Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

7. listopadu 2013 *

„Daně — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Články 73 a 78 — Transakce s nemovitostmi prováděné fyzickými osobami — Kvalifikace těchto transakcí jako zdanitelných plnění — Určení dlužné DPH, jestliže smluvní strany při uzavření smlouvy ohledně této daně neučinily žádné ujednání — Možnost či nemožnost dodavatele zpětně získat DPH od pořizovatele — Důsledky“

Ve spojených věcech C-249/12 a C-250/12,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko) ze dne 15. března 2012, došlými Soudnímu dvoru dne 22. května 2012, v řízeních

**Corina-Hrisi Tulică**

proti

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor** (C-249/12),

a

**Călin Ion Plavoșin**

proti

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,**

**Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș** (C-250/12),

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

* Jednací jazyk: rumunština.

s ohledem na vyjádření předložená:

— za rumunskou vládu R.-H. Raduem, jakož i R.-M. Giurescu a A.-L. Crişan, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi L. Bouyon a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu 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“), zejména jejích článků 73 a 78.

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi zaprvé C-H. Tulică a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro daňovou správu – Generální ředitelství pro vyřizování stížností) a zadruhé C. Plavoşinem a Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiş – Serviciul Soluționare Contestații (Generální ředitelství veřejných financí v Timiş – oddělení pro vyřizování stížností) ohledně stanovení dlužné daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jestliže smluvní strany ohledně této daně neučinily žádné ujednání při určování ceny dodávaného zboží.

### Právní rámec

*Unijní právo*

3 Bod 7 odůvodnění směrnice o DPH zní takto:

„Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.“

4 Článek 1 této směrnice stanoví:

„1. Tato směrnice zavádí společný systém daně z přidané hodnoty [DPH].

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

Každé plnění podléhá dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

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

5 Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 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.“

6 Článek 78 stejné směrnice uvádí:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;

b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.

Pro účely prvního pododstavce písm. b) mohou členské státy považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za vedlejší výdaje.“

*Rumunské právo*

7 Článek 125a, nadepsaný „Význam některých pojmů a výrazů“, hlavy VI, nadepsané „Daň z přidané hodnoty“, zákona č. 571/2003 o daňovém kodexu, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový kodex“), stanoví:

„1. Pro účely této hlavy se níže uvedenými pojmy a výrazy rozumí:

[...]

5. ‚Základem daně‘ protiplnění za zdanitelné dodání zboží nebo poskytování služeb, při zdanitelném dovozu nebo zdanitelném nabytí v rámci Společenství, uskutečněné v souladu s kapitolou VII;

[...]“

8 Článek 137 daňového kodexu, nadepsaný „Základ daně při dodání zboží a poskytování služeb uskutečněných na území státu“, stanoví:

„1. Základ [DPH] tvoří:

a) při dodání zboží a poskytování služeb vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat za plnění od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění;

[...]

2. Do základu daně se zahrnují tyto položky:

a) daně a poplatky, pokud zákonem není stanoveno jinak, s výjimkou [DPH];

b) vedlejší výdaje, jako jsou provize, náklady na balení, přepravu a pojištění, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce. Výdaje, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb fakturoval pořizovateli a které jsou předmětem samostatné smlouvy a spojeny s dodávkami zboží nebo poskytováním předmětných služeb, jsou považovány za vedlejší výdaje.“

9 Občanský zákoník ve znění použitelném na spor v původním řízení stanoví:

„Článek 962

Předmětem smlouvy je to, k čemu se smluvní strany nebo jedna z nich zavážou.

[...]

Článek 969

Smlouvy uzavřené v souladu se zákonem mají mezi smluvními stranami sílu zákona. Je možné je vypovědět po vzájemné dohodě nebo z důvodů, které připouští zákon.

Článek 970

Smlouvy musí být plněny v dobré víře. Zavazují nejen k tomu, co se v nich výslovně uvádí, ale ke všem důsledkům, které se vzhledem k jejich povaze s nimi pojí podle spravedlnosti, obyčeje nebo zákona.“

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 C-H. Tulică a C. Plavoşin uzavřeli značný počet kupních smluv na pozemky, a sice 134 smluv během období let 2007 až 2008 a 15 smluv pro období let 2007 až 2009.

11 C-H. Tulică a C. Plavoşin při uzavírání kupních smluv nesjednali nic ohledně DPH.

12 Po uskutečnění uvedených plnění a v návaznosti na daňové kontroly daňová správa konstatovala, že činnosti C-H. Tulică a C. Plavoşina vykazují vlastnosti hospodářské činnosti.

13 Daňová správa proto z úřední moci kvalifikovala C-H. Tulică a C. Plavoşina jako osoby povinné k DPH a vydala ve vztahu k dotčeným osobám daňové výměry, kterými požadovala zaplacení DPH, která byla vypočítána tak, že se její částka připočetla k ceně dohodnuté smluvními stranami a kromě toho byla navýšena o úroky z prodlení.

14 V průběhu řízení, které vedlo k věci C-249/12, C-H. Tulică uvedla, že praxe daňové správy spočívající ve výpočtu DPH, který tuto daň připočítává k ceně dohodnuté smluvními stranami, porušuje několik právních zásad, mezi nimi zásadu smluvní volnosti. DPH je součástí ceny, a nikoliv položkou, která se k ceně připočítává. Není vůbec zřejmé, zda by pořizovatel souhlasil s koupí dotčené nemovitosti za podmínek, které udává daňová správa. DPH, kterou od ní tento orgán požaduje, nemůže být ani získána zpět od pořizovatele, protože překračuje předmět smlouvy, a nedá se tedy vůči němu uplatnit, a to ani jako smluvní, ani jako mimosmluvní povinnost vyplývající ze zákona.

15 Daňová správa tvrdí, přičemž se opírá o ustanovení článku 137 daňového kodexu, že pro stanovení výše dlužné DPH je třeba jako základ pro výpočet daně použít cenu dohodnutou smluvními stranami.

16 C-H. Tulică podala žalobu ke Curtea de Apel Bucureşti (odvolací soud v Bukurešti), která byla zamítnuta jako neopodstatněná.

17 C-H. Tulică tedy podala kasační opravný prostředek proti rozsudku Curtea de Apel Bucaresti k Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (nejvyšší kasační soud).

18 Ve svém kasačním opravném prostředku C-H. Tulică zejména zopakovala argumenty vycházející z nesprávné povahy určení základu daně. Na podporu této argumentace uvedla body 26 a 27 rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339).

19 V průběhu řízení zahájeného před Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie bylo zveřejněno výkladové rozhodnutí č. 2 Ústřední daňové komise ze dne 12. dubna 2011 v *Monitorul Oficial al României* č. 278 ze dne 20. dubna 2011 (dále jen „výkladové rozhodnutí č. 2/2011“). Uvedená komise přijala toto rozhodnutí při plnění její úlohy sjednocovat uplatňování daňových právních předpisů. Uvedené rozhodnutí potvrzuje přístup daňové správy ve věci stanovení základu DPH. Je následujícího znění:

„[...] [V] případě zdanitelného dodání staveb a pozemků se příslušná vybíraná [DPH] určí na základě vůle stran vyplývající ze smlouvy nebo z jiných důkazních prostředků v souladu s usnesením rumunské vlády č. 92/2003 [...]:

a) za použití sazby DPH na protiplnění za dodání zboží, [...] když:

1) se strany dohodly, že DPH není součásti protiplnění za dodání zboží, nebo

2) strany se na DPH nedohodly;

b) uplatněním metody obráceného zdanění [...], jestliže si strany sjednaly, že DPH je součástí protiplnění za dodání.“

20 V průběhu řízení, které vedlo k věci C-250/12, C. Plavoşin uvedl, že připočtení DPH k částce placené jako protiplnění za prodej pomíjí předmět smlouvy uzavřené mezi stranami a má opačné účinky než cíl sledovaný DPH. Tato daň nemůže být podle něho k tíži dodavatele, jelikož je ze své povahy daní ze spotřeby, kterou musí nést konečný spotřebitel.

21 Podle C. Plavoşina, jestliže kupní smlouva neuvádí nic ohledně DPH, musí být dlužná daň vyměřena z částky rovnající se ceně dohodnuté mezi smluvními stranami snížené o celkovou hodnotu daně, takže částka placená pořizovatelem pokrývá jak cenu dlužnou dodavateli, tak DPH.

22 Daňová správa se dovolává výkladového rozhodnutí č. 2/2011, které potvrzuje přístup daňové správy ve věci stanovení použitelné DPH.

23 C. Plavoşin podal žalobu ke Curtea de Apel Timişoara (odvolací soud v Timişoara), který jeho žalobu zamítl.

24 Jmenovaný následně podal kasační opravný prostředek proti rozsudku vydanému Curtea de Apel Timişoara k Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

25 Tento soud má pochybnosti ohledně opodstatněnosti výkladového rozhodnutí č. 2/2011, pokud jde o pojem „získané protiplnění“ a působnost článků 73 a 78 směrnice o DPH, když smluvní strany při prodeji neučinily žádné ujednání ohledně DPH. Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie se tedy rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru, v každé z věcí, kterými se zabývá, následující předběžnou otázku:

„V případě, že byl [dodavatel] nemovitosti nově kvalifikován jako osoba povinná k DPH a protiplnění (cena) dodání této nemovitosti bylo určeno stranami bez jakékoli zmínky o DPH, musí být články 73 a 78 směrnice o [DPH] vykládány v tom smyslu, že je základ daně tvořen:

a) protiplněním (cenou) za dodání zboží sjednaným mezi stranami po odpočtu sazby DPH nebo

b) protiplněním (cenou) za dodání zboží sjednaným mezi stranami?“

26 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 22. června 2012 byly věci C-249/12 a C-250/12 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

## K předběžné otázce

27 Podstatou otázky předkládajícího soudu ve vztahu k článkům 73 a 78 směrnice DPH je, zda pokud byla cena zboží stanovena smluvními stranami bez jakékoliv zmínky o DPH a dodavatel tohoto zboží je osobou, která je povinna odvést DPH ze zdanitelného plnění, musí být dohodnutá cena považována za cenu již zahrnující DPH, nebo za cenu bez DPH, která o ní musí být zvýšena.

28 Ze spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že žalobci v původním řízení, dodavatelé nemovitostí, jsou osoby povinné odvést DPH dlužnou ze zdanitelných plnění, která uskutečnily. Z tohoto spisu rovněž vyplývá, že strany smluv, o něž se jedná v původním řízení, neučinily žádné ujednání ohledně DPH, když určovaly cenu nemovitostí, které byly předmětem smlouvy. Naproti tomu předkládající soud neposkytl žádnou informaci ohledně otázky, zda tito dodavatelé podle vnitrostátního práva mají, či nemají možnost zpětně získat od pořizovatelů kromě dohodnuté ceny i DPH vyžadovanou daňovou správou.

29 C-H. Tulică a C. Plavoşin, jakož i Evropská komise mají v zásadě za to, že DPH má povahu spotřební daně, kterou musí nést konečný spotřebitel, a že tedy nemůže jít k tíži dodavatele. DPH tedy musí být součástí ceny, a nikoliv položkou, která se k ní připočítá.

30 Rumunská vláda se v zásadě domnívá, že pro určení protiplnění získaného dodavatelem, které má subjektivní hodnotu, je třeba odkázat na vůli stran a mít za to, že toto protiplnění je tvořeno částkou, kterou chtěl poskytovatel získat a kupující byl ochoten zaplatit. Tato částka odpovídá v projednávané věci ceně stanovené ve smlouvě bez odečtení DPH.

31 Uvedená vláda doplňuje, že pokud by se mělo za to, že protiplnění tvoří cena dodaného zboží snížená o částku DPH, byl by dodavatel zvýhodněn oproti svým konkurentům, což by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH a mohlo usnadňovat takové protiprávní jednání, jako je jednání, jehož se dopustili dodavatelé v původním řízení.

32 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z čl. 1 odst. 2 a článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že společný systém DPH je založen na zásadě, že na zboží a služby je uplatněna všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k jejich ceně a že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za uvedená plnění. Článek 78 této směrnice uvádí určité položky, které jsou zahrnuty v základu daně. Podle čl. 78 písm. a) uvedené směrnice není DPH zahrnuta v uvedeném základu daně.

33 V souladu s obecným pravidlem uvedeným v článku 73 směrnice o DPH je základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií (viz zejména rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Recueil, s. 445, bod 13, a ze dne 26. dubna 2012, Balkan and Sea Properties a Provadinvest, C-621/10 a C-129/11, bod 43).

34 Toto pravidlo musí být použito v souladu se základní zásadou uvedené směrnice, která spočívá ve skutečnosti, že systém DPH vede k zatížení pouze konečného spotřebitele (viz zejména výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, bod 19, a usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, bod 21).

35 Avšak byla-li kupní smlouva uzavřena bez uvedení DPH, platí, že v případě, že dodavatel nemůže na základě vnitrostátního práva zpětně získat od pořizovatele DPH vyžadovanou následně daňovou správou, vedlo by zohlednění plné ceny bez odečtení DPH jakožto základu, na který se uplatní DPH, k tomu, že by DPH zatěžovala tohoto dodavatele, a tedy porušovala zásadu, podle které je DPH daní ze spotřeby, kterou musí nést konečný spotřebitel.

36 Takové zohlednění by kromě toho porušovalo pravidlo, podle kterého daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla zaplacena osobě povinné k dani (viz zejména výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, bod 24; rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 15, jakož i výše uvedený rozsudek Balkan and Sea Properties a Provadinvest, bod 44).

37 Jinak by tomu bylo, pokud by měl dodavatel podle vnitrostátního práva možnost připojit k dohodnuté ceně přirážku odpovídající dani z daného plnění, a získat ji tak od pořizovatele zboží.

38 Je třeba dále zdůraznit, že jednou z hlavních vlastností DPH je to, že tato daň je přímo úměrná ceně dotyčného zboží a služeb. To znamená, že všichni dodavatelé přispívají k platbě DPH ve stejném poměru ve vztahu k celé částce pobírané za prodané zboží.

39 V projednávaném případě je věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda rumunské právo ponechává dodavatelům možnost získat od pořizovatele DPH následně vyžadovanou daňovou správou.

40 Pokud by ale vyšlo najevo, že takové zpětné získání není možné, je třeba dospět k závěru, že směrnice o DPH brání takovému pravidlu, jaké je uvedeno ve výkladovém rozhodnutí č. 2/2011.

41 Jestliže rumunská vláda tvrdí, že takové pravidlo, jako je pravidlo, o něž se jedná v původním řízení, vede k odrazování od protiprávností, je třeba uvést, že každý členský stát má pravomoc přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění výběru DPH v plné výši, jakož i k boji proti daňovým únikům a taková opatření má povinnost přijmout (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, bod 25 a citovaná judikatura)

42 Tato opatření nesmí jít nicméně nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle (rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, bod 67 a citovaná judikatura). To je právě případ pravidla dotčeného v původním řízení, pokud se ukáže, že vede k situaci, kdy DPH zatěžuje dodavatele, a není tedy vybírána způsobem, který je slučitelný se základní zásadou systému DPH, jak byla připomenuta v bodě 34 tohoto rozsudku.

43 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku, že směrnice o DPH, zejména její články 73 a 78, musí být vykládána v tom smyslu, že jestliže byla cena zboží určena smluvními stranami bez jakékoliv zmínky o DPH a poskytovatel tohoto zboží je osobou, která

je povinna odvést dlužnou DPH ze zdanitelného plnění, musí být dohodnutá cena v případě, kdy dodavatel již nemá možnost získat od pořizovatele DPH požadovanou daňovou správou, považována za cenu zahrnující DPH.

## K nákladům řízení

44 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 (třetí senát) rozhodl takto:

**Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména její články 73 a 78, musí být vykládána v tom smyslu, že jestliže byla cena zboží určena smluvními stranami bez jakékoliv zmínky o dani z přidané hodnoty a dodavatel tohoto zboží je osobou, která je povinna odvést dlužnou daň z přidané hodnoty ze zdanitelného plnění, musí být dohodnutá cena v případě, kdy dodavatel již nemá možnost získat od pořizovatele daň z přidané hodnoty požadovanou daňovým orgánem, považována za cenu zahrnující daň z přidané hodnoty.**

Podpisy.