- 15 Podle čl. 70 odst. 5 ZDDS „neexistuje v případě neoprávněně vybrané daně nárok na odpočet daně“.

- 16 Ustanovení § 1 bodu 3 dodatkových ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení (Danachno-osiguriteln procesualen kodeks, DV č. 105 ze dne 29. prosince 2005 ) upřesňuje, co se rozumí pojmem „propojené osoby“:

a) manželé, příbuzní v přímé linii, příbuzní v pobočné linii do třetího stupně; osoby sešvagřené – do druhého stupně a pro účely ustanovení čl. 123 odst. 1 bodu 2 – pokud žijí ve společné domácnosti;

b) zaměstnavatel a zaměstnanec;

c) společníci;

d) osoby, z nichž jedna se podílí na řízení druhé nebo její dceřiné společnosti;

e) osoby, v jejichž řídicích nebo dozorcích orgánech je členem jedna a táž právnická nebo fyzická osoba, a to i v případě, kdy fyzická osoba zastupuje jinou osobu;

f) společnost a osoba, která vlastní více než 5 % stávajících podílů nebo akcií spojených s hlasovacím právem ve společnosti;

g) osoby, z nichž jedna vykonává kontrolu nad druhou;

h) osoby, jejichž činnost je kontrolována třetí osobou nebo její dceřinou společností;

i) osoby, které společně kontrolují třetí osobu nebo jejich dceřinou společnost;

j) osoby, z nichž jedna je obchodním zástupcem druhé;

k) osoby, z nichž jedna přijala od druhé dar;

l) osoby, které se přímo nebo nepřímo podílejí na řízení společnosti, dozoru nebo kapitálu druhé osoby nebo druhých osob, a z tohoto důvodu mohou být mezi nimi sjednány podmínky, které se liší od obvyklých podmínek.“

- 17 Podle § 1 bodu 4 uvedených dodatkových ustanovení se o „kontrolu“ jedná tehdy, pokud osoba vykonávající kontrolu:
- „a) přímo nebo nepřímo nebo na základě dohody s jinou osobou disponuje více než polovinou hlasů na valné hromadě jiné osoby; nebo
  - b) má možnost přímo nebo nepřímo ustanovit více než polovinu členů řídicích nebo dozorčích orgánů jiné osoby; nebo
  - c) má na základě stanov nebo smlouvy možnost řídit činnost jiné osoby, a to i prostřednictvím dceřiné společnosti nebo společně s dceřinou společností; nebo
  - d) jakožto akcionář nebo společník ve společnosti na základě obchodu s jinými společníky nebo akcionáři této společnosti sám kontroluje více než polovinu počtu hlasů na valné hromadě společnosti; nebo
  - e) může jiným způsobem vykonávat rozhodující vliv na rozhodování o činnosti společnosti.“

### **Spory v původních řízeních a předběžné otázky**

#### *Věc C-621/10*

- 18 Balkan and Sea Properties je akciovou společností zabývající se činností spočívající v investování peněžních prostředků, které získala vydáním cenných papírů na nemovitosti.
- 19 Na základě notářských zápisů nabyla Balkan and Sea Properties v březnu 2009 od společnosti Ravda tur EOOD nemovitosti za celkovou cenu 21 318 852 BGN. Majitelkou této společnosti je společnost Holding Varna AD, která vlastní 27,98 % základního kapitálu společnosti Balkan and Sea Properties.
- 20 Odpočet DPH byl proveden při uzavírání konečné smlouvy a při vystavení konečných faktur.
- 21 Vzhledem k tomu, že vnitrostátní právní předpisy stanoví, že v případě prodeje mezi propojenými osobami odpovídá základ daně obvyklé ceně zboží, byly objednány dva znalecké posudky, z toho jeden společností Balkan and Sea Properties a druhý oddělením daňové správy. Daňová správa dospěla k závěru, že obvyklá cena zboží byla nižší než skutečná prodejní cena tohoto zboží a byla odhadnuta na 21 216 300 BGN.
- 22 Daňová správa tudíž měla za to, že DPH vypočítaná z vyšší ceny, než je obvyklá cena zboží, představuje neoprávněně fakturovanou daň, kterou nelze odpočíst, a že tudíž za zdaňovací období případající na červenec 2009 nepřislušelo společnosti Balkan and Sea Properties právo na odpočet DPH odvedené na vstupu z rozdílu mezi touto obvyklou cenou a skutečnou prodejní cenou dotčeného zboží.
- 23 Proti dodatečnému daňovému výměru bylo ve správním řízení podáno odvolání k Direktor. Direktor potvrdil zamítnutí odpočtu DPH.
- 24 Společnost Balkan and Sea Properties podala žalobu u Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně).
- 25 Uvedená společnost zejména tvrdí, že ustanovení ZDDS jsou neslučitelná s čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH a domáhá se přímého použití tohoto ustanovení unijního práva.

26 Za těchto okolností se Administrativen sad Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Má být čl. 80 odst. 1 písm. c) 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 odpočtu DPH, která připadá na koupi resp. prodej zboží, které je předmětem dodání?
- 2) Je třeba čl. 80 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že členský stát – v případě, že dodavatel uplatnil nárok na plný odpočet DPH za zboží a služby, které jsou předmětem následných dodání mezi propojenými osobami s vyšší cenou, než je obvyklá cena, a tento nárok na odpočet DPH uhrazené na vstupu nebyl upraven podle článků 173 až 177 této směrnice – nesmí přijmout žádná opatření, podle kterých se základem daně rozumí výlučně [obvyklá] cena?
- 3) Obsahuje čl. 80 odst. 1 směrnice [o DPH] taxativní výčet případů, kdy jsou splněny podmínky, za kterých může členský stát přijmout opatření stanovící, že základem daně se 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 [o DPH]?
- 5) Má ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] v takovém případě, jako je projednáváný případ, přímý účinek a může jej vnitrostátní soud přímo použít?“

#### *Věc C-129/11*

- 27 Proadinvest je společnost s ručením omezeným, jejíž hlavní činnost spočívá v pronajímání zemědělských pozemků a ocelových konstrukcí pro skleníky se zakrytím polyetylenovou fólií.
- 28 Na základě notářských zápisů prodala uvedená společnost v červnu 2009 dva zemědělské pozemky za účelem provozování skleníků jednomu ze svých společníků a jeden pozemek svému jednateli. Tyto pozemky byly prodány s polyetylenovými stávkami na nich postavenými a s veškerými na nich se nacházejícími zlepšeními a trvalými kulturami za cenu 25 000 BGN za každý pozemek.
- 29 Společnost Proadinvest vystavila faktury bez vykázání DPH za tyto prodeje.
- 30 Daňová správa shledala, že prodeje budov zahrnují dodání pozemků osvobozené od DPH, ale zároveň zdanitelné dodání příslušenství, zlepšení a trvalých kultur.
- 31 Vzhledem k tomu, že se u dotčených prodejů jednalo o prodeje mezi propojenými osobami, byla podle vnitrostátních právních předpisů základem daně pro účely DPH obvyklá cena stanovená znalcem. Znalec určil celkovou obvyklou cenu polyetylenových staveb nacházejících se na všech třech pozemcích na 392 700 BGN, tedy na částku vyšší než skutečně poskytnuté protiplnění.
- 32 Daňová správa vydala dodatečný výměr pro zdaňovací období připadající na červen 2009. Proti tomuto výměru bylo ve správním řízení podáno odvolání k Direktor, který potvrdil částku DPH uloženou společnosti Proadinvest.
- 33 Společnost Proadinvest podala žalobu u Administrativen sad Varna.
- 34 Předkládající soud má za to, že prodej dotčených zemědělských pozemků představuje dodání osvobozené od daně podle čl. 45 odst. 1 ZDDS a že prodej zařízení umístěných na těchto pozemcích představuje zdanitelné plnění, neboť spadá pod výjimky stanovené v § 5 bodě 2 téhož článku.

35 Za těchto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] 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 plnému odpočtu DPH odvedené na vstupu, která připadá na koupi resp. výrobu zboží, které tvoří předmět dodání?
- 2) Má být čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že členský stát – v případě, že dodavatel uplatnil nárok na plný odpočet DPH odvedené na vstupu za zboží a služby, které jsou předmětem pozdějších dodání mezi propojenými osobami s nižší cenou, než je [obvyklá] cena, a tento nárok na odpočet DPH nebyl upraven podle článků 173 až 177 [této] směrnice, 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 [uvedené] 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 [o DPH] vykládán v tom smyslu, že v případě, že nabyvatel uplatnil nárok na plný odpočet DPH odvedené na vstupu ze zboží a služeb, jež jsou předmětem pozdějšího dodání mezi propojenými osobami s nižší cenou, než je [obvyklá] cena, a tento nárok na odpočet 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 [o DPH] taxativní výčet případů, kdy jsou splněny podmínky, za kterých může členský stát přijmout opatření stanovící, že základem daně se rozumí [obvyklá] cena plnění?
- 5) Je takové 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 [o DPH]?
- 6) Má ustanovení čl. 80 odst. 1 písm. a) a b) směrnice [o DPH] v takovém případě, jako je projednávaný případ, přímý účinek a může jej vnitrostátní soud přímo použít?“

36 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 13. července 2011 byly věci C-621/10 a C-129/11 spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

## **K předběžným otázkám**

### *Úvodní poznámky*

- 37 Ve věci C-129/11 považuje předkládající soud za nezbytné k rozhodnutí o zákonnosti dodatečného daňového výměru, který je předmětem sporu v původním řízení, určit kromě částky dlužné daně i to, zda jsou splněny podmínky požadované k tomu, aby prodeje zemědělských pozemků a zařízení na nich vybudovaných podléhaly DPH.
- 38 Za tímto účelem bude nutno posoudit, zda jsou dodávky staveb, tj. polyethylenových skleníků, a pozemků k nim přiléhajících dotčených v této věci osvobozeny od daně na základě článku 135 směrnice o DPH. Odpověď na tuto otázku závisí na tom, zda mohou být tyto stavby považovány za „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce této směrnice.
- 39 V případě kladné odpovědi na tuto otázku se jedná se o zdanitelné plnění, pokud může být dodání uvedeného zboží považováno za uskutečněné před prvním obydlím, zatímco za opačného předpokladu musí být plnění osvobozeno od daně v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice s výhradou případného práva rozhodnout se pro zdanění.

- 40 Pokud by uvedené stavby a pozemek k nim přiléhající nemohly být kvalifikovány jako „budovy“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH, bylo by třeba rozlišovat podle toho, zda se jedná o oddělená dodání pozemků resp. jiného zboží, nebo o jediné plnění sestávající především z dodání pozemků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, body 35 až 38). Kromě toho je třeba ověřit, zda dotčené pozemky spadají pod pojem „stavební pozemky“ ve smyslu čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH. Kdyby tomu tak bylo, dodání by byla zdanitelná. V opačném případě by dodání byla osvobozena od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. k) uvedené směrnice, s výhradou případné možnosti rozhodnout se pro zdanění.
- 41 Takové posouzení skutečností spadá do pravomoci předkládajícího soudu v rámci řízení podle článku 267 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. března 1978, Oehlschläger, 104/77, Recueil, s. 791, bod 4; ze dne 2. června 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Recueil, s. I-2305, body 16 a 17, jakož i ze dne 22. června 2000, Fornasar a další, C-318/98, Recueil, s. I-4785, body 31 a 32).

*K první až čtvrté otázce ve věci C-621/10 a první až páté otázce ve věci C-129/11*

- 42 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda je nutno čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že podmínky, které stanoví, jsou taxativní, či zda lze připustit, že základem daně je obvyklá cena plnění uskutečněného mezi propojenými osobami, i v jiných případech, než jsou případy výslovně uvedené v tomto ustanovení, zejména pokud osobě povinné k dani přísluší nárok na plný odpočet.
- 43 Základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je v souladu s obecným pravidlem zakotveným v článku 73 směrnice o DPH tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženu, nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, s. 445, bod 13; ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 21, a ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 28).
- 44 Článek 73 uvedené směrnice je vyjádřením základní zásady, jejímž logickým důsledkem je to, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující daň, která byla osobě povinné k dani zaplacená (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 15).
- 45 Tím, že čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH umožňuje v určitých případech usuzovat, že základem daně je obvyklá cena plnění, zavádí výjimku z obecného pravidla stanoveného v článku 73 této směrnice, která musí být jako taková vykládána restriktivně (viz rozsudky ze dne 21. června 2007, Ludwig, C-453/05, Sb. rozh. s. I-5083, bod 21, jakož i ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 58 a citovaná judikatura).
- 46 Je třeba připomenout, že v souladu se zněním dvacátého šestého bodu odůvodnění směrnice o DPH je cílem čl. 80 odst. 1 této směrnice zabránění daňovému úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 47 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodě 30 svého stanoviska, pokud jsou zboží nebo služby dodávány za uměle nízké nebo vysoké ceny mezi stranami, které jsou obě oprávněny k plnému odpočtu DPH, nemůže na tomto stupni docházet k daňovým únikům nebo k vyhýbání se daňovým povinnostem. Uměle nízká nebo vysoká cena může vést ke ztrátě na dani jen na úrovni konečného spotřebitele nebo na úrovni osoby povinné k dani, která má nárok pouze na poměrný odpočet daně.
- 48 Riziko daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, jemuž mohou členské státy předcházet podle čl. 80 odst. 1 této směrnice, existuje tudíž jen tehdy, když osoba dotčená plněním nemá nárok na plný odpočet.



- 49 Takovéto zjištění se nijak nedotýká možnosti členských států stanovit jiné povinnosti s cílem zamezit daňovému úniku na základě podmínek stanovených v článku 273 směrnice o DPH a v souladu s nimi.
- 50 Tento výklad je potvrzen zněním čl. 11 části A odst. 6 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006 (Úř. věst. L 221, s. 9), jejíž ustanovení jsou v podstatě převzata v čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH (viz třetí bod odůvodnění této směrnice), podle kterého lze stanovenou výjimku „využít pouze za některé z těchto okolností“.
- 51 Z výše uvedeného vyplývá, že podmínky použití, uvedené v čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH, jsou taxativní, a vnitrostátní právní úprava tudíž nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena plnění, i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v uvedeném ustanovení, zejména pokud jsou poskytovatel, dodavatel nebo nabyvatel oprávněni k plnému odpočtu DPH.
- 52 V důsledku toho je třeba odpovědět na první až čtvrtou otázku ve věci C-621/10 a na první až pátou otázku ve věci C-129/11 tak, že čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že podmínky použití, které uvádí, jsou taxativní, a vnitrostátní právní úprava tudíž nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena plnění, i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v uvedeném ustanovení, zejména pokud je osoba povinná k dani oprávněna k plnému odpočtu DPH, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

*K páté otázce ve věci C-621/10 a k šesté otázce ve věci C-129/11*

- 53 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda má čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH přímý účinek a zda v důsledku toho může vnitrostátní soud použít toto ustanovení přímo na spory v původních řízeních.
- 54 Předkládajícímu soudu přísluší, aby za plného využití posuzovací pravomoci, již mu přiznává vnitrostátní právo, vykládal a uplatňoval ustanovení vnitrostátního práva v souladu s požadavky unijního práva, a není-li takový výklad možný, aby neuplatnil jakékoli ustanovení vnitrostátního práva, které by bylo v rozporu s těmito požadavky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. prosince 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Sb. rozh. s. I-12311, bod 28, jakož i ze dne 10. června 2010, Bruno a další, C-395/08 a C-396/08, Sb. rozh. s. I-5119, bod 74).
- 55 Jak bylo shledáno v bodech 42 až 51 tohoto rozsudku, čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH umožňuje odchýlit se od obecného pravidla stanoveného v článku 73 této směrnice pouze v případech uvedených v tomto ustanovení.
- 56 Podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů vůči státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Sb. rozh. s. I-5999, bod 23, a ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Sb. rozh. s. I-1083, bod 61).
- 57 Kromě toho z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že okolnost, že ustanovení směrnice nabízí členským státům možnost volby, nutně nevylučuje, že obsah práv takto přiznaných jednotlivcům může být s dostatečnou přesností určen již na základě samotných ustanovení směrnice (viz výše uvedený rozsudek Flughafen Köln/Bonn, bod 30, a rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 61).
- 58 Článek 80 odst. 1 směrnice o DPH stanoví jednoznačně a taxativně podmínky, které musí být splněny k tomu, aby mohl členský stát ve svých právních předpisech stanovit možnost úpravy základu daně při plnění mezi propojenými osobami.

- 59 Pokud však plnění dotčená ve věcech v původních řízeních, která spadají do působnosti čl. 27 odst. 3 ZDDS, odpovídají některému z případů stanovených v uvedeném čl. 80 odst. 1, je třeba mít za to, že dotyčný členský stát využil možnosti stanovené v tomto odstavci 1.
- 60 Pokud uvedená plnění naopak neodpovídají případům uvedeným v čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH, musí být tento článek vykládán v tom smyslu, že takovým společností, jako jsou žalobkyně v původních řízeních, přiznává právo dovolávat se jej přímo s cílem zamezit tomu, aby předkládající soud použil ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s ním v rozporu (obdobně viz výše uvedený rozsudek Flughafen Köln/Bonn, bod 33). Pokud by se za tohoto předpokladu výklad příslušných ustanovení ZDDS v souladu s čl. 80 odst. 1 této směrnice ukázal být nemožným, musel by se vnitrostátní soud zdržet použití těchto ustanovení v rozsahu, v němž jsou neslučitelná s uvedeným čl. 80 odst. 1.
- 61 Důsledkem toho by bylo, že by se použil článek 73 směrnice o DPH za účelem prokázání, že s výhradou odchylek stanovených toutéž směrnicí je základem daně u plnění dotčených v původních řízeních skutečně přijaté protiplnění. Jak rozhodl Soudní dvůr ve vztahu k čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/69, nyní článek 73 směrnice o DPH, toto ustanovení má přímý účinek (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 34 až 36, jakož i ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 47).
- 62 Na pátou otázku ve věci C-621/10 a na šestou otázku ve věci C-129/11 je tudíž třeba odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původních řízeních, přiznává čl. 80 odst. 1 směrnice o DPH dotčeným společností právo dovolávat se jej přímo s cílem zamezit použití ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s tímto ustanovením neslučitelná. Není-li možné vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu s tímto čl. 80 odst. 1, musí se předkládající soud zdržet použití jakéhokoli ustanovení těchto právních předpisů, které je s tímto ustanovením v rozporu.

### **K nákladům řízení**

- 63 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 (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 80 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že podmínky použití, které stanoví, jsou taxativní, a vnitrostátní právní úprava tudíž nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena plnění, i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v uvedeném ustanovení, zejména pokud je osoba povinná k dani oprávněna k plnému odpočtu daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit překládajícímu soudu.**
- 2) **Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původních řízeních, přiznává čl. 80 odst. 1 směrnice 2006/112 dotčeným společností právo dovolávat se jej přímo s cílem zamezit použití ustanovení vnitrostátního práva, která jsou s tímto ustanovením neslučitelná. Není-li možné vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu s tímto čl. 80 odst. 1, musí se předkládající soud zdržet použití jakéhokoli ustanovení těchto právních předpisů, které je s tímto ustanovením v rozporu.**

Podpisy.