Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

3. července 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Základ daně – Snížení – Zásada daňové neutrality – Leasingová smlouva vypovězená pro neplacení splátek – Opravný výměr – Působnost – Zdanitelná plnění – Dodání zboží za úplatu – Placení ‚náhrady' za předčasné ukončení až do konce původní platnosti smlouvy – Pravomoc Soudního dvora"

Ve věci C-242/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 26. března 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 5. dubna 2018, v řízení

„UniCredit Leasing" EAD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (NAP),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za „UniCredit Leasing" EAD I. Dimitrovou a M. Rajkovem, advokati,

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (NAP) N. Kalistratovem, jako zmocněncem,

– za bulharskou vládu E. Petranovou a T. Mitovou, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi R. Lyalem, jakož i Y. Marinovou a P. Michajlovou, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: bulharština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „UniCredit Leasing“ EAD (dále jen „Unicredit“) a Direktorem na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite [ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ pro město Sofia při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (NAP), Bulharsko)] ve věci odmítnutí uvedeného ředitele provést opravu výše zaplacené daně z přidané hodnoty (DPH) týkající se nezaplacených leasingových splátek.

Právní rámec

Unijní právo

Akt o přistoupení Bulharské republiky k Evropské unii

3 Článek 2 Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska k Evropské unii a úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 203), stanoví:

„Ode dne přistoupení se ustanovení původních smluv a aktů přijatých orgány Společenství a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení stávají závaznými pro Bulharsko a Rumunsko a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách a v tomto aktu.“

Směrnice o DPH

4 Článek 2 odst. 1 písm. a) 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“.

5 Článek 14 uvedené směrnice stanoví:

„1 ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

a) převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona;

b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;

c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.

3. Členské státy mohou považovat za dodání zboží předání určitých stavebních prací.“

6 Článek 63 uvedené směrnice uvádí:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

7 Článek 73 téže 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.“

8 Článek 90 směrnice o DPH zní následovně:

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

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

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.“

Bulharské právo

10 Článek 6 zakona za danak varchu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, účinný od 1. ledna 2007, dále jen „ZDDS“) stanoví:

„1) Za ‚dodání zboží‘ ve smyslu tohoto zákona se považuje převod vlastnického práva nebo jiného věcného práva k tomuto zboží.

2) Pro účely tohoto zákona se za ‚dodání zboží‘ považuje rovněž:

[…]

3. (ve znění DV č. 101 z roku 2013, účinném od 1. ledna 2014) Faktické předání zboží v rámci leasingové smlouvy výslovně stanovující převod vlastnického práva k tomuto zboží; toto ustanovení se použije i v případě, kdy leasingová smlouva stanoví pouze možnost převodu vlastnictví zboží a úhrn leasingových splátek splatných podle uvedené smlouvy bez úroků podle čl. 46 odst. 1 bodu 1 odpovídá obvyklé ceně za dané zboží v okamžiku jeho předání […]“.

11 Článek 115 ZDDS stanoví:

„1) V případě změny základu daně nebo zrušení dodání, pro které byla vystavena faktura, je dodavatel povinen vystavit doprovodné oznámení k této faktuře.

2) (doplněný v DV č. 97 z roku 2016 s účinností od 1. ledna 2017) Oznámení musí být vystaveno do pěti dnů od události uvedené v odstavci 1 a, pokud se týká dodání, pro kterou byla vystavena faktura s uvedením DPH fakturované v souvislosti s platbou zálohy, do pěti dnů od vrácení platby, jejího započtení nebo jiného finančního vypořádání stanovené zálohy, a to pokud jde o vrácenou, započtenou nebo jinak finančně vypořádanou částku.

3) V případě zvýšení základu daně je třeba vystavit vrubopis a v případě snížení základu daně nebo zrušení plnění je třeba vystavit dobropis.

4) Kromě podstatných náležitostí uvedených v článku 114 musí oznámení k faktuře uvádět:

1. číslo a datum faktury, které se oznámení týká;

2. důvod pro vystavení oznámení;

5) Oznámení musí být vydáno alespoň ve dvou vyhotoveních: jednom pro dodavatele a jednom pro příjemce.

6) V případě zrušení nebo odstoupení od leasingové smlouvy uvedené v čl. 6 odst. 2 bodě 3 dodavatel vystaví dobropis, který odpovídá rozdílu mezi základem daně souvisejícím s dodáním ve smyslu čl. 6 odst. 2 bodu 3 a zbytkem částky, na niž smlouva zní, bez DPH podle tohoto zákona.

7) (doplněný v DV č. 94 z roku 2012 s účinností od 1. ledna 2013) Oznámení týkající se faktury nemusí obsahovat podstatné náležitosti uvedené v čl. 114 odst. 1 bodech 12, 14 a 15, s výjimkou případů, kdy se jedná o plnění, kde se místo poskytnutí nachází na území členského státu, o plnění uskutečněná uvnitř Společenství a o prodej zboží na dálku.“

12 Článek 116 ZDDS uvádí:

„1) Faktury a s nimi související oznámení není možné opravovat nebo doplňovat. Chybně vystavené nebo opravené dokumenty je třeba zrušit a vystavit nové.

2) Za chybně vystavené dokumenty jsou považovány rovněž vystavené faktury a s nimi související oznámení, na nichž není uvedena DPH, přestože by uvedena být měla.

3) Za chybně vystavené dokumenty jsou považovány rovněž vystavené faktury a s nimi související oznámení, na nichž je uvedena DPH, přestože by uvedena být neměla.

4) Pokud jsou chybně vystavené nebo opravené dokumenty zanesené do účetnictví dodavatele nebo příjemce, je nutné pro jejich zrušení vypracovat pro každou stranu zápis, v němž se uvede:

1. důvod zrušení;

2. číslo neplatného dokumentu a datum jeho vystavení;

3. číslo nového dokumentu a datum jeho vystavení;

4. podpis osob, které vypracovaly zápis za každou ze stran.

5) Všechna vyhotovení zrušených dokumentů uchovává subjekt, který je vydal, a jsou zaneseny do účetní evidence dodavatele a příjemce v souladu s prováděcím předpisem k zákonu.“

13 Odstavec 9 přechodných a závěrečných ustanovení ZDDS stanoví:

„1) Je-li zboží na základě leasingové smlouvy fakticky předáno před nabytím účinnosti tohoto zákona, všechny následné platby (měsíční splátky) v rámci plnění této smlouvy, které se staly splatnými po nabytí účinnosti [ZDDS], se považují za jednotlivé transakce, kdy zdanitelné plnění je uskutečněno ke dni platby, nebo pokud nastala dříve, ke dni splatnosti.

2) Odstavec 1 se použije, pouze pokud osoba povinná k dani (dodavatel) do jednoho měsíce od nabytí účinnosti [ZDDS] předloží oblastnímu ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy, u něhož je registrována, seznam obsahující tyto informace:

1. příjemce podle smluv uvedených v odstavci 1;

2. počet a výši měsíčních splátek na základě všech smluv, pro které byl vystaven daňový doklad, ale které nebyly zaplaceny;

3. počet a výši měsíčních splátek na základě všech smluv, u nichž se zdanitelné plnění ve smyslu odstavce 1 uskuteční po nabytí účinnosti tohoto zákona.

3) V případě smluv, které nejsou uvedeny na seznamu předloženém v souladu s odstavcem 2, se má za to, že v den nabytí účinnosti [ZDDS] uskuteční osoba povinná k dani plnění ve smyslu čl. 6 odst. 2 bodu 3, jehož základ daně se rovná úhrnu měsíčních splátek splatných po nabytí účinnosti [ZDDS], a to bez DPH, která z nich má být odvedena.“

14 Článek 128 danačno-osiguritelnia procesualen kodex (řád pro oblast daní a příspěvků na sociální zabezpečení) (DV č. 105 ze dne 29. prosince 2005, účinný od 1. ledna 2006, dále jen „DOPK“) stanoví:

„1) Neoprávněně zaplacené nebo obdržené částky z titulu daní, povinných příspěvků na sociální zabezpečení, pokut a finančních sankcí uložených finančními úřady, jakož i částky, které pravděpodobně budou vráceny Národní agenturou pro veřejné příjmy na základě právních předpisů týkajících se daní nebo sociálního zabezpečení, finanční úřady započtou oproti úhradě veřejných dluhů splatných u Národní agentury pro veřejné příjmy. Započtení je možné i proti promlčenému dluhu, pokud se pohledávka dlužníka stala splatnou dříve, než došlo k promlčení jeho dluhu. […]“

15 Článek 129 DOPK uvádí:

„1) Započtení nebo vrácení může být provedeno daňovou správou z moci úřední nebo na základě písemné žádosti zúčastněné osoby. Žádost o započtení nebo o vrácení se posoudí, je-li podána do pěti let od 1. ledna roku následujícího po roce vzniku skutečnosti rozhodné pro vrácení, nestanoví-li zákon jinak.

[…]

3) (doplněný v DV č. 108 z roku 2007) Oznámení o započtení nebo o vrácení musí být vydáno do 30 dnů od obdržení žádosti, není-li před uplynutím této lhůty nařízena kontrola. Dluhy vzniklé z daní nebo povinných příspěvků na sociální zabezpečení mohou být i v případě započtení nebo vrácení, včetně situací, kdy je proti oznámení uvedenému v první větě podán opravný prostředek, předmětem kontroly. Je-li uvedené oznámení předmětem soudního sporu, je možné vydat opravný výměr až do doby, kdy soudní rozhodnutí nabude právní moci. […]

7) Proti oznámení o započtení nebo o vrácení může být podán opravný prostředek podle podmínek stanovených pro opravné výměry.“

16 Článek 133 DOPK stanoví:

„1) Dluhy vzniklé z daní nebo povinných příspěvků na sociální zabezpečení konstatované opravným výměrem, který nabyl právní moci a není napaden soudní cestou, může být upraven z podnětu finančního úřadu nebo na žádost kontrolované osoby.

2) Dluh se upraví z těchto důvodů:

1. objeví-li se nové okolnosti nebo nové písemné důkazy, které jsou zásadní pro stanovení dluhů na daních nebo povinných příspěvcích na sociální zabezpečení, které nemohly být osobě nebo útvaru, který opravný výměr vydaly, známy před:
   a) vydáním opravného výměru, pokud proti němu nebyl podán opravný prostředek;
   b) nabytím plné moci opravného výměru, pokud proti němu byl podán opravný prostředek.

2. rozhodne-li soud, jemuž je věc řádně předložena, že písemné vysvětlení poskytnuté třetí stranou, závěry znalců nebo písemná prohlášení, na jejichž základě byl stanoven dluh na daních nebo povinných příspěvcích na sociální zabezpečení, jsou padělané nebo že adresát výměru, jeho zástupce nebo finanční úřad, který vyměřil daně nebo povinné příspěvky na sociální zabezpečení nebo prováděl přezkum opravného prostředku podaného proti opravnému výměru, se dopustili trestného činu;

3. pokud se stanovení dluhu zakládá na dokumentu, který byl soudem řádně uznán za falešný, za obsahující nesprávné informace nebo za padělek;

4. pokud se stanovení dluhu zakládá na aktu soudu nebo jiného státního orgánu, který byl později zrušen;

5. pokud byl pro stejné dluhy, stejné období a pro stejnou osobu povinnou k dani vydán opravný výměr v opačném smyslu. […]“

17 Článek 134 DOPK zní takto:

„1) (doplněný v DV č. 94 z roku 2015 s účinností od 1. ledna 2016) Finanční úřad, který zjistí důvod pro provedení změny v souladu s čl. 133 odst. 2, o tom informuje oblastního ředitele a doloží mu existenci důvodu. Po posouzení existence důvodu pro změnu může oblastní ředitel rozhodnout o svěření kontroly umožňující změnit výši dluhů na daních nebo povinných příspěvcích na sociální zabezpečení, které již byly stanoveny, nebo o jejím přenesení na jinou osobu.

2) Zúčastněná osoba může předložit oblastnímu řediteli písemnou žádost, k níž přiloží navrhované důkazy.

3) Změna je přípustná, je-li rozhodnutí, kterým se nařizuje kontrola, vydáno nebo žádost o změnu podána do tří měsíců od seznámení se s důvodem pro změnu a před uplynutím lhůty stanovené v článku 109.

4) Do 30 dnů od podání žádosti uvedené v odstavci 2 oblastní ředitel prostřednictvím odůvodněného rozhodnutí nařídí kontrolu nebo ji odmítne. Kopie zamítavého rozhodnutí se zašle osobě, která žádost podala, do sedmi dnů od jeho přijetí a současně do 14 dnů od uplynutí lhůty stanovené v první větě tohoto odstavce.

5) (pozměněný v DV č. 30 z roku 2006 s účinností od 1. března 2007) Zúčastněná osoba může podat proti zamítavému rozhodnutí do čtrnácti dnů od doručení rozhodnutí a proti implicitnímu zamítnutí do 30 dnů od uplynutí lhůty pro odpověď žalobu ke správnímu soudu příslušnému k projednání žaloby směřující proti opravnému výměru. Žaloba se podává prostřednictvím oblastního ředitele. O žalobě rozhodne soud usnesením, proti kterému není možné podat opravný prostředek.

6) Zjistí-li se, že dluh vzniklý na daních nebo povinných příspěvcích na sociální zabezpečení byl nesprávně stanoven ve vyšší nebo nižší částce, vydá se opravný výměr na tento rozdíl. Dojde-li k přeplatku, je započten nebo vrácen prostřednictvím opravného výměru.“

18 Článek 87 zakona za zadalženijata i dogovorite (zákon o závazkových a smluvních vztazích) (dále jen „ZZD“) stanoví:

„1) Pokud dlužník u synalagmatické smlouvy v prodlení z důvodu okolnosti, která je mu přičitatelná, může věřitel od smlouvy odstoupit poté, co dlužníkovi určí přiměřenou lhůtu ke splnění a upozorní jej, že po uplynutí lhůty bude smlouva považována za zrušenou. Upozornění musí být písemné, pokud má takovou formu i smlouva. […]“

19 V článku 88 ZZD se uvádí:

„1) Odstoupení od smlouvy má zpětný účinek, s výjimkou smluv s postupným nebo periodickým plněním. Věřitel má nárok na náhradu újmy způsobené neplněním smlouvy. […]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

20 Dne 6. února 2006 společnost „BA Kreditanstalt Bulus“ EOOD (dále jen „Bulus“ nebo „leasingová společnost“), jejímž právním nástupcem se stala společnost Unicredit, uzavřela se společností „Vizatel“ OOD (dále jen „uživatel“) smlouvu o finančním leasingu, na jejímž základě se leasingová společnost zavázala ke koupi pozemku určeného uživatelem, k výstavbě budovy na tomto pozemku a k jejímu předání uživateli k dispozici.

21 Tato smlouva byla uzavřena na dobu 11 let, která měla začít běžet na počátku měsíce následujícího po fyzickém předání předmětu smlouvy, přičemž protiplněním měly být měsíční leasingové splátky. Stanovovala, že leasingová společnost mohla smlouvu předčasně ukončit v případě, že uživatel nezaplatí nejméně tři splátky, a požadovat náhradu ve výši úhrnu všech nezaplacených splátek, na které měla nárok za celou dobu původní platnosti smlouvy.

22 Dne 5. prosince 2006 byl předmět smlouvy předán uživateli a dne 28. prosince leasingová společnost vystavila fakturu na první splátku, zahrnující DPH. Bulharská daňová správa opravným výměrem ze dne 14. února 2008 konstatovala dluh společnosti Bulus na DPH, který byl stanoven na bázi základu daně ve výši úhrnu všech splátek za celou dobu původního trvání smlouvy, a následně ho započetla oproti daňové pohledávce, kterou uvedená společnost měla za daňovou správou.

23 Leasingová společnost sice pokračovala ve vystavování faktur zahrnujících DPH do 29. října 2010 a poté od 4. srpna 2011 do 31. srpna 2012, uživatel však přestal od dubna 2009 splátky hradit. Z důvodu, že uživatel neplnil své povinnosti, a to z důvodů, které byly na jeho straně, Bulus leasingovou smlouvu s účinností od 6. června 2015 jednostranně ukončila.

24 Za těchto okolností Bulus požádala bulharskou daňovou správu o vrácení DPH stanovené v opravném výměru ze dne 14. února 2008. Její žádost však byla zamítnuta rozhodnutím příslušného finančního úřadu, které bylo potvrzeno Direktorem.

25 Bulus podala u Administrativen sad Sofia (správní soud v Sofii, Bulharsko) žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí, kterou uvedený soud zamítl.

26 Unicredit, která se stala právním nástupcem společnosti Bulus, podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko). Zejména tvrdí, že Administrativen sad Sofia (správní soud v Sofii) nepřihlédl k nároku na snížení základu DPH v případě odstoupení od smlouvy, jak je zaručen článkem 90 směrnice o DPH.

27 Předkládající soud se domnívá, že nárok na opravu základu DPH nelze uplatnit, pokud je tento základ stanoven opravným výměrem, který nabyl právní moci, a nikoli fakturou, jelikož se jedná o správní akt konstatující daňový dluh. Mimoto, i za předpokladu, že by tento nárok na opravu mohl být uplatněn, bylo by třeba rozlišovat mezi obdobím, kdy uživatel splátky řádně platil a pro něž není nutné opravu základu DPH provést, a obdobím, ve kterém již splátky až do odstoupení od smlouvy pro částečné neplnění placeny nebyly, ohledně něhož platí, že obnovení stavu předcházejícího uzavření smlouvy je podle vnitrostátního práva nemožné. Za předpokladu, že by se jednalo o případ částečného nezaplacení, a nikoli o odstoupení ve smyslu článku 90 směrnice o DPH, vnitrostátní soud také zdůrazňuje, že žádné ustanovení bulharského práva neupravuje podmínky snížení základu daně stanoveného opravným výměrem v případě částečného nebo úplného nezaplacení.

28 Konečně, předkládající soud se zabývá opravou základu DPH za období od odstoupení od smlouvy do konce její původní platnosti, jelikož nebylo prokázáno, že předmět smlouvy byl uživatelem před koncem platnosti této smlouvy vrácen a že dluh uživatele s ohledem na ustanovení uvedené smlouvy stanovující náhradu pro leasingovou společnost v případě odstoupení pro neplnění smlouvy z důvodů na straně uživatele byl s konečnou platností uhrazen.

29 Za těchto podmínek se Varchoven administraven sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje čl. 90 odst. 1 směrnice [o DPH] při odstoupení od leasingové smlouvy snížení základu daně a vrácení DPH stanovené v opravném výměru, který nabyl právní moci a za základ daně bere úhrn měsíčních leasingových splátek za celou dobu původní platnosti smlouvy?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, kterého z příkladů uvedených v čl. 90 odst. 1 směrnice [o DPH] se může v případě odstoupení od leasingové smlouvy pro částečné nezaplacení leasingových splátek leasingová společnost dovolávat vůči členskému státu za účelem snížení základu DPH o splátky, které byly splatné, ale nebyly zaplaceny v období od zastavení plateb až do odstoupení od smlouvy, vzhledem k tomu, že odstoupení nemá zpětný účinek, což je potvrzeno i ujednáním obsaženým ve smlouvě?

3) Vyplývá z výkladu čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH závěr, že se v případě, jako je ten projednávaný, skutečně jedná o odchylku od čl. 90 odst. 1?

4) Umožňuje výklad čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH mít za to, že pojem „odstoupení“ uvedený v daném ustanovení zahrnuje případ, kdy leasingová společnost v rámci smlouvy o operativním leasingu již nemůže požadovat po uživateli zaplacení leasingových splátek, neboť od uvedené smlouvy odstoupila na základě jejího neplnění z důvodů, které ležely na straně uživatele, ale podle smlouvy má nárok na náhradu ve výši úhrnu nezaplacených leasingových splátek, které by byly splatné do konce sjednané doby trvání leasingu?“

K pravomoci Soudního dvora

30 Podle ustálené judikatury má Soudní dvůr pravomoc k výkladu unijního práva, pouze pokud jde o jeho uplatňování v novém členském státě ode dne přistoupení tohoto státu k Evropské unii (rozsudky ze dne 15. září 2011, Słaby a další, C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 27, jakož i ze dne 21. listopadu 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 34).

31 Z toho zejména vyplývá, že Soudní dvůr nemá pravomoc k výkladu unijních směrnic týkajících se DPH, jestliže období výběru daní, o něž se jedná ve věci v původním řízení, předchází dni přistoupení dotyčného členského státu k Unii (rozsudek ze dne 27. června 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 18).

32 Soudní dvůr má naopak pravomoc rozhodovat o výkladu unijního práva, pokud skutkové okolnosti sporu v původním řízení částečně nastaly po přistoupení členského státu k Unii (rozsudek ze dne 15. dubna 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, bod 15) nebo pokud mají původ ve smlouvě uzavřené před tímto přistoupením a tato situace nadále vyvolává účinky i po tomto datu (obdobně, pokud šlo o koncesní smlouvu, viz rozsudek ze dne 15. prosince 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, body 22 a 23, jakož i, pokud šlo o smluvní vznik požívacího práva, rozsudek ze dne 6. března 2018, SEGRO a Horváth, C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, body 38 a 40).

33 V projednávaném případě byla leasingová smlouva uzavřena v únoru 2006 a povinnost k DPH vznikla fyzickým předáním předmětu smlouvy v prosinci 2006. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a období výběru daně tedy předcházejí přistoupení Bulharské republiky k Unii, k němuž došlo 1. ledna 2007.

34 Jednalo se však o smlouvu s postupným plněním, která uživateli ukládala platit počínaje 28. prosincem 2006 po dobu jedenácti let leasingové splátky podléhající DPH. Situace vyplývající z této smlouvy proto vyvolávala účinky i po přistoupení Bulharské republiky k Unii.

35 S ohledem na zvláštní charakteristiky dané smlouvy a přetrvávání jejích právních účinků i po přistoupení uvedeného členského státu k Unii tak má Soudní dvůr pravomoc rozhodnout o předběžných otázkách týkajících se daňových důsledků jejího provádění.

K předběžným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že v případě odstoupení od leasingové smlouvy umožňuje snížit základ DPH stanovený paušálně v opravném výměru ze všech leasingových splátek, které měly být zaplaceny za celou dobu trvání smlouvy, přičemž toto oznámení nabylo právní moci a představuje tak „stabilní správní akt“ konstatující daňový dluh.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 uvedené směrnice, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, nezaplacení ceny nebo její části nebo snížení ceny po uskutečnění plnění, ukládá členským státům povinnost snížit základ DPH, a tudíž výši této daně dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce protiplnění nebo jeho část. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou osoba povinná k dani obdržela (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovaná judikatura).

38 Je třeba rovněž připomenout, že i když podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, tato opatření se mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkající se základu daně jen v mezích striktně nezbytných pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být proto používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, body 31 a 33).

39 Je tudíž třeba, aby se formality, které musí osoby povinné k dani splnit, aby mohly před daňovými orgány uplatnit nárok na snížení základu DPH, omezovaly na formality, které umožňují doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část. V tomto ohledu vnitrostátním soudům přísluší ověřit, zda je tomu tak u formalit vyžadovaných dotyčným členským státem (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34).

40 Vydání takového opravného výměru, jako je výměr dotčený v původním řízení, přitom nemůže představovat formalitu zajišťující správný výběr daně a předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice o DPH.

41 Vydání takového opravného výměru, jako je výměr dotčený v původním řízení, tak nemůže samo o sobě odůvodnit, že osoba povinná k dani již nemůže uplatňovat nárok na snížení základu DPH v případě odstoupení od smlouvy.

42 Je tomu tak s ohledem na výše uvedené zásady, i když podle vnitrostátních předpisů se opravný výměr stal „stabilním“, tj. již nemůže být předmětem opravného prostředku, jak zdůraznil předkládající soud.

43 Z toho vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě odstoupení od leasingové smlouvy umožňuje snížit základ DPH stanovený paušálně v opravném výměru ze všech leasingových splátek, které měly být zaplaceny za celou dobu trvání smlouvy, přestože tento výměr nabyl právní moci a představuje tak podle vnitrostátního práva „stabilní správní akt“ stanovující daňový dluh.

Ke druhé až čtvrté otázce

K přípustnosti čtvrté otázky

44 Bulharská vláda tvrdí, že čtvrtá otázka je nepřípustná. Ustanovení o odškodnění v případě odstoupení od smlouvy pro její neplnění z důvodů na straně uživatele je podle ní neplatné, neboť je dle vnitrostátního práva v rozporu s veřejným pořádkem. A dále se podle uvedené vlády tato otázka týká smlouvy o operativním leasingu, ačkoli smlouva dotčená v původním řízení je smlouvou o leasingu finančním.

45 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů, zavedené článkem 267 SFEU, je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání rozsudku i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudek ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 47).

46 Z toho vyplývá, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané

vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 23. ledna 2019, M. A. a další, C-661/17, EU:C:2019:53, bod 50).

47 Soudní dvůr mimoto opakovaně rozhodl, že mu nepřísluší, aby se v rámci řízení o předběžné otázce vyjadřoval k výkladu vnitrostátních ustanovení, ani aby posuzoval, zda jejich výklad, který poskytuje předkládající soud, je správný, jelikož takový výklad je ve výlučné pravomoci vnitrostátních soudů (rozsudky ze dne 16. února 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, bod 21, jakož i ze dne 14. června 2017, Online Games a další, C-685/15, EU:C:2017:452, bod 45).

48 Konečně, není sporu o tom, že v rámci řízení zahájeného podle článku 267 SFEU není v pravomoci Soudního dvora, aby uplatnil pravidla unijního práva na konkrétní případ. Je tedy na předkládajícím soudu, aby provedl právní kvalifikaci nezbytnou pro řešení sporu v původním řízení. Soudnímu dvoru naproti tomu přísluší poskytnout mu veškerá nezbytná vodítka, která jej při tomto posouzení povedou, a přeformulovat případně otázku, které je mu položena (rozsudek ze dne 2. července 2015, věc C-209/14, NLB Leasing, EU:C:2015:440, bod 25 a citovaná judikatura).

49 V projednávaném případě bulharská vláda tvrdí, že ustanovení o náhradě v případě odstoupení od smlouvy pro její neplnění z důvodů na straně uživatele, bylo neplatné, neboť je dle vnitrostátního práva v rozporu s veřejným pořádkem. Soudnímu dvoru přitom nepřísluší rozhodovat o výkladu vnitrostátního práva ani ověřovat správnost právního a skutkového rámce, který předkládající soud vymezil.

50 Kromě toho, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že leasingová smlouva dotčená v původním řízení obsahuje předkupní právo, jak uvádí bulharská vláda. Na první pohled chybná zmínka o jeho absenci v předběžné otázce však nemůže činit položenou otázku čistě hypotetickou. Mimoto Soudnímu dvoru přísluší, aby v rámci řízení o předběžné otázce poskytl vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď a přeformuloval případně otázku, které je mu položena.

51 Za těchto podmínek je čtvrtá otázka, kterou bude Soudní dvůr považovat za otázku týkající se smlouvy o finančním leasingu, jak uvádí předkládající soud v bodě 4 předkládacího usnesení, otázkou přípustnou.

K věci samé

52 Vnitrostátní soud se svou druhou až čtvrtou otázkou, které je třeba zkoumat společně, táže, zda musí být článek 90 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, došlo k „odstoupení“ nebo „nezaplacení“, které by mohly spadat do působnosti odchylky od povinnosti snížení základu DPH stanovené v odstavci 2 daného článku, když zaprvé, nedošlo k zaplacení části leasingových splátek za dobu mezi zastavením plateb a odstoupením od smlouvy, jelikož toto odstoupení nemá zpětný účinek, a dále nedošlo k zaplacení náhrady v případě předčasného ukončení smlouvy odpovídající úhrnu všech neuhrazených splátek, které měly být zaplaceny do konce původní platnosti smlouvy.

53 Článek 90 odst. 2 směrnice o DPH umožňuje členským státům odchýlit se v případě nezaplacení ceny nebo její části od pravidla připomenutého v bodě 37 tohoto rozsudku, podle něhož jsou povinny přiměřeně snížit základ daně pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce protiplnění nebo jeho část.

54 Jak již Soudní dvůr rozhodl, tato možnost odchylky, která je striktně omezena na případy celkového nebo částečného nezaplacení, vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotyčném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17).

55 Nezaplacením kupní ceny se totiž smluvní strany nevrací do stavu před uzavřením smlouvy. Na jedné straně je kupující i nadále povinen zaplatit přinejmenším celou původně sjednanou cenu (v případě nezaplacení celé ceny) nebo její zbývající část (v případě nezaplacení její části). A dále prodávající v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 29).

56 Za těchto podmínek, i když se „zrušení“, „vypovězení“ a „odstoupení“ vztahuje na situace, kdy povinnost dlužníka splatit svůj dluh úplně zanikla nebo se zastavila na úrovni, která je definitivně určena, se nicméně nezaplacení vyznačuje nejistotou, která je inherentní jeho nedefinitivní povaze (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, body 30 a 31).

57 Pokud jde, zaprvé, o splátky za období od pozastavení plateb do odstoupení od dotčené leasingové smlouvy, je třeba uvést, že v daném případě leasingová společnost smlouvu vypověděla k 6. červnu 2015. Jelikož však odstoupení podle článku 88 ZZD působí toliko do budoucna, splatné splátky nezaplacené uživatelem před okamžikem odstoupení jsou i nadále dlužné a leasingová společnost v zásadě stále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem.

58 Proto přiměřené snížení základu DPH v případě odstoupení ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH se nemůže uplatnit na takovou pohledávku, která není zpochybněna odstoupením od leasingové smlouvy.

59 Z toho vyplývá, že nezaplacení části splátek splatných v období před odstoupením od smlouvy představuje případ částečného nezaplacení ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, podle kterého může dotyčný členský stát, jak vyplývá z odstavců 53 a 54 tohoto rozsudku, uplatnit svou možnost odchýlit se od povinnosti snížit základ daně stanovené v odstavci 2 uvedeného článku.

60 V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že na ustanovení vnitrostátního práva, které do výčtu případů, v nichž se základ daně snižuje, nezahrnuje případ nezaplacení ceny plnění, je třeba pohlížet jako na výsledek rozhodnutí členského státu využít možnosti odchýlit se, která mu byla přiznána v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH (rozsudek 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 24).

61 Předkládající soud přitom tvrdí, že bulharské právo neobsahuje ustanovení umožňující snížení základu DPH v případě nezaplacení, neboť článek 115 ZDDS takovou opravu stanoví pouze pro případ zrušení nebo odstoupení. Je tudíž třeba mít za to, že Bulharská republika využila své možnosti odchýlit se od povinnosti snížit základ daně v případě nezaplacení, takže leasingová společnost se takového nároku dovolávat nemůže.

62 Nicméně nejistota spojená s vymáháním dlužných částek může být v souladu se zásadou daňové neutralit zohledněna tím, že osoba povinná k dani přijde o nárok na snížení základu daně do doby, než se pohledávka stane s konečnou platností nevymahatelnou. Může být ale zohledněna i přiznáním snížení v případě, že osoba povinná k dani konstatuje, že její pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, aniž by tím byla dotčena možnost, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, základ by se opět zvýšil. Vnitrostátním orgánům by tedy příslušelo, aby v souladu se zásadou proporcionality a s možností přezkumu soudem určily na základě zvláštností použitelného vnitrostátního práva důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by osoba povinná k dani musela předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně

účinně, avšak současně by méně omezoval osobu povinnou k dani, která výběrem DPH na účet státu zajišťuje její předběžné financování (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27).

63 V tomto ohledu bylo rozhodnuto, že výše uvedené platí tím spíše v souvislosti s takovými vnitrostátními předpisy, na jejichž základě se pohledávka stane v praxi s jistotou s konečnou platností nevymahatelnou až třeba po deseti letech. Taková doba může mít každopádně za následek, že podniky se musí v případě nezaplacení faktury vyrovnat se znevýhodněním v oblasti peněžních toků oproti svým konkurentům z jiných členských států, které zjevně může ohrozit cíl daňové harmonizace sledovaný směrnicí o DPH (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 28).

64 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že uživatel přestal hradit splátky v dubnu 2009, tj. téměř devět let před přijetím předkládacího rozhodnutí. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že skutečnost, že osoba povinná k dani nevymohla dlužné částky po delší dobu, vede k tomu, že je považována za důkaz rozumné pravděpodobnosti, že dluh nebude splacen, přičemž vnitrostátní orgány se musí pod dohledem soudu přesvědčit, zda tomu tak skutečně je na základě důkazů předložených k tomuto účelu.

65 Vzhledem k tomu, že je za těchto podmínek možnost odchylky, upravená v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH, určená pouze k odstranění nejistoty spojené s vymáháním dlužných částek, nemůže se uplatnit v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, aniž je dotčena možnost, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, základ daně by se opět zvýšil.

66 Pokud jde, zadruhé, o náhradu v případě předčasného ukončení smlouvy, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že leasingová smlouva stanovovala, že leasingová společnost mohla po uživateli v případě odstoupení při neplnění smlouvy z důvodů na jeho straně vyžadovat zaplacení náhrady ve výši úhrnu všech nezaplacených splátek, na které měla nárok za celou dobu původní platnosti smlouvy, sníženého o zůstatkovou hodnotu předmětu smlouvy a roční poplatek vypočítaný na základě úrokové sazby platné pro financování transakce. Z toho plyne, že leasingové splátky mohou být považovány za splatné okamžikem odstoupení od smlouvy, s výhradou použití vnitrostátních ustanovení v opačném smyslu.

67 V tomto ohledu Direktor, bulharská vláda a Evropská komise tvrdí, že platba sjednaná jako náhrada škody nepředstavuje skutečné odstupné, nýbrž odměnu za transakci, která je předmětem smlouvy, a jako taková podléhá DPH.

68 Je třeba rovněž připomenout, že podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH je předmětem DPH dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

69 Na tomto základě Soudní dvůr rozhodl, že pojem „plnění za úplatu“ předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protiplnění za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 10. ledna 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, bod 31).

70 Konkrétně bylo rozhodnuto, že předem stanovená částka, kterou hospodářská jednotka obdrží v případě předčasného ukončení smlouvy na poskytování služeb s určitou minimální dobou vázanosti jejím zákazníkem nebo z důvodu tomuto zákazníkovi přičitatelného, přičemž tato částka odpovídá částce, kterou by daná jednotka obdržela ve zbytku uvedené doby v případě, že by k takovému ukončení nedošlo, musí být považována za odměnu za poskytnutí služby za úplatu a jako taková podléhá této dani, i když takové ukončení znamená deaktivaci produktů a služeb uvedených ve

smlouvě před uplynutím sjednané minimální doby vázanosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, body 12, 45 a 57).

71 Pokud jde v projednávaném případě nejprve o podmínku existence vzájemného plnění zakládajícího přímou souvislost mezi poskytnutou službou a přijatým protiplněním, je třeba uvést, že zaplacení dotčených splátek z titulu náhrady za odstoupení od smlouvy je nedílnou součástí smlouvy, jelikož existence právního vztahu mezi stranami závisí na zaplacení těchto splátek.

72 Z poznatků, které má Soudní dvůr k dispozici, totiž vyplývá, že v rámci dotčené leasingové smlouvy se leasingová společnost zavázala ke koupi pozemku určeného uživatelem, k výstavbě budovy na tomto pozemku a k jejímu předání uživateli k dispozici. Jako protiplnění měl uživatel hradit měsíční splátky ve výši 833,78 eur po dobu 132 měsíců, tj. jedenáct let, za účelem financování transakce v souladu se splátkovým kalendářem připojeným k dané smlouvě. Na základě společného prohlášení ze dne 29. října 2010 ostatně obě strany konstatovaly, že výstavba nemovitosti, která byla předmětem smlouvy, byla dokončena.

73 Mimoto částka dlužná v případě předčasného ukončení smlouvy před dohodnutým termínem odpovídá pouze, jak bylo uvedeno v bodě 66 tohoto rozsudku, úhrnu všech splátek nezaplacených za celou dobu trvání původní platnosti smlouvy. Je tak vyloučen roční poplatek vypočítaný na základě úrokové sazby platné pro financování transakce i zůstatková hodnota předmětu smlouvy, která by se stala splatnou pouze v případě využití předkupního práva. Uhrazení částky dlužné v případě předčasného ukončení smlouvy proto umožňuje leasingové společnosti získat stejný příjem, jaký by získala v případě, že by k odstoupení nedošlo. Z toho vyplývá, že v rámci takové smlouvy, o jakou se jedná v původním řízení, odstoupení nemění ekonomickou realitu smluvního vztahu.

74 Je tak třeba mít za to, že v takové smlouvě, jako je smlouva dotčená v původním řízení, je protiplněním za částku, kterou uživatel zaplatí leasingové společnosti, právo uživatele na plnění konkrétních závazků plynoucích ze smlouvy ze strany této společnosti, i když si uživatel nepřeje nebo nemůže využít tohoto práva z jemu přičitatelného důvodu. Ve skutečnosti totiž není podstatné, zda uživatel po odstoupení od smlouvy nadále nemovitostí disponoval, jelikož leasingová společnost poskytla uživateli možnost využít plnění vyplývající ze smlouvy, neboť ukončení smlouvy jí není možné přičítat.

75 Pokud jde dále o podmínku týkající se toho, aby uhrazené částky představovaly skutečné protiplnění za individualizovatelnou službu, je třeba připomenout, že v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, byly povinnosti leasingové společnosti a částka fakturovaná uživateli v případě předčasného ukončení smlouvy stanoveny při uzavírání smlouvy. Mimoto, částka dlužná v případě předčasného ukončení odpovídá úhrnu nezaplacených měsíčních splátek, které se stávají okamžitě splatnými, aniž dojde ke změně ekonomické reality smluvního vztahu.

76 Z toho vyplývá, že částka, která má být zaplacena v případě předčasného ukončení smlouvy, musí být považována za nedílnou součást celkové částky, kterou se uživatel zavázal zaplatit leasingové společnosti za plnění jejích smluvních závazků.

77 Okolnost, že bulharská daňová správa stanovila DPH ze základu daně rovnajícího se úhrnu všech splátek za celou dobu trvání původní platnosti smlouvy, což podle všeho Bulus nezpochybňuje, ostatně potvrzuje, že dotčené částky představují protiplnění za autonomní a individualizovatelnou službu.

78 V důsledku toho musí být taková náhrada za odstoupení, jako je náhrada dotčená v původním řízení, považována za odměnu za plnění, které je předmětem leasingové smlouvy, a jako taková podléhá DPH.

79 Proto je třeba určit, zda se jedná o „odstoupení“ nebo „nezaplacení“ ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, pokud nejsou uhrazeny částky odpovídající úhrnu všech nezaplacených splátek za dobu od odstoupení od smlouvy až do konce její původní platnosti.

80 Jak vyplývá z bodu 66 tohoto rozsudku, takové částky mohou být považovány za dlužné, takže leasingová společnost v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Ve skutečnosti je vymožení splátek dlužných za období po odstoupení od smlouvy *prima facie* nejisté.

81 Mimoto, pokud osoba povinná k dani dokládá rozumnou pravděpodobnost, že dluh odpovídající splátkám splatným před odstoupením od smlouvy nebude splacen, vzhledem k tomu, že se nepodařilo dlužné částky získat za téměř devět let, což musí ověřit předkládající soud, je třeba v takovém sporu, jako je spor dotčený v původním řízení, mít za to, že taková pravděpodobnost se vztahuje rovněž na splátky, které se staly splatnými po odstoupení od smlouvy.

82 Za těchto podmínek se možnost odchylné úpravy stanovená v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH nemůže použít ani na období po odstoupení od smlouvy, aniž je tím však dotčena možnost, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, základ by se opět zvýšil.

83 Z toho plyne, že je třeba na druhou až čtvrtou otázku odpovědět, že článek 90 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, nezaplacení části leasingových splátek za dobu mezi zastavením plateb a odstoupením od smlouvy, které nemá zpětný účinek, a dále nezaplacení náhrady v případě předčasného ukončení smlouvy odpovídající úhrnu všech neuhrazených splátek, které měly být zaplaceny do konce původní platnosti smlouvy, představují případ nezaplacení, který může spadat do působnosti odchylky od povinnosti snížení základu DPH stanovené v odstavci 2 daného článku, ledaže by osoba povinná k dani doložila rozumnou pravděpodobnost, že daný dluh nebude splacen, což musí ověřit předkládající soud.

K nákladům řízení

84 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 (první senát) rozhodl takto:

1) **Článek 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že v případě odstoupení od leasingové smlouvy umožňuje snížit základ daně z přidané hodnoty stanovený paušálně v opravném výměru ze všech leasingových splátek, které měly být zaplaceny za celou dobu trvání smlouvy, přestože tento výměr nabyl právní moci a představuje tak podle vnitrostátního práva „stabilní správní akt“ stanovující daňový dluh.**

2) **Článek 90 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, nezaplacení části leasingových splátek za dobu mezi zastavením plateb a odstoupením od smlouvy, které nemá zpětný účinek, a dále nezaplacení náhrady v případě předčasného ukončení smlouvy odpovídající úhrnu všech neuhrazených splátek, které měly být zaplaceny do konce původní platnosti smlouvy, představují případ nezaplacení, který může spadat do působnosti odchylky od povinnosti snížení základu daně z přidané hodnoty stanovené v odstavci 2 daného článku, ledaže osoba povinná k dani doloží rozumnou pravděpodobnost, že daný dluh nebude splacen, což musí ověřit předkládající soud.**

Podpisy.