



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

8. května 2013*

„Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 18 písm. c) a články 74 a 80 —
Ukončení zdanitelné hospodářské činnosti — Vyškrtnutí osoby povinné k dani orgány daňové správy
z registru plátců DPH — Ponechání si zboží, u něhož došlo k odpočtu DPH — Základ daně —
Obvyklá cena nebo kupní cena — Určení v okamžiku plnění — Přímý účinek článku 74“

Ve věci C-142/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Bulharsko) ze dne 9. března 2012, došlým Soudnímu
dvoru dne 21. března 2012, v řízení

Christomir Marinov, jednající jménem společnosti Lampatov – CH – Christomir Marinov,

proti

**Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Varna, pri Centralno
upravljenie na Nacionalnata Agencia za prichodite,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašiūnas (zpravodaj), předseda senátu, A. Ó Caoimh a C. Toader, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – grad Varna, pri Centralno
upravljenie na Nacionalnata Agencia za prichodite S. Zlateva, jako zmocněnkyní,
- za bulharskou vládu Y. Atanasovem a T. Ivanovem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Roussanovem a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez
stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: bulharština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 18 písm. c) a článků 74 a 80 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 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Ch. Marinovem, který jedná jménem společnosti Lampatov – CH – Christomir Marinov (dále jen „Marinov“), na jedné straně a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – grad Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prichodite (ředitelem ředitelství „Odvolací a exekuční agenda“ ve Varně, při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) na straně druhé, který se týkal opravného daňového výměru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 18 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění:

- a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;
- b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely činností nepodléhajících dani, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);
- c) s výjimkou případů uvedených v článku 19, ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).“

- 4 Článek 19 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.“

- 5 Článek 72 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚obvyklou cenou‘ rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

Nelze-li srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, považují se za ‚obvyklou cenu‘:

- 1) v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných věcí nebo podobných věcí, a nelze-li ji určit, nákladová cena stanovená v okamžiku dodání;

[...]“

6 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při 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 [...]“

7 Článek 74 směrnice o DPH stanoví:

„Pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží.“

8 Článek 80 směrnice o DPH zní takto:

„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.

[...]“

Bulharské právo

9 Zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006; dále jen „ZDDS“) ve znění účinném v rozhodné době ve svém článku 27 stanoví:

„[...]“

3) Obvyklá cena je základem daně u následujících plnění:

[...]

2. dodání zboží nebo poskytnutí služeb podle článku 111;

[...]“

10 V článku 106 ZDDS stanoví:

„1) Ukončení registrace (vyškrtnutí) podle tohoto zákona je řízení, které má za následek, že vyškrtnutá osoba již není oprávněna vyúčtovat DPH a odečíst daň zaplacenou na vstupu, nestanoví-li tento zákon jinak.

2) Registrace se ukončí:

1. na návrh registrované osoby, pokud je dán důvod k povinnému nebo dobrovolnému vyškrtnutí z registru;
2. na návrh správce daně, pokud:
 - a) konstatoval důvod povinného vyškrtnutí z registru;
 - b) existuje okolnost podle článku 176.“

11 Článek 111 ZDDS stanoví:

„1) Ke dni vyškrtnutí se má za to, že osoba povinná k dani uskutečňuje plnění ve smyslu tohoto zákona veškerým stávajícím zbožím nebo službami, ohledně kterých provedla úplný nebo částečný odpočet daně na vstupu, a které tvoří:

1. majetek ve smyslu zákona o účetnictví (Zakon za ščetovodstvoto) nebo
2. majetek ve smyslu zákona o dani z příjmů právnických osob (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane), který se liší od majetku uvedeného v bodě 1.

[...]“

12 Ustanovení § 1 bodu 16 dodatkových ustanovení k ZDDS stanoví:

„obvyklou cenou“ se rozumí hodnota ve smyslu § 1 bodu 8 doplňujících ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení (Danačno-osiguritelnia procesualen kodex, DV č. 105 ze dne 29. prosince 2005), která je stanovena na základě metod uvedených v § 1 bodě 10 doplňujících ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení.“

13 Ustanovení § 1 bod 8 doplňujících ustanovení zákona o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení stanoví:

„obvyklou cenou“ se 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.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Marinov byla dnem 4. listopadu 2009 vyškrtnuta z registru plátců DPH z důvodu neplnění povinností vyplývajících ze ZDDS, konkrétně z důvodu nezaplacení dlužné DPH vztahující se k daňovým přiznáním za období duben až červenec 2009.

15 V roce 2010 byla ve společnosti Marinov provedena daňová kontrola za období od 1. ledna 2007 do 4. listopadu 2009. Během této kontroly bylo zjištěno, že tento podnik nabyt na základě leasingových smluv silniční vozidla a že na každou leasingovou splátku uplatnil nárok na odpočet daně v celkové

výši 28 426,64 BGN. V okamžiku vyškrtnutí z registru disponoval podnik kromě uvedených vozidel i dalšími nabytými vozidly, při jejichž pořízení byla odečtena DPH. Správce daně měl v opravném daňovém výměru ze dne 27. dubna 2011 za to, že k datu vyškrtnutí společnost Marinov uskutečňovala za použití svého majetku zdanitelná plnění ve smyslu článku 111 ZDDS.

- 16 Správce daně stanovil základ DPH vozidel patřících společnosti Marinov na základě čl. 27 odst. 3 bodu 2 ZDDS, přičemž zohlednil jejich „obvyklou cenu“ určenou na základě znaleckého posudku a přistoupil k vymáhání částky 32 124,57 BGN, která odpovídá DPH počítané z uvedené ceny.
- 17 Poté, co Direktor zamítl její námitku proti opravnému daňovému výměru, obrátila se společnost Marinov na Administrativen sad – Varna. Před uvedeným soudem napadla ocenění majetku na základě jeho „obvyklé ceny“. Měla za to, že bylo třeba zohlednit znehodnocení majetku od jeho nabytí, a požadovala vypracování znaleckého posudku za účelem stanovení hodnoty majetku na základě účetních standardů platných ke dni vyškrtnutí.
- 18 Žalovaný ve věci v původním řízení se proti žalobě brání a tvrdí, že obvyklá cena, kterou je podle vnitrostátní právní úpravy třeba zohlednit, odpovídá kupní ceně, na kterou odkazuje článek 74 směrnice o DPH, neboť jde o cenu stanovenou na základě nabídky a poptávky na trhu.
- 19 Předkládající soud se před určením základu daně a částky dlužné DPH táže se na slučitelnost čl. 27 odst. 3 bodu 2 ZDDS, který ukládá povinnost zohlednit obvyklou cenu majetku, s čl. 18 písm. c) a články 74 a 80 směrnice o DPH.
- 20 Především se táže, zda vyškrtnutí z registru plátců DPH na základě čl. 106 odst. 1 ZDDS spadá do působnosti čl. 18 písm. c) směrnice o DPH.
- 21 Pokud ano, táže se dále na slučitelnost čl. 27 odst. 3 bodu 2 ZDDS, podle kterého je základem daně obvyklá cena majetku, jednak s článkem 74 směrnice o DPH, jednak s článkem 80 uvedené směrnice, který uvádí případy, kdy může obvyklá cena sloužit jako základ daně. V případě, že bude slučitelnost potvrzena, táže se uvedený soud na to, zda má článek 74 směrnice o DPH přímý účinek.
- 22 Nakonec uvádí, že bulharský zákon nezohledňuje stav majetku, a táže se, pro případ přímého účinku článku 74 směrnice o DPH, na to, v jakém rozsahu je při stanovení základu DPH pro plnění podle čl. 18 písm. c) uvedené směrnice třeba zohlednit snížení hodnoty, ke kterému došlo od nabytí majetku.
- 23 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Je nutno vykládat čl. 18 písm. c) směrnice [o DPH] v tom smyslu, že zahrnuje i případy, v nichž je důvodem ukončení zdanitelné hospodářské činnosti skutečnost, že na základě vyškrtnutí z registru zaniká možnost osoby povinné k dani účtovat DPH a provést její odpočet?
 - 2) Brání články 74 a 80 směrnice [o DPH] vnitrostátnímu ustanovení, které pro případy ukončení zdanitelné hospodářské činnosti stanoví, že základem daně u zdanitelného plnění je obvyklá cena majetku existujícího v okamžiku vyškrtnutí z registru?
 - 3) Má článek 74 směrnice [o DPH] přímý účinek?
 - 4) Jsou při zjišťování základu daně podle článku 74 směrnice [o DPH] relevantní délka období od okamžiku zakoupení majetku až do okamžiku ukončení zdanitelné hospodářské činnosti, jakož i snížení hodnoty, ke kterému došlo po nabytí majetku?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 24 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 18 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se týká rovněž ukončení zdanitelné hospodářské činnosti v důsledku vyškrtnutí osoby povinné k dani z registru plátců DPH.
- 25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH lze – s výjimkou případů uvedených v článku 19 uvedené směrnice – považovat za dodání zboží za úplatu ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží odpočitatelnou.
- 26 Ze znění čl. 18 písm. c) směrnice o DPH vyplývá, že se týká ukončení zdanitelné hospodářské činnosti obecně a nerozlišuje příčiny nebo okolnosti ukončení, při vyloučení výhradně případů uvedených v článku 19 směrnice o DPH.
- 27 Hlavním cílem čl. 18 písm. c) směrnice o DPH je totiž zamezit tomu, aby v důsledku ukončení zdanitelné hospodářské činnosti – bez ohledu na důvody či okolnosti ukončení – bylo zboží, z něhož se daň stala odpočitatelnou, předmětem nezdaněné konečné spotřeby.
- 28 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 18 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se týká rovněž ukončení zdanitelné hospodářské činnosti v důsledku vyškrtnutí osoby povinné k dani z registru plátců DPH.

Ke druhé a čtvrté otázce

- 29 Podstatou druhé a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda články 74 a 80 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu ustanovení, které stanoví, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně „obvyklá cena“ zboží v okamžiku uvedeného ukončení, a které nezohledňuje vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.
- 30 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že na stanovení základu daně pro plnění podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH se vztahuje článek 74 směrnice o DPH, a nikoli její článek 80. Podle judikatury Soudního dvora jsou totiž podmínky použití posledně uvedeného článku taxativní a vnitrostátní právní úprava nemůže na základě tohoto ustanovení stanovit, že základem daně je obvyklá cena, i v jiných případech, než jsou případy vyjmenované v uvedeném ustanovení (viz rozsudek ze dne 26. dubna 2012, *Balkan and Sea Properties a Proadinvest*, C-621/10 a C-129/11, body 45, 51, jakož i 52). Z předkládacího rozhodnutí však nevyplývá, že dotčená situace spadá pod některý z případů uvedených v dotčeném článku 80.
- 31 Článek 74 směrnice o DPH stanoví, že pro takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku uvedeného plnění. Uvedený článek představuje odchylku od obecného pravidla stanoveného v článku 73.
- 32 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že „hodnotou, která je stanovena v okamžiku plnění“ ve smyslu článku 74 směrnice o DPH se rozumí zbytková hodnota zboží v okamžiku plnění (viz rozsudek ze dne 17. května 2001, *Fischer a Brandenstein*, C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 80). V souvislosti s plněním spočívajícím v použití zboží, které tento článek rovněž uvádí, Soudní dvůr uvedl také, že základem daně je hodnota dotčeného zboží, která je stanovena v okamžiku

poskytnutí a která odpovídá tržní ceně podobného zboží při zohlednění nákladů na přeměnu uvedeného zboží (viz zejména rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, bod 30).

- 33 Z toho plyne, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně pro plnění hodnota dotčeného zboží stanovená v okamžiku uvedeného ukončení, která zohlední vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.
- 34 Podle čl. 27 odst. 3 ZDDS je pro taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, základem daně „obvyklá cena“, která je stanovená bulharským právem jako částka, kterou by bylo nutno za stejných podmínek zaplatit za stejné nebo podobné zboží mezi osobami, které nejsou propojené. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda „obvyklá cena“ ve smyslu uvedeného ustanovení, jak jej vykládá a uplatňuje bulharská daňová správa, v praxi odpovídá zbytkové hodnotě zboží ke dni ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.
- 35 V důsledku toho je třeba na druhou a čtvrtou otázku odpovědět, že článek 74 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu ustanovení, které stanoví, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně obvyklá cena zboží v okamžiku uvedeného ukončení, ledaže by tato cena v praxi odpovídala zbytkové hodnotě uvedeného zboží k uvedenému datu, čímž by byl zohledněn vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.

Ke třetí otázce

- 36 Třetí otázkou se předkládající soud táže, zda má článek 74 směrnice o DPH přímý účinek.
- 37 Podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy vůči státu, a to jak v případě, že stát směrnicí včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak i v případě, že ji provedl nesprávně (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012, *Orfey Bulgaria*, C-549/11, bod 51 a citovaná judikatura).
- 38 Nelze než konstatovat, že článek 74 směrnice o DPH upravuje jasně a bezpodmínečně kritéria pro stanovení základu daně pro plnění spočívající v poskytnutí zboží osobou povinnou k dani v případě ukončení její hospodářské činnosti. Toto ustanovení tedy uvedené podmínky splňuje.
- 39 Mimoto je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury 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 žádné ustanovení vnitrostátního práva, které by bylo v rozporu s těmito požadavky (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Balkan and Sea Properties a Proadinvest*, bod 54, jakož i citovaná judikatura).
- 40 Z toho vyplývá, že na třetí otázku je třeba odpovědět, že článek 74 směrnice o DPH má přímý účinek.

K nákladům řízení

- 41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 18 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se týká rovněž ukončení zdanitelné hospodářské činnosti v důsledku vyškrtnutí osoby povinné k dani z registru plátců DPH.**
- 2) **Článek 74 směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu ustanovení, které stanoví, že v případě ukončení zdanitelné hospodářské činnosti je základem daně obvyklá cena zboží v okamžiku uvedeného ukončení, ledaže by tato cena v praxi odpovídala zbytkové hodnotě uvedeného zboží k uvedenému datu, čímž by byl zohledněn vývoj hodnoty uvedeného zboží od data jeho nabytí do data ukončení zdanitelné hospodářské činnosti.**
- 3) **Článek 74 směrnice 2006/112 má přímý účinek.**

Podpisy.