



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 15. ledna 2026¹

Věc C-603/24

Stellantis Portugal, S.A.

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES, resp. směrnice 77/388/EHS – Dodání uskutečněná mezi propojenými podniky – Úprava prodejní ceny uplatňované v rámci skupiny na základě nákladů na záruku a provozních nákladů, které nese kupující – Úprava ceny dodání jako samostatné poskytnutí služby za úplatu – Relevance úprav převodních cen z hlediska práva upravujícího DPH“

I. Úvod

1. Právní úprava daně z příjmů má mnoho různých aspektů. Jedním z nich jsou převodní ceny, které hrají významnou úlohu ve vztazích mezi propojenými podniky s cílem zajistit náležité rozdělení zisků zohledňující zásadu obvyklých tržních podmínek. Stanovení správné převodní ceny se bohužel podobá spíše „otázce víry“ nežli odborné právní otázce. V tomto ohledu neexistuje správná převodní cena, nýbrž pouze různé způsoby jejího stanovení, a tudíž i celé rozpětí „správných“ převodních cen.

2. Zřejmě z tohoto důvodu se doposud vždy usilovalo o to, aby se právo upravující DPH, které se bez takových „otázek víry“ v zásadě obejde, od této problematiky drželo stranou. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce dokládá, že v budoucnu to již nejspíš nepůjde².

3. Na rozdíl od věci Acromet Towercranes³, o které již Soudní dvůr rozhodl, se v projednávané věci jedná o dodatečnou úpravu ceny dodávky za účelem provedení interního rozdělení zisku mezi koncernové společnosti. V tomto ohledu toto řízení umožňuje Soudnímu dvoru zabývat se doposud téměř neprobádanou oblastí úprav převodních cen uskutečněných z důvodů souvisejících s daní z příjmů a jejich důsledky z hlediska práva upravujícího DPH, a pokud možno poskytnout odpověď, která nabídne řešení přesahující rámec konkrétního případu.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – K dané problematice viz rovněž Echevarria, Gorka, „The interplay between transfer pricing and Value Added tax: Recent Case Law“, v *EC Tax Review 2025/5*, s. 201 (s. 207 a násl.).

³ – Rozsudek ze dne 4. září 2025, Acromet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

II. Právní rámec

A. *Unijní právo*

4. Právní rámec pro sporný rok 2006, který je relevantní v projednávané věci, tvoří šestá směrnice o DPH⁴, která ještě neupravovala přenesení daňové povinnosti u služeb poskytnutých osobě povinné k dani usazené v zahraničí. Ustanovení, která mají být vyložena, jsou však totožná s odpovídajícími ustanoveními směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty⁵ (dále jen „směrnice o DPH“).

5. Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH (odpovídající čl. 2 bodu 1 šesté směrnice o DPH) stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková; [...]
- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. Článek 73 směrnice o DPH [odpovídající čl. 11 oddílu A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH] definuje základ daně a zní:

„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, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7. Článek 90 odst. 1 směrnice o DPH (odpovídající čl. 11 oddílu C odst. 1 šesté směrnice o DPH) stanoví:

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

B. *Portugalské právo*

8. Je pravda, že Soudnímu dvoru nebylo sděleno přesné znění příslušných ustanovení portugalského práva. Je však třeba mít za to, že směrnice o DPH byla v Portugalsku náležitě provedena prostřednictvím Código do IVA (zákon o DPH).

⁴ – 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

⁵ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

III. Skutkový stav

9. Společnost Stellantis Portugal, S.A. (dále jen „žalobkyně“) působí v oblasti obchodu s motorovými vozidly a ve sporném roce 2006 byla (přesněji řečeno: její právní předchůdce) součástí skupiny podniků General Motors, která vyrábí a uvádí na trh vozidla, jakož i náhradní díly a příslušenství.

10. Tato hospodářská skupina se skládala ze společností vyrábějících originální vybavení (Original Equipment Manufacturers, dále jen „OEM“), které dané výrobky vyrábějí, resp. dodávají je vnitrostátním distribučním společnostem (National Sales Companies, dále jen „NSC“) nebo vnitrostátním distribučním organizacím (National Sales Organizations, dále jen „NSO“), které tyto výrobky distribuují na geograficky vymezeném trhu.

11. Žalobkyně ve výrobním řetězci působila jako NSC/NSO a nakupovala vozidla od evropských výrobců (OEM) skupiny General Motors. Zakoupená vozidla byla dále prodávána nezávislým portugalským autorizovaným prodejcem, kteří je následně prodávali konečným zákazníkům.

12. V případě výrobních vad se konečný zákazník obrátil na autorizovaného prodejce, aby je odstranil ve vlastních prostorách. Portugalští autorizovaní prodejci pak opravu vozidel vyfakturovali žalobkyni a odvedli z této služby příslušnou DPH. Tyto opravy vozidel mohly být prováděny v případě problémů způsobených nedostatkem v procesu výroby motorových vozidel, jakož i náhradních dílů a příslušenství, u vad, na které se vztahuje záruka na vozidlo, a v rámci silniční asistence.

13. Žalobkyně evropským výrobcům skupiny General Motors (příslušným OEM) oznámila, jaké náklady vynaložila na distribuci vozidel vyrobených touto skupinou, jakož i náhradních dílů a příslušenství. Tyto náklady zahrnovaly výše uvedené náklady na opravy vozidel, jakož i provozní náklady žalobkyně, zejména náklady vynaložené na zaměstnance, elektřinu a marketing.

14. Na základě vykázaných nákladů pak byla provedena úprava ceny vozidel prodaných žalobkyni evropskými výrobci skupiny General Motors. Tato úprava byla provedena na základě dohody o stanovení převodních cen obchodovaných vozidel uzavřené mezi podniky náležejícími do skupiny General Motors.

15. V této dohodě bylo stanoveno, že „[...] společnost General Motors Corporation (GM) a její dceřiné společnosti GME použijí pro stanovení převodních cen (výrobků) prodávaných výrobními jednotkami GM (OEM) distribučním jednotkám tržní postup stanovení cen. Ceny [...] se stanoví tak, že se od externích prodejních cen odečte částka odpovídající nákladům spojeným s distribucí a plánovanému provoznímu zisku. [...] V rámci postupu uplatněného GME se počáteční převodní ceny pro každé referenční období určí tak, že se od stanovené externí prodejní ceny odečte hrubá mezní sleva. Na konci každého období se s přihlédnutím k předem stanovenému provoznímu zisku distribuční jednotky provede úprava převodní ceny s cílem zajistit, aby skutečný provozní zisk dané jednotky odpovídal plánovanému provoznímu zisku. [...]“

16. Kromě toho dohoda stanovila, že „[...] počáteční převodní ceny se na konci každého referenčního období upraví, aby se zajistilo, že se skutečné finanční výsledky distribuční jednotky shodují se stanoveným provozním ziskem. [...] Tato úprava se provede [...] v příslušném období, přičemž příslušné zvýšení nebo snížení bude zaznamenáno v účetnictví prodejní jednotky (OEM).“

17. Úprava prodejní ceny vozidel byla provedena tak, že evropští výrobci skupiny General Motors žalobkyni vystavili dobropis nebo vrubopis.

18. Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (služby daňové kontroly Finančního ředitelství v Lisabonu, Portugalsko) provedly u žalobkyně obecnou externí kontrolu za hospodářský rok 2006, která se týkala účetnictví a daní. Dne 10. prosince 2009 byla vypracována kontrolní zpráva. Finanční správa v ní dospěla k závěru, že za opravy odpovídají OEM, protože tyto společnosti vyrábějí, resp. montují vozidla i náhradní díly. Všechny tyto náklady tedy po prodeji nejprve nese žalobkyně a následně jsou přeneseny na příslušné OEM.

19. Finanční správa má v této souvislosti za to, že žalobkyně OEM v tuzemsku poskytla služby, které podle čl. 1 odst. 1 písm. a) zákona o DPH podléhají DPH. Náklady na opravy, záruky a silniční asistenci, které byly v této souvislosti vykázány žalobkyní, činí celkem 6 352 516,47 eura, což vede k DPH ve výši 1 334 028,47 eura. Proto byly žalobkyni dne 23. prosince 2009 vystaveny dodatečné platební výměry na DPH za rok 2006 v celkové výši 1 504 215,49 eura.

20. Tyto platební výměry byly očividně napadeny žalobkyní, avšak byly potvrzeny rozsudkem Tribunal Central Administrativo Sul (Ústřední správní soud jih, Portugalsko). Žalobkyně proti tomuto rozsudku dne 16. listopadu 2023 podala mimořádný opravný prostředek (*recurso de revista*).

IV. Řízení o předběžné otázce

21. Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující otázku:

„Musí být článek 2 šesté směrnice o DPH (šestá 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) ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu vykládán v tom smyslu, že pojem ‚poskytování služeb za protiplnění‘ obsažený v tomto ustanovení zahrnuje úpravu prodejní ceny vozidel, řádně stanovenou a určenou ve smlouvě uzavřené mezi stranami za účelem dosažení minimální ziskové marže, která je doložena vystavením dobropisu nebo výzvou k úhradě evropskými výrobci skupiny General Motors na jméno žalobkyně/navrhovatelky?“

22. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření společnost Stellantis Portugal, Portugalská republika a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

V. Právní analýza

A. K pochopení položené předběžné otázky

23. Otázka, kterou položil předkládající soud, je na první pohled matoucí a i na druhý pohled je srozumitelná pouze díky názoru, který v daném řízení zastává portugalská finanční správa.

1. Poskytnutí služby za kladné i záporné ceny?

24. Na základě vnitřních pravidel skupiny má být pomocí ceny zboží prodaného žalobkyni (automobily a náhradní díly) zajištěno, že tato společnost dosáhne pouze, resp. alespoň určitého výsledku hospodaření (relevantního z hlediska daně z příjmů) a zdaní ho v Portugalsku. Z tohoto důvodu prodejce v pravidelných intervalech provádí úpravy cen prodávaného zboží. Podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k této úpravě dochází oběma směry. Důsledkem toho je, že v případě zvýšení ceny musí kupující prodejci ještě něco doplatit, zatímco v případě snížení ceny mu vznikl přeplatek, a obdrží tedy vratku. Z tohoto důvodu prodejce vystavuje příslušné dobropisy nebo vrubopisy.

25. Ve sporném roce byla cena snížena a kupující obdržel vratku. Finanční správa nyní zjevně usiluje o to, aby tato vratka byla považována za úplatu za službu, kterou kupující poskytl prodejci, a to v Portugalsku. Z tohoto důvodu se předkládající soud táže, zda snížení kupní ceny za dodání uskutečněné prodejcem může představovat úplatu za službu, kterou kupující poskytl prodejci.

26. Nedokáží si představit, jakou službu poskytuje kupující, který – ať již z jakéhokoli důvodu – dodatečně zaplatí nižší nebo vyšší kupní cenu⁶. Blíže to vysvětlit nebylo schopno ani Portugalsko ve svém vyjádření. Vzhledem k tomu, že v daném případě by se kupní cena mohla rovněž zvýšit (například pokud nastane méně případů uplatnění odpovědnosti ze záruky nebo pokud se sníží vlastní provozní náklady kupujícího/žalobkyně), jeví se závěr o tom, že kupující poskytl samostatnou službu, čím dál směřejším. V takovém případě by podle názoru portugalské finanční správy zřejmě prodejci poskytl službu, kterou by v souladu s její logikou ještě také sám zaplatil.

27. Při bližším pohledu by se jednalo o službu poskytnutou za zápornou úplatu, která však není upravena právem upravujícím DPH, resp. která pro „poskytovatele služby“ nemá žádné důsledky v oblasti DPH. To je také logické, neboť účelem DPH jakožto obecné daně ze spotřeby je zdanit finanční náklady vynaložené na pořízení spotřebního statku⁷. Pokud však příjemce služby nenese žádné náklady, nýbrž naopak ještě obdrží peníze, není důvod pro zatížení DPH. Pokud tedy kupující zboží musí v závislosti na okolnostech stanovených ve smlouvě za dodání zboží dodatečně buď zaplatit více, nebo méně, hovoří to velmi jasně proti závěru o tom, že kupující poskytl službu, a naopak ve prospěch závěru o úpravě protiplnění za již uskutečněné dodání.

2. Nesení nákladů jako poskytnutí služby?

28. Portugalská finanční správa se zjevně domnívá, že nesení nákladů na záruku za „vadná“ vozidla, které žalobkyně zakoupila a prodala dále, představuje službu poskytnutou jejich prodejci. Vadná vozidla koneckonců sice na své náklady opraví poslední prodávající (prodejce automobilů na konci dodavatelského řetězce), avšak následně tyto náklady naúčtuje žalobkyni. Žalobkyně nese náklady na záruku, které jsou však do jisté míry již zohledněny v kupní ceně. Ke snížení kupní ceny zboží dojde pouze v případě, že jsou tyto náklady nakonec vyšší, než se předpokládalo (a v důsledku toho již není dosaženo výsledku hospodaření stanoveného pro účely daně z příjmů).

⁶ – Jinak by tomu bylo, kdyby žalobkyně poskytla službu za úplatu a poté ji započítala proti pohledávce na zaplacení kupní ceny. Podle informací o skutkovém stavu poskytnutých v projednávané věci, k tomu jednak nedošlo a jednak by to pak nikdy nemělo za následek vyšší kupní cenu. V projednávané věci tedy lze tuto možnost ponechat stranou.

⁷ – V tomto ohledu viz podrobně mé stanovisko ve věci Zlakov (C-744/23, EU:C:2025:332, body 39 a násl.).

29. Z článku 2 odst. 1 směrnice o DPH však naprosto jasně vyplývá, že prosté nesení nákladů nemůže být poskytnutím služby. Právo upravující DPH nezdaňuje platby jako takové. Platba (a tedy i náhrada vynaložených nákladů) je z hlediska práva upravujícího DPH relevantní teprve tehdy, když je poskytnuta „za“ poskytnutí služby. Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH proto hovoří o tom, že o zdanitelné plnění se jedná pouze tehdy, když je služba poskytnuta *za* úplatu. Rovněž z článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že relevantní jsou pouze platby, které poskytovatel služby obdrží *za* plnění.

30. Skutečnost, že žalobkyně zpočátku nese náklady na opravu zboží, které prodává, a tyto náklady jsou (vedle dalších nákladů, jak správně zdůrazňuje Komise) zohledněny při stanovení ceny zakoupeného zboží, tedy neznamená, že tím poskytuje nějakou službu třetí osobě. V tomto ohledu spíše plní své vlastní povinnosti prodávajícího vůči kupujícímu, který je zase sám konfrontován s nároky svých zákazníků (konečných zákazníků) vyplývajících ze záruky.

3. Relevance přerozdělení zisku z hlediska práva upravujícího DPH?

31. V projednávaném případě je účelem úpravy kupní ceny koneckonců „pouze“ přerozdělení zisku jedné propojené společnosti ve prospěch jiné propojené společnosti. Tato operace je z hlediska práva upravujícího DPH v zásadě irelevantní. Rozdělený zisk není vyplácen za ekonomickou činnost (dodání zboží nebo poskytnutí služby), nýbrž výlučně z důvodu účasti na ekonomické činnosti jiné osoby. Pokud osobou povinnou k dani navzdory pobírání milionových dividend nemá být dokonce ani ovládající holdingová společnost⁸, mohou být stěžejí relevantní také úpravy zisku provedené v rámci dodatečné úpravy převodních cen. Úprava zisků pro účely daně z příjmů v zásadě nemá nic do činění s právem upravujícím DPH, a nepředstavuje proto úplatu za poskytnutí služby ať již od kohokoli.

4. Dílčí závěry

32. Úprava protiplnění za dodání, výslovně zmíněná v otázce, tedy sama o sobě nikdy nemůže představovat poskytnutí služby.

33. Chápe-li se daná otázka doslovně, lze na ni tedy odpovědět velmi rychle. Pouhá úprava prodejní ceny (směrem nahoru nebo dolů) za dodání sama o sobě v zásadě nikdy není poskytnutím služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH.

B. K vlastní předběžné otázce: důsledky úpravy ceny uskutečněné z důvodů souvisejících s daní z příjmů

34. Při bližším prostudování žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však vyvstává otázka důsledků úpravy převodních cen uskutečněné z důvodů souvisejících s daní z příjmů z hlediska práva upravujícího DPH, která je zajímavá z dogmatického hlediska. Při bližším zkoumání se ukazuje, že tato otázka již dokonce byla Soudnímu dvoru položena v jiném řízení (ve věci Acromet Towercranes⁹), nebyla v něm však zodpovězena vyčerpávajícím způsobem.

⁸ – Takto alespoň Soudní dvůr – viz zásadní rozsudek ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 13); viz rovněž rozsudky ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s příplatkem společníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, bod 41 a násl.), ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 30 a násl.), a ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 16 a násl.). Tento názor však není zcela přesvědčivý, a proto ani nesporný – viz mé stanovisko ve věci Höggkullen (C-808/23, EU:C:2025:149, body 32 a násl.).

⁹ – Rozsudek ze dne 4. září 2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

35. Soudní dvůr v dané věci přiléhavě položenou otázku, na kterou nebylo možno poskytnout jednoduchou odpověď, přeformuloval tak, že odpověď na ni pak byla poměrně jednoduchá. Zda pak tato poměrně jednoduchá odpověď, byla také užitečná, je však sporné. Proto v projednávané věci využiji příležitosti a přeformuluji otázku, na kterou lze odpovědět poměrně jednoduše, tak, aby se ozřejmil problém, který je její podstatou, a Soudní dvůr ho mohl vyřešit. Pokud Soudní dvůr daný problém nevyřeší v tomto řízení, došlo by pouze k oddálení jeho vyřešení. V takovém případě by přetrvávala nejistota, kterou v praxi již vyvolal výše uvedený rozsudek.

36. Předkládající soud se v podstatě táže, jak je třeba z hlediska práva upravujícího DPH naložit s úpravami kupní ceny sjednané mezi dvěma společnostmi náležejícími do téže skupiny (pro účely daně z příjmů označované rovněž jako převodní cena), pokud tato úprava cen slouží především k náležitému (ve smyslu právních předpisů o dani z příjmů) rozdělení zisku mezi oba propojené podniky.

37. Cílem smluvně stanoveného přerozdělení zisku je zpravidla zabránit tomu, aby finanční správa pro účely daně z příjmů dodatečně provedla úpravu převodních cen z důvodu, že zřejmě nebyla dodržena zásada obvyklých tržních podmínek, v důsledku čehož společnost (zpravidla v zemi s nízkým zdaněním) z pohledu finanční správy (zpravidla ze země s vyšším zdaněním) dosáhla příliš vysokých zisků, které byly ve skutečnosti vytvořeny a mají být zdaněny v jiné zemi (v uvedeném případě v zemi s vysokým zdaněním).

38. V této souvislosti je třeba generálnímu advokátovi J. Richardovi de la Tour, který si ve výše uvedeném řízení na rozdíl od Soudního dvora položil otázku, která je obtížná, přisvědčit v tom, že pro právo upravující DPH nemohou být relevantní pravidla nebo kritéria stanovená právními předpisy o dani z příjmů¹⁰. Rozhodující je, zda jsou v případě dodatečných úprav převodních cen splněny podmínky pro to, aby se jednalo o zdanitelné plnění (podléhající dani) (čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH).

39. Na rozdíl od generálního advokáta J. Richarda de la Tour¹¹ se však domnívám, že je docela možné, a dokonce nezbytné podat zásadní odpověď na otázku, jaké důsledky z hlediska práva upravujícího DPH vyplývají z úpravy převodních cen uskutečněné z důvodů souvisejících s daní z příjmů. Navzdory složité realitě není nezbytně nutné tuto otázku v takové systematické oblasti práva, jako je právo upravující DPH, pokaždé znovu řešit případ od případu.

40. Existují totiž jisté situace, kdy úprava převodní ceny za příslušných okolností vyvolává důsledky v oblasti DPH, a situace, v nichž tomu tak není. Tyto situace také lze, aniž by se jednalo o úplný výčet, vzájemně vymezit.

C. K přeformulované předběžné otázce

41. V tomto ohledu zní přeformulovaná otázka, na kterou je vlastně třeba odpovědět, následovně: „Je třeba úpravu protiplateb za dodání uskutečněnou v rámci skupiny podniků z důvodů souvisejících s daní z příjmů považovat za změnu základu daně podle článku 90 směrnice o DPH, která je relevantní z hlediska DPH, nebo za základ daně za službu samostatně poskytnutou osobou, která má prospěch ze změny převodní ceny, nebo je jakožto pouhá úprava zisku provedená mezi dvěma koncernovými společnostmi z hlediska DPH irelevantní?“

¹⁰ – Stanovisko ve věci Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, bod 38).

¹¹ – Stanovisko ve věci Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, bod 32).

42. V této souvislosti přichází v úvahu několik situací. Například je myslitelné, že dojde k samostatnému poskytnutí služeb nebo uskutečnění dodání ze strany osoby povinné k dani s cílem vytvořit výnosy a náklady, které následně žádoucím způsobem ovlivní zisk. Zdá se, že z této situace vycházel Soudní dvůr ve věci Acromet Towercranes¹². Bylo by však rovněž možné, že strany něco vyúčtují pouze na papíře, aby tímto způsobem náležitě regulovaly zisk. Nejčastěji se jedná o ujednání, která umožňují úpravu oběma směry, přičemž přinejmenším v jednom směru je stěží myslitelné, že by se jednalo o poskytnutí služby (v této souvislosti viz bod C.1).

43. Možné je však i to, že finanční správa (například o deset let později v rámci daňové kontroly) provede úpravu převodních cen za účelem přiměřeného rozdělení zisků, což pak má v konečném důsledku, většinou aniž skutečně proběhnou platby, za následek započtení (fiktivních) zisků na jedné straně (a vlastně fiktivní zvýšení nákladů, tudíž snížení zisku druhé strany) (k tomu bod C.2). Lze si však také představit, že stávající kupní cena bude následně upravena na základě určitých proměnných, které byly při stanovení původní kupní ceny ještě neznámé (k tomu bod C.3).

1. Samostatné poskytnutí služby s cílem vytvořit náklady a výnosy oproti fiktivnímu vyúčtování fiktivních plnění za účelem úpravy zisku

44. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

45. Podle ustálené judikatury je poskytování služeb uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a podléhá tedy této dani pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci¹³. Tento požadovaný právní vztah je v této souvislosti třeba chápat široce¹⁴, jak rovněž správně vyplývá z nedávné judikatury Soudního dvora.

46. Pokud služba, která má být poskytnuta, a protiplnění, které za ni má být zapláceno, vyplývají z příslušné smlouvy, lze mít v zásadě za to, že takový právní vztah existuje. Zdá se také, že z tohoto předpokladu správně vycházel Soudní dvůr¹⁵ i generální advokát¹⁶ ve věci Acromet Towercranes. Pokud byla skutečně sjednána úplata za poskytnutou službu pro případ, že bude či nebude dosaženo příslušného zisku (dojde-li ke splnění příslušné podmínky), jedná se o poskytnutí služby za úplatu, které je relevantní z hlediska DPH.

47. V projednávané věci neexistuje ani smlouva, kterou by bylo možno nějakým způsobem odůvodnit, že kupující (žalobkyně) poskytl prodejci (OEM) službu. Žalobkyně zaprvé pouze nakupuje automobily a prodává je dále. Tento další prodej rovněž vede k převzetí nákladů na záruku. Zadruhé by závěr finanční správy, že žalobkyně poskytuje služby v podobě distribuce a vypořádání práv ze záruky ve prospěch svého prodejce, a to za úplatu, která vyplývá z úpravy

¹² – V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 4. září 2025, Acromet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

¹³ – Rozsudky ze dne 4. července 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, bod 36), ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 36), a ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14).

¹⁴ – Rozsudek ze dne 27. dubna 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 31).

¹⁵ – Rozsudek ze dne 4. září 2025, Acromet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646, body 35 a 36).

¹⁶ – Stanovisko generálního advokáta J. Richarda de la Tour ve věci Acromet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, bod 41 a násl.).

ceny, v případě, že by zisk žalobkyně přesahoval stanovené rozpětí, nedával smysl. V případě nižších nákladů na distribuci nebo nižších nákladů na záruku by totiž žalobkyně musela prodejci za službu, kterou sama poskytla, ještě něco zaplatit. To je nereálné.

48. Pokud by něco takového bylo sjednáno na základě smlouvy, svědčilo by to spíše ve prospěch závěru o fiktivním poskytnutí služby, a proto by taková smlouva byla správně¹⁷ pro účely zdanění finančních nákladů vynaložených na pořízení spotřebního statku daní z přidané hodnoty irelevantní. V projednávané věci to však ani není smluvně ujednáno, nýbrž poskytnutí služby pouze tvrdí finanční správa.

2. Zpětná úprava převodních cen provedená finanční správou za účelem úpravy zisku

49. Jiná situace však nastane, pokud dojde k úpravě převodních cen nařízené finanční správou (a tedy jednostranně) za účelem náležitého rozdělení zisku mezi společnosti (v konečném důsledku většinou mezi různé státy).

50. Pokud k tomu dochází pouze v rámci zdanění společnosti X daní z příjmů v členském státě A, jedná se o pouhou fikci. Z důvodů souvisejících s daní z příjmů se odpovídajícím způsobem zvýší zisk. Zda se ve druhém státě B sníží zisk společnosti Y (logicky by se tak mělo stát), je zcela odlišná otázka. Vzhledem k tomu, že druhý stát může mít jiné představy o správné převodní ceně a že neexistuje žádná jediná správná převodní cena, jak jsem uvedla výše, tomu tak nemusí být. Tuto okolnost lze rovněž označit za dilema spojení s daní z příjmů, za účelem jehož vyřešení byla zavedena zejména řízení o dosažení vzájemné dohody¹⁸.

51. Naproti tomu právo upravující DPH vychází z toho, že úprava ceny (protiplnění) se vždy musí projevit na obou stranách stejně. Daňová povinnost osoby poskytující plnění se tedy sníží nebo zvýší (články 90 a 73 směrnice o DPH), zatímco se odpovídajícím způsobem zvýší nebo sníží nárok příjemce plnění na odpočet daně na vstupu (článek 186 směrnice o DPH). V této souvislosti není směrodatná objektivní hodnota plnění, i v tom se právo upravující DPH liší od právních předpisů o dani z příjmů, nýbrž hodnota, ze které vycházely zúčastněné osoby, jak nedávno opětovně zdůraznil Soudní dvůr¹⁹.

52. V pracovním dokumentu č. 923 výboru pro DPH se proto rovněž zcela správně uvádí, že „existuje pnutí mezi pravidly v oblasti převodních cen stanovenými pro účely přímého zdanění, jejichž cílem je na základě zásady obvyklých tržních podmínek dospět k tržní hodnotě plnění (tj. k obvyklé ceně), a pravidly o DPH, která jsou obecně založena na existenci plnění za úplatu, kdy je protiplnění bráno jako objektivní hodnota (tj. skutečně zaplacená cena)“²⁰.

¹⁷ – Jinak zřejmě rozsudek ze dne 4. září 2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646, bod 48), a stanovisko generálního advokáta J. Richarda de la Tour ve věci Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:244, bod 48), kteří se však vzhledem ke skutkovým okolnostem dané věci nevypořádali s protiargumentem.

¹⁸ – V rámci Unie již za tímto účelem dokonce existuje směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii (Úř. věst. 2017, L 265, s. 1). Tato směrnice se však vztahuje pouze na spory vyplývající z výkladu a uplatňování smluv a úmluv, které upravují zamezení dvojímu zdanění příjmů a případně majetku.

¹⁹ – Rozsudek ze dne 3. července 2025, Höggkullen (C-808/23, EU:C:2025:516, bod 21), s odkazem na rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961, bod 28), a rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33).

²⁰ – Viz pracovní dokument č. 923 Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“) [generální ředitelství pro daně a celní unii (DG TAXUD)], taxud.c.1(2016)1280928 – EN, bod 3.4 (s. 23) (neoficiální překlad).

53. Představa finanční správy o správné převodní ceně tedy může mít důsledky v oblasti daně z příjmů, důsledky v oblasti DPH v zásadě nemá. V této oblasti zůstávají směrodatné představy zúčastněných osob o výši protiplnění.

54. Této problematice se týkají i naprosto výstižná vyjádření skupiny odborníků na DPH. Podle jejího názoru tyto úpravy převodních cen nespádají do působnosti směrnice o DPH²¹. Skupina odborníků na DPH však upřesňuje, že je nutné odlišit případy, kdy je úprava stanovena smluvně, a pokud dojde k úpravě týkající se dříve uskutečněných dodání, musí to vést k opravě základu daně²².

55. Naproti tomu, pokud zisk následně jednostranně (v konečném důsledku fiktivně) zvýší (nebo i sníží) *finanční správa* z důvodů souvisejících s daní z příjmů, nejedná se o změnu úplaty sjednané mezi zúčastněnými podniky. Proto to v zásadě nic nemění na službách, které byly do té doby poskytnuty za sjednanou úplatu (viz článek 73 směrnice o DPH), a tedy ani na výši splatné a již odvedené DPH. V projednávané věci se však o tuto situaci zřejmě nejedná.

3. Dodatečná úprava neurčité, avšak určitelné (variabilní) ceny

56. V projednávané věci se jedná spíše o následnou úpravu ceny za dodaná vozidla, která byla při uzavření dohody ještě neurčitá, a proto byla uvedena prostřednictvím referenční ceny, která se však v závislosti na vývoji různých parametrů mohla změnit směrem nahoru nebo dolů. V tomto ohledu lze každopádně hovořit o neurčité, avšak určitelné (variabilní) ceně. Podle popisu skutkového stavu uvedeného předkládajícím soudem jsou rozhodujícími parametry náklady vynaložené kupujícími (žalobkyní) (vlastní náklady na distribuci a převzaté náklady na záruku) na distribuci vozidel vyrobených skupinou General Motors, která tato společnost zakoupila.

57. Na konci každého období byla s přihlédnutím k předem stanovenému provoznímu zisku distribuční jednotky (v tomto případě žalobkyně) provedena úprava převodní ceny s cílem zajistit, aby skutečný provozní zisk žalobkyně opravdu odpovídal plánovanému provoznímu zisku.

58. Díky této metodě výpočtu ceny za prodeje uskutečněné mezi OEM a žalobkyní bylo zajištěno, že žalobkyni zůstal zisk, který jí byl přidělen v rámci skupiny, nikoli však více ani méně. Tento přidělený zisk závisí na proměnných (vlastní náklady na distribuci a převzaté náklady na záruku), které byly následně rozpočítány na každý zakoupený ekonomický statek. V závislosti na vývoji daných proměnných následně došlo ke zvýšení nebo snížení kupní ceny.

59. Pro takové případy však ve směrnici o DPH existují příslušná ustanovení, která upravují jejich důsledky v oblasti DPH. Není tedy zapotřebí uměle vytvářet fiktivní služby poskytnuté mimo rámec uskutečněných dodání, a to tím spíše, pokud by tyto služby mohly vést k záporným cenám.

60. V článku 90 směrnice o DPH je výslovně stanoveno, že je-li cena snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy. V projednávané věci by se jednalo o základ daně za dodání zboží žalobkyní. Článek 73 směrnice o DPH se zároveň vztahuje na dodatečná zvýšení cen, neboť podle tohoto ustanovení je koneckonců základem daně za dodání zboží uskutečněné prodejcem vše, co tento prodejce za dodání získal. To přirozeně zahrnuje i dodatečná zvýšení cen.

²¹ – Viz pracovní dokument skupiny odborníků na DPH č. 071 REV2, taxud.c.1(2018)2326098 – EN, s. 2.

²² – Viz tabulka uvedená v bodě 2.2.2.2 (s. 8) pracovního dokumentu skupiny odborníků na DPH č. 071 REV2, taxud.c.1(2018)2326098 – EN.

61. Obě tato ustanovení přitom jasně dokládají, že změny konkrétní ceny dodání zboží mění základ daně za toto dodání. Pokud tomu tak je, nemůže být tato změna základu daně současně poskytnutím služby. Následná úprava ceny má tedy dopad pouze na základ daně odváděné z příslušného plnění.

62. Soudní dvůr se dopady dodatečných změn ceny musel zabývat i v jiných situacích a vždy se v tomto ohledu obešel bez závěru o (fiktivní službě) poskytnuté „na základě úpravy smlouvy“. Obdobné otázky například vyvstávají v celním právu v případě dodatečné úpravy celní hodnoty. Zatímco ve věci Hamamatsu²³ Soudní dvůr považoval obecnou úpravu převodních cen bez konkrétní vazby daných úprav na individuálně dovezené zboží za nepředvídatelnou změnu, která v oblasti celních předpisů nevyvolává žádné účinky, ve věci Tauritus²⁴ dospěl k závěru, že *smluvně stanovená dodatečná změna neurčitě, avšak určitelné (variabilní) kupní ceny* individuálního zboží je z hlediska celních předpisů relevantní. To odpovídá rozlišování podle způsobu provedení úpravy převodní ceny, navrhovanému v projednávané věci.

63. Podle mého názoru tomuto závěru v projednávané věci nebrání ani rozhodnutí Soudního dvora ve věci Acromet Towercranes²⁵. Tato věc se zaprvé netýkala úpravy převodní ceny, nýbrž závěru o poskytnutí služby za úplatu v případě, že by zisk byl příliš vysoký nebo příliš nízký. Soudní dvůr v dané věci bez ohledu na to, zda je závěr, ke kterému se dospělo, v daném konkrétním případě skutečně přesvědčivý, nebo zda se nejednalo spíše o účtování fiktivních plnění, ve výsledku pouze rozhodl, že se v případě, že si strany smluvně sjednaly poskytnutí služby za úplatu, jedná o poskytnutí služby za úplatu, přičemž zřejmě předpokládal, že služba byla také skutečně poskytnuta.

VI. Závěry

64. Navrhuji tedy, aby na předběžnou otázku, kterou položil Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), bylo odpovězeno takto:

„Článek 2 odst. 1 písm. c) a články 73 a 90 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že relevance úpravy zisku uskutečněné z důvodů souvisejících s daní z příjmů z hlediska DPH závisí na tom, čeho se tato úprava týká a jakým způsobem je provedena.

Pokud je úprava zisku provedena prostřednictvím samostatného poskytnutí služeb za úplatu (vytvoření nákladů a výnosů) a nejedná se pouze o fiktivní služby, představují tato samostatná poskytnutí služeb za úplatu zdanitelná plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES.

Pokud je úprava zisku jednostranně a se zpětnou účinností provedena finanční správou, a to pouze za účelem náležitého rozdělení zisku mezi dva státy provádějící zdanění, je to z hlediska práva upravujícího DPH v zásadě irrelevantní.

Naproti tomu, pokud je – stejně jako v projednávané věci – úprava zisku provedena prostřednictvím proměnlivě sjednané kupní ceny stanovené přesně za tímto účelem, která se vztahuje na konkrétní dodání zboží, představuje to snížení základu daně ve smyslu článku 90,

²³ – Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, bod 18 a bod 31a násl.).

²⁴ – Rozsudek ze dne 15. května 2025, Tauritus (C-782/23, EU:C:2025:353, body 60 a 61).

²⁵ – Rozsudek ze dne 4. září 2025, Arcomet Towercranes (C-726/23, EU:C:2025:646).

resp. další složku základu daně ve smyslu článku 73 směrnice 2006/112/ES, a to ve vztahu k uskutečněnému dodání. Vzhledem k tomu, že se změna základu daně za dodání týká pouze protiplnění (úplaty), nemůže sama o sobě představovat ‚poskytnutí služby za úplatu‘ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES.“