Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 3. julija 2019*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Davčna osnova – Zmanjšanje – Načelo davčne nevtralnosti – Pogodba o lizingu, razdrta zaradi neplačila obrokov – Odmerna odločba – Področje uporabe – Obdavčljive transakcije – Dobava blaga, opravljena za plačilo – Plačilo ‚odškodnine' zaradi razdrtja pogodbe do njenega izteka – Pristojnost Sodišča"

V zadevi C-242/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 26. marca 2018, ki je na Sodišče prispela 5. aprila 2018, v postopku

„UniCredit Leasing" EAD

proti

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, L. Bay Larsen in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „UniCredit Leasing" EAD I. Dimitrova in M. Raykov, advokati,

– za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) N. Kalistratov, agent,

– za bolgarsko vlado E. Petranova in T. Mitova, agentki,

– za Evropsko komisijo R. Lyal, Y. Marinova in P. Mihaylova, agenti,

* Jezik postopka: bolgarščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „UniCredit Leasing“ EAD (v nadaljevanju: Unicredit) in Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke (NAP), Bolgarija) (v nadaljevanju: direktor), ker zadnjenavedeni družbi Unicredit ni odobril popravka zneska plačanega davka na dodano vrednost (DDV), ki se nanaša na neplačane obroke pogodbe o lizingu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Akt o pristopu Republike Bolgarije k Evropski uniji

3 Člen 2 Akta o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203) določa:

„Z dnem pristopa so določbe izvirnih pogodb in aktov, ki so jih institucije in Evropska centralna banka sprejele pred pristopom, za Bolgarijo in Romunijo zavezujoče in se v njiju uporabljajo pod pogoji, ki jih določajo omenjene pogodbe in ta akt.“

Direktiva o DDV

4 Člen 2(1)(a) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

5 Člen 14 te direktive določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

(a) prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona;

(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.

3. Države članice lahko za dobavo blaga štejejo predajo določenih gradbenih del.“

6 Člen 63 navedene direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

7 Člen 73 iste direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8 Člen 90 Direktive o DDV določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

9 Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Bolgarsko pravo

10 Člen 6 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006, ki velja od 1. januarja 2007, v nadaljevanju: ZDDS) določa:

„(1) ‚Dobava blaga‘ v smislu tega zakona pomeni prenos lastninske pravice ali druge stvarne pravice na blagu.

(2) Za namene tega zakona se za ‚dobavo blaga‘ šteje tudi:

[…]

3. (spremenjen v DV št. 101 iz leta 2013, ki velja od 1. januarja 2014) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o lizingu, ki izrecno določa prenos lastninske pravice na tem blagu; ta določba se uporablja tudi, če je v pogodbi o lizingu dogovorjena le opcija prenosa lastninske pravice na tem blagu in je znesek obrokov lizinga iz te pogodbe, brez obresti iz člena 46(1), točka 1, enak običajni ceni blaga na dan njegove izročitve […].“

11 Člen 115 ZDDS določa:

„(1) Dobavitelj ali ponudnik storitve je pri spremembi davčne osnove ali odpovedi dobave, za katero je bil izdan račun, dolžan k računu izdati dobropis oziroma bremepis.

(2) (dopolnjen z DV št. 97 iz leta 2016, ki velja od 1. januarja 2017) Dobropis oziroma bremepis je treba izdati v petih dneh po nastopu dogodka iz odstavka 1; če se nanaša na dobavo, za katero je bil izdan račun, v katerem je izkazan DDV, obračunan na predplačilo, pa v petih dneh od datuma vračila, pobota ali druge poravnave predvidenega zneska predplačila za vrnjeni, pobotani ali drugače poravnani znesek.

(3) Pri povečanju davčne osnove je treba izdati bremepis, pri zmanjšanju davčne osnove ali preklicu transakcije pa dobropis.

(4) Poleg bistvenih elementov iz člena 114 morajo biti na dobropisu oziroma bremepisu k računu obvezno navedeni tudi:

1. številka in datum računa, za katerega je bil izdan dobropis oziroma bremepis;

2. razlog za izdajo tega dobropisa oziroma bremepisa.

(5) Dobropis oziroma bremepis je treba izdati najmanj v dveh izvodih: enem za dobavitelja in enem za prejemnika.

(6) V primeru razveljavitve ali razdrtja pogodbe o lizingu iz člena 6(2), točka 3, mora dobavitelj izdati dobropis, ki ustreza razliki med davčno osnovo za dobavo v smislu člena 6(2), točka 3, in zneskom, ki mu ostane na podlagi te pogodbe, brez DDV na podlagi tega zakona.

(7) (nov, DV št. 94 iz leta 2012, ki velja od 1. januarja 2013) Dobropis oziroma bremepis k računu lahko ne vsebuje bistvenih elementov iz člena 114(1), točke 12, 14, in 15, razen če se nanaša na transakcije, ki se opravijo na ozemlju države članice, transakcije znotraj Skupnosti in prodajo blaga na daljavo.“

12 Člen 116 ZDDS določa:

„(1) Računov in dobropisov oziroma bremepisov k tem računom ni dovoljeno popravljati ali dopolnjevati. Nepravilno izdane ali popravljene dokumente je treba stornirati in izdati nove dokumente.

(2) Za nepravilno izdane dokumente se štejejo tudi izstavljeni računi in dobropisi oziroma bremepisi k tem računom, v katerih ni izkazan DDV, čeprav bi moral biti.

(3) Za nepravilno izdane dokumente se štejejo tudi izstavljeni računi in dobropisi oziroma bremepisi k tem računom, v katerih je izkazan DDV, čeprav ne bi smel biti.

(4) Kadar so nepravilno izdani ali popravljeni dokumenti prikazani v računovodskih izkazih dobavitelja ali prejemnika, je za njihovo storniranje za vsako stranko treba sestaviti zapisnik, v katerem so navedeni:

1. razlog za storniranje;

2. številka in datum dokumenta, ki se stornira;

3. številka in datum izdaje novega dokumenta;

4. podpis oseb, ki so sestavili zapisnik vsake stranke.

(5) Vse izvode storniranih dokumentov hrani izdajatelj, vknjižijo pa se v računovodske izkaze dobavitelja in prejemnika v skladu z uredbo o izvajanju tega zakona.“

13 Člen 9 prehodnih in končnih določb ZDDS določa:

„(1) Če je bilo blago na podlagi pogodbe o lizingu dejansko izročeno pred začetkom veljavnosti tega zakona, se vsa nadaljnja plačila (mesečni obroki) po tej pogodbi, ki zapadejo po začetku veljavnosti [ZDDS], štejejo za posamezne transakcije, katerih obdavčljivi dogodek nastane na dan plačila, ali če je ta dan prej, na dan, ko je plačilo zapadlo.

(2) Odstavek 1 se uporabi le, če davčni zavezanec (dobavitelj) v enem mesecu od datuma začetka veljavnosti [ZDDS] območnemu direktoratu nacionalne agencije za prihodke, pri katerem je registriran, predloži seznam, ki mora vsebovati podatke o:

1. prejemniku iz pogodb iz odstavka 1;

2. številu in znesku mesečnih obrokov iz vseh pogodb, za katere je bil davčni dokument izdan, ki pa niso bili plačani;

3. številu in znesku mesečnih obrokov iz vseh pogodb, za katere bo obdavčljivi dogodek v smislu odstavka 1 nastal po začetku veljavnosti tega zakona.

(3) Za pogodbe, ki niso navedene na seznamu, predloženem v skladu z odstavkom 2, se šteje, da je davčni zavezanec na dan začetka veljavnosti [ZDDS] opravil transakcijo v smislu člena 6(2), točka 3, katere davčna osnova je enaka seštevku mesečnih obrokov, zapadlih po začetku veljavnosti [ZDDS], brez DDV.“

14 Člen 128 Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in postopku na področju prispevkov za socialno varnost) (DV št. 105, z dne 29. decembra 2005, ki velja od 1. januarja 2006, v nadaljevanju: DOPK) določa:

„(1) Neupravičeno plačane ali pobrane zneske davkov, obveznih prispevkov za socialno varnost, glob in denarnih sankcij, ki jih naložijo službe za javne prihodke, ter zneske, ki jih lahko vrne nacionalna agencija za javne prihodke v skladu z davčno zakonodajo ali zakonodajo o socialni varnosti, pobotajo službe za javne prihodke za vračilo zapadlih javnih dolgov, ki jih je pobrala nacionalna agencija za javne prihodke. Zastarani dolg je mogoče pobotati, če je dolžnikova terjatev zapadla, preden je njegov dolg zastaral. […]“

15 Člen 129 DOPK določa:

„(1) Pobot ali vračilo se lahko opravi na pobudo davčne uprave ali na podlagi pisne zahteve zadevne osebe. Če zakon ne določa drugače, se zahteva za pobot ali vračilo obravnava, če je vložena v petih letih od 1. januarja leta, ki sledi letu nastanka dogodka, ki je razlog za vračilo.

[…]

(3) (dopolnjen v DV št. 108 iz leta 2007) Odločbo o pobotu ali vračilu je treba izdati v 30 dneh od prejema zahtevka, če pred iztekom navedenega roka ni bil odrejen noben nadzor. Tudi v primeru pobota ali vračila – tudi če je zoper odločbo iz prejšnjega stavka vložena pritožba – so davčni dolgovi ali dolgovi iz naslova obveznih prispevkov za socialno varnost lahko predmet nadzora. Če je zoper odločbo vložena tožba, je mogoče odmerno odločbo izdati do pravnomočnosti sodne odločbe. […]

(7) Zoper odločbo o pobotu ali vračilu se je mogoče pritožiti v skladu s pravili o pritožbah zoper odmerno odločbo.“

16 Člen 133 DOPK določa:

„(1) Davčni dolg ali dolg iz naslova obveznih prispevkov za socialno varnost, ki je bil ugotovljen z odmerno odločbo, ki je postala pravnomočna in zoper katero ni bilo vloženo pravno sredstvo pred sodiščem, se lahko spremeni na pobudo službe za javne prihodke ali na zahtevo osebe, v zvezi s katero se opravlja nadzor.

(2) Dolg se spremeni iz naslednjih razlogov:

1. če se pojavijo nove okoliščine ali novi pisni dokazi, ki so bistveni za ugotovitev davčnih dolgov ali dolgov iz naslova prispevkov za socialno varnost, za katere oseba ali služba, ki je izdala odmerno odločbo, prej ni mogla vedeti:
   a) izdaja odmerne odločbe, če ta odločba ni bila izpodbijana;
   b) pravnomočnost odmerne odločbe, če je ta odločba bila izpodbijana;

2. če pristojno sodišče ugotovi, da so pisna pojasnila tretjih oseb, izvedenska mnenja ali pisne izjave, na podlagi katerih je bil določen davčni dolg ali dolg iz naslova obveznih prispevkov za socialno varnost, lažna ali da je naslovnik odločbe, njegov zastopnik ali služba za javne prihodke, ki je sodelovala pri odmeri davkov ali obveznih prispevkov za socialno varnost ali obravnavala pritožbo zoper odmerno odločbo, storila kaznivo dejanje;

3. če odmera dolga temelji na dokumentu, za katerega je bilo s sodno odločbo ugotovljeno, da je lažen, da vsebuje neresnične podatke ali da je ponarejen;

4. če odmera dolga temelji na aktu sodišča ali drugega državnega organa, ki je bil pozneje razveljavljen ali odpravljen;

5. če je bila glede istih dolgov za istega davčnega zavezanca in za isto obdobje izdana druga drugačna odmerna odločba, ki je postala pravnomočna. […]“

17 Člen 134 DOPK določa:

„(1) (dopolnjen v DV št. 94 iz leta 2015, ki velja od 1. januarja 2016) Služba za javne prihodke, ki v skladu s členom 133(2) ugotovi razlog za spremembo, mora o tem obvesti območnega direktorja in utemeljiti obstoj razloga. Po tem, ko preveri obstoj razloga za spremembo, lahko območni direktor odredi ali delegira nadzor, ki omogoča spremembo že odmerjenih davčnih dolgov ali dolgov iz naslova obveznih prispevkov za socialno varnost.

(2) Zainteresirana oseba lahko pri območnem direktorju vloži pisno zahtevo skupaj z dokazi, na katere se sklicuje.

(3) Sprememba se dovoli, če je bila izdana odločba, s katero se odredi nadzor, ali če je zahteva za spremembo vložena v treh mesecih, odkar je zainteresirana oseba izvedela za razlog za spremembo, in pred iztekom roka, določenega v členu 109.

(4) Območni direktor z obrazloženo odločbo odredi ali zavrne nadzor v 30 dneh po vložitvi zahteve iz odstavka 2. Izvod odločbe o zavrnitvi se v sedmih dneh po izdaji in najkasneje štirinajst dni po izteku roka iz prejšnjega stavka pošlje osebi, ki je zahtevo vložila.

(5) (spremenjen v DV št. 30 iz leta 2006, ki velja od 1. marca 2007) Zainteresirana oseba lahko vloži pritožbo zoper odločbo o zavrnitvi pri upravnem sodišču, pristojnem za obravnavo tožbe zoper odmerno odločbo, v štirinajstih dneh od vročitve odločbe, zoper zavrnitev zaradi molka organa pa v 30 dneh po izteku roka za odgovor. Tožba se vloži prek območnega direktorja. Sodišče o tožbi odloči s sklepom, zoper katerega ni pritožbe.

(6) Če se ugotovi, da je bil davčni dolg ali dolg iz naslova obveznih prispevkov za socialno varnost določen v višjem ali nižjem znesku od dolgovanega, se glede razlike izda odmerna odločba. V primeru preplačila se to pobota ali vrne z odmerno odločbo.“

18 Člen 87 Zakon za zadalzheniata i dogovorite (zakon o obligacijskih razmerjih in pogodbah) (v nadaljevanju: ZZD) določa:

„(1) Če dolžnik pri vzajemni pogodbi ne izpolni obveznosti iz razloga, za nastanek katerega odgovarja, lahko upnik odstopi od pogodbe, če dolžniku določi primeren rok za izpolnitev in ga obvesti, da se pogodba po izteku tega roka šteje za razdrto. Če je bila pogodba sklenjena v pisni obliki, mora biti opomin pisen. […]“

19 Člen 88 ZZD določa:

„(1) Razdrtje pogodbe ima retroaktivni učinek, razen v primeru pogodb z zaporednimi ali občasnimi izpolnitvami. Upnik je upravičen do povrnitve škode, nastale zaradi neizpolnitve pogodbe. […]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20 Družba „BA Kreditanstalt Bulus“ EOOD (v nadaljevanju: Bulus ali lizingodajalec), katere pravna naslednica je družba Unicredit, je 6. februarja 2006 z družbo „Vizatel“ OOD (v nadaljevanju: lizingojemalec) sklenila pogodbo o lizingu z opcijo odkupa, v skladu s katero se je lizingodajalec zavezal, da bo kupil zemljišče, ki ga je določil lizingojemalec, na njem zgradil objekt in ga skupaj z zemljiščem dal v uporabo lizingojemalcu.

21 Pogodba je bila sklenjena za obdobje 11 let, šteto od začetka meseca, ki sledi mesecu dejanske izročitve predmeta pogodbe, v zameno za mesečne obroke lizinga. V pogodbi je bilo določeno, da lahko lizingodajalec, če lizingojemalec ne plača najmanj treh obrokov lizinga, predčasno odstopi od pogodbe in zahteva plačilo odškodnine v višini vseh še neplačanih obrokov lizinga za ves čas trajanja lizinga.

22 Predmet pogodbe je bil 5. decembra 2006 izročen lizingojemalcu, 28. decembra 2006 pa je lizingodajalec za prvi obrok izdal račun z DDV. Z odmerno odločbo z dne 14. februarja 2008 je bolgarska davčna uprava družbi Bulus odmerila DDV na podlagi davčne osnove, ki predstavlja vsoto vseh obrokov lizinga za celotno obdobje trajanja pogodbe, nato pa ga odštela od terjatve, ki jo je ta imela do davčnih organov.

23 Čeprav je lizingodajalec še naprej izdajal račune z DDV do 29. oktobra 2010 in nato od 4. avgusta 2011 do 31. avgusta 2012, je lizingojemalec prenehal poravnavati obroke, zapadle od aprila 2009. Zaradi krivdnega neizpolnjevanja obveznosti lizingojemalca je družba Bulus enostransko razdrla pogodbo o lizingu z učinkom od 6. junija 2015.

24 V teh okoliščinah je družba Bulus pri bolgarski davčni upravi zaprosila za vračilo DDV, ki je bil odmerjen v odmerni odločbi z dne 14. februarja 2008. Vendar je bila njena zahteva zavrnjena z odločbo pristojne službe za prihodke, ki jo je potrdil direktor.

25 Družba Bulus je pri Administrativen sad Sofia (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija) vložila tožbo zoper to odločbo, ki jo je to sodišče zavrnilo.

26 Družba Unicredit, pravna naslednica družbe Bulus, je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija). Ta družba zlasti trdi, da je Administrativen sad Sofia (upravno sodišče v Sofiji) kršilo pravico do zmanjšanja davčne osnove za odmero DDV v primeru razdrtja pogodbe, ki jo zagotavlja člen 90 Direktive o DDV.

27 Predložitveno sodišče meni, da kadar se davčna osnova za odmero DDV določi s pravnomočno odmerno odločbo, in ne na podlagi računa, se pravica do poprave te davčne osnove ne uporablja, saj gre za upravni akt o ugotovitvi davčnega dolga. Poleg tega in ob predpostavki, da se ta pravica do popravka uporablja, naj bi bilo treba razlikovati med obdobjem, v katerem je lizingojemalec plačeval obroke in za katero se davčna osnova za odmero DDV ne popravi, in obdobjem, v katerem lizingojemalec več ni poravnaval zapadlih obrokov, ki traja do odstopa zaradi delnega neplačila in za katero je v skladu z nacionalno zakonodajo ponovna vzpostavitev stanja pred sklenitvijo pogodbe nemogoča. Prav tako predložitveno sodišče ob predpostavki, da gre za primer delnega neplačila, in ne zavrnitve v smislu člena 90 Direktive od DDV, opozarja, da v bolgarski zakonodaji ni nobene določbe, ki bi v primeru delnega ali celotnega neplačila določala pravila glede zmanjšanja davčne osnove, določene z odmerno odločbo.

28 Nazadnje se predložitveno sodišče sprašuje o popravku davčne osnove za odmero DDV za obdobje od razdrtja pogodbe do konca pogodbe, ki je bil predviden s to pogodbo, saj ni izkazano, prvič, da je bil predmet pogodbe vrnjen lizingodajalcu pred iztekom te pogodbe in, drugič, da so bili dolgovi lizingojemalca dokončno poravnani, ob upoštevanju klavzule v pogodbi, ki določa, da se v primeru razdrtja pogodbe lizingodajalcu plača odškodnina zaradi krivdne neizpolnitve obveznosti.

29 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali določba člena 90(1) [Direktive o DDV] v primeru razdrtja pogodbe o finančnem lizingu dovoljuje zmanjšanje davčne osnove in vračilo davka na dodano vrednost, ki je bil določen s pravnomočno odmerno odločbo na podlagi davčne osnove, sestavljene iz vsote mesečnih obrokov lizinga za celotno obdobje trajanja pogodbe?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: na katerega od primerov iz člena 90(1) [Direktive o DDV] se lahko sklicuje lizingodajalec v primeru razdrtja pogodbe o lizingu zaradi delnega neplačila dolgovanih obrokov lizinga v razmerju do države članice, da bi dosegel zmanjšanje davčne osnove v obsegu dolgovanih obrokov lizinga, ki pa v obdobju od ustavitve plačil do razdrtja pogodbe niso bili plačani, če razdrtje ne učinkuje retroaktivno, kar izrecno potrjuje klavzula v pogodbi?

3. Ali je mogoče člen 90(2) [Direktive o DDV] razlagati tako, da je v primeru, kot je obravnavani, podano odstopanje od člena 90(1) [Direktive o DDV]?

4. Ali je mogoče člen 90(1) [Direktive o DDV] razlagati tako, da pojem ‚zavrnitev' iz te določbe zajema položaj, v katerem lizingodajalec v okviru pogodbe o finančnem lizingu s prenosom lastništva ob njenem izteku od lizingojemalca ne more več zahtevati plačila obroka lizinga, ker je lizingodajalec zaradi neizpolnitve pogodbe s strani lizingojemalca razdrl pogodbo o lizingu, vendar ima na podlagi pogodbe pravico do odškodnine v višini vseh neplačanih obrokov lizinga, ki bi zapadli do izteka trajanja lizinga?"

Pristojnost Sodišča

30 V skladu z ustaljeno sodno prakso je Sodišče pristojno za razlago prava Unije le, kar zadeva njegovo uporabo v novi državi članici od datuma njenega pristopa k Evropski uniji (sodbi z dne 15. septembra 2011, Słaby in drugi, C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 27, in z dne 21. novembra 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 34).

31 Iz tega med drugim izhaja, da Sodišče ni pristojno za razlago direktiv Unije o DDV, če se je zadevni davek pobiral v obdobju pred pristopom zadevne države članice k Uniji (sodba z dne 27. junija 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, točka 18).

32 Vendar je Sodišče pristojno za razlago prava Unije, če se dejansko stanje v postopku v glavni stvari deloma nanaša na čas po pristopu države članice k Uniji (sodba z dne 15. aprila 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, točka 15) ali če to dejansko stanje izhaja iz pogodbe, ki je bila sklenjena pred pristopom države članice k Uniji in ima ta položaj učinke tudi po pristopu (glej po analogiji, kar zadeva koncesijsko pogodbo, sodbo z dne 15. decembra 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, točki 22 in 23, ter kar zadeva pogodbene ustanovitve pravice do užitka, sodbo z dne 6. marca 2018, SEGRO in Horváth, C-52/16 in C-113/16, EU:C:2018:157, točki 38 in 40).

33 V obravnavani zadevi je bila pogodba o lizingu sklenjena februarja 2006, obveznost obračuna DDV pa je nastala decembra 2006, ko je bil predmet pogodbe dejansko izročen. Dejansko stanje iz postopka v glavni stvari in obdobje pobiranja sta nastala pred pristopom Republike Bolgarije k Uniji 1. januarja 2007.

34 Vendar gre za pogodbo z zaporednimi izpolnitvami, ki od lizingojemalca zahteva, da v obdobju 11 let plačuje obroke lizinga z DDV od 28. decembra 2006. Zato je položaj, ki izhaja iz te pogodbe, imel učinke po datumu pristopa Republike Bolgarije k Uniji.

35 Zato je ob upoštevanju značilnosti te pogodbe in nadaljnjega obstoja pravnih učinkov po datumu pristopa te države članice k Uniji Sodišče pristojno za odločanje o vprašanjih za predhodno odločanje, ki se nanašajo na davčne posledice izpolnitve te pogodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da v primeru razdrtja pogodbe o lizingu dovoljuje zmanjšanje davčne osnove za DDV, ki je bila pavšalno določena z odmerno odločbo in zajema vse obroke lizinga za celotno obdobje trajanja pogodbe, pri čemer je ta odmerna odločba postala pravnomočna in torej gre za „trajen upravni akt", s katerim je bil ugotovljen davčni dolg.

37 V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo v skladu s členom 90(1) navedene direktive, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev ali celotno ali delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, vse države članice zmanjšati davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni

zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim davčno osnovo tvori dejansko prejeto plačilo in katerega korelat je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 29 in navedena sodna praksa).

38 Opozoriti je treba tudi, da čeprav člen 273 Direktive o DDV državam članicam omogoča, da določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja utaj, lahko takšni ukrepi načeloma odstopajo od spoštovanja pravil o davčni osnovi samo v okviru omejitev, ki so nujno potrebne za doseganje tega posebnega cilja. Na cilje in načela Direktive o DDV morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točki 31 in 33).

39 Zato je pomembno, da se formalnosti, ki jih morajo davčni zavezanci izpolniti za izvrševanje pravice do zmanjšanja davčne osnove za DDV pred davčnimi organi, omejijo na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije protidajatev – delno ali v celoti – dokončno ne bo prejeta. V zvezi s tem morajo nacionalna sodišča preveriti, ali je tako pri formalnostih, ki jih zahteva zadevna država članica (sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 34).

40 Izdaja odmerne odločbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, pa ne more pomeniti formalnosti, ki bi zagotavljala pravilno pobiranje DDV in preprečevala utaje v smislu člena 273 Direktive o DDV.

41 Zato izdaja odmerne odločbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, sama po sebi ne more upravičiti tega, da davčni zavezanec v primeru razdrtja pogodbe kasneje ne more več uveljavljati pravice do znižanja davčne osnove za DDV.

42 Ob upoštevanju zgoraj navedenih načel to velja, tudi če – kot je poudarilo predložitveno sodišče – odmerna odločba v skladu z nacionalnimi pravili postane „trajna“, to je, da zoper njo ni več mogoče vložiti pravnega sredstva.

43 Iz navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da v primeru razdrtja pogodbe o lizingu dovoljuje zmanjšanje davčne osnove za DDV, ki je bila pavšalno določena z odmerno odločbo in ki zajema vse obroke lizinga za celotno obdobje trajanja pogodbe, tudi če je ta odmerna odločba postala pravnomočna in tako pomeni „trajen upravni akt“, s katerim je bil na podlagi nacionalnega prava ugotovljen davčni dolg.

Drugo, tretje in četrto vprašanje

Dopustnost četrtega vprašanja

44 Bolgarska vlada trdi, da četrto vprašanje ni dopustno. Na eni strani naj bi bila klavzula, ki v primeru razdrtja pogodbe zaradi krivdne neizpolnitve določa plačilo odškodnine, nična, ker po nacionalnem pravu nasprotuje javnemu redu. Na drugi strani pa naj bi se to vprašanje nanašalo na pogodbo o lizingu brez opcije odkupa, medtem ko je v pogodbi v postopku v glavni stvari opcija odkupa izrecno navedena.

45 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, določenega v členu 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ki jo bo sprejelo, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče načeloma dolžno odločiti, če se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije (sodba z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 47).

46 Iz tega sledi, da za vprašanja o razlagi prava Unije, ki jih postavi nacionalno sodišče v pravnem in dejanskem okviru, za opredelitev katerega je samo odgovorno in pravilnost katerega ni predmet presoje Sodišča, velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča lahko Sodišče zavrže, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 23. januarja 2019, M. A. in drugi, C-661/17, EU:C:2019:53, točka 50).

47 Poleg tega je Sodišče že večkrat razsodilo, da ni njegova naloga, da v okviru postopka predhodnega odločanja poda razlago nacionalne zakonodaje in odloči, ali je razlaga, ki jo je v zvezi z njo podalo nacionalno sodišče, pravilna, ker je taka razlaga v izključni pristojnosti nacionalnih sodišč (sodbi z dne 16. februarja 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, točka 21, in z dne 14. junija 2017, Online Games in drugi, C-685/15, EU:C:2017:452, točka 45).

48 Nazadnje, ni sporno, da na podlagi člena 267 PDEU Sodišče ni pristojno uporabiti pravil prava Unije za posamezen primer. Zato mora predložitveno sodišče opraviti pravne kvalifikacije, ki so potrebne za rešitev spora o glavni stvari. Sodišče pa mu mora posredovati vsa potrebna napotila, da ga pri tej presoji usmerja, tako da predloženo vprašanje po potrebi preoblikuje (sodba z dne 2. julija 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, točka 25 in navedena sodna praksa).

49 V obravnavani zadevi bolgarska vlada trdi, da je klavzula, ki v primeru razdrtja pogodbe zaradi neizpolnitve določa plačilo odškodnine, nična, ker je po nacionalnem pravu v nasprotju z javnim redom. Vendar Sodišče ni pristojno niti za to, da bi odločalo o razlagi nacionalnega prava, niti za to, da bi se prepričalo o pravilnosti pravnega in dejanskega okvira, ki ga je opredelilo predložitveno sodišče.

50 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, in trditev bolgarske vlade izhaja, da pogodba o lizingu v postopku v glavni stvari vključuje opcijo odkupa. Vendar na prvi pogled napačna navedba, da gre za pogodbo brez opcije, v vprašanju za predhodno odločanje ne pomeni, da je vprašanje zgolj hipotetično. Poleg tega mora Sodišče v okviru postopka predhodnega odločanja zagotoviti koristen odgovor nacionalnemu sodišču, tako da po potrebi predloženo vprašanje preoblikuje.

51 V teh okoliščinah je četrto vprašanje, ki ga bo Sodišče obravnavalo, kot da se nanaša na – tako kot navaja predložitveno sodišče v točki 4 predloga za sprejetje predhodne odločbe – pogodbo o lizingu z opcijo odkupa, dopustno.

Vsebinska presoja

52 Predložitveno sodišče želi z drugim, tretjim in četrtim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, izvedeti, ali je treba člen 90 Direktive o DDV razlagati tako, da gre v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, za „zavrnitev“ ali „neplačilo“, ki lahko spada pod izjemo od obveznosti zmanjšanja davčne osnove za DDV iz odstavka 2 tega člena v primeru, na eni strani, neplačila dela dolgovanih obrokov lizinga iz pogodbe o lizingu za obdobje od ustavitve plačil do razdrtja pogodbe, če to razdrtje nima retroaktivnega učinka, in na drugi strani, v primeru neplačila dolgovane odškodnine zaradi predčasnega razdrtja pogodbe, ki ustreza vsoti vseh neplačanih obrokov lizinga do izteka trajanja te pogodbe.

53 Člen 90(2) Direktive o DDV državam članicam omogoča, da v primeru popolnega ali delnega neplačila odstopijo od pravila, navedenega v točki 37 te sodbe, v skladu s katerim morajo države članice davčno osnovo ustrezno zmanjšati vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila.

54 Kot je Sodišče že razsodilo, ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega neplačila, temelji na tem, da je lahko neplačilo protivrednosti v nekaterih okoliščinah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali pa je zgolj začasno (sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 17).

55 Neplačilo kupnine namreč strank ne postavi v položaj pred sklenitvijo pogodbe. Na eni strani kupec še vedno dolguje v primeru celotnega neplačila vsaj celotno dogovorjeno ceno ali v primeru delnega neplačila vsaj del cene, ki ostane dolgovana. Na drugi strani prodajalec načeloma ohrani svojo terjatev in jo lahko uveljavlja pred sodiščem (glej v tem smislu sodbo z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točka 29).

56 Čeprav se besedi „preklic“ in „zavrnitev“ nanašata na položaje, v katerih obveznost dolžnika, da odplača svoj dolg, bodisi popolnoma ugasne bodisi preneha veljati na dokončno določeni ravni, je za neplačilo značilna negotovost zaradi njegove nedokončnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, točki 30 in 31).

57 Prvič, glede obrokov lizinga, dolgovanih za obdobje od prenehanja plačevanja do razdrtja zadevne pogodbe o lizingu, je treba opozoriti, da je v obravnavani zadevi lizingodajalec od te pogodbe odstopil s 6. junijem 2015. Ker pa ima v skladu s členom 88 ZZD razdrtje pogodbe učinek le za naprej, lizingojemalec še naprej dolguje neplačane obroke iz pogodbe o lizingu, ki so zapadli pred datumom odstopa, lizingodajalec pa ima načeloma še vedno svojo terjatev, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem.

58 Zato se ustrezno znižanje davčne osnove za DDV v primeru zavrnitve iz člena 90(1) Direktive o DDV ne more uporabiti za take terjatve, na katere odstop od pogodbe o lizingu ne vpliva.

59 Iz tega sledi, da neplačilo nekaterih obrokov, dolgovanih za obdobje pred razdrtjem pogodbe, predstavlja primer delnega neplačila v smislu člena 90(1) Direktive o DDV, v skladu s katerim lahko zadevna država članica, kot izhaja iz odstavkov 53 in 54 te sodbe, uporabi možnost odstopanja od obveznosti zmanjšanja davčne osnove iz odstavka 2 navedenega člena.

60 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je treba nacionalno določbo, v kateri pri naštevanju primerov, v katerih se davčna osnova zmanjša, niso navedena neplačila cene transakcije, obravnavati kot rezultat tega, da je država članica uporabila možnost odstopanja, ki jo ima v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 24).

61 Predložitveno sodišče pa navaja, da bolgarsko pravo ne vsebuje določb, ki omogočajo znižanje davčne osnove za DDV v primeru neplačila, saj člen 115 ZDDS tak popravek določa le v primeru razveljavitve ali razdrtja. Zato je treba šteti, da je Republika Bolgarija uporabila možnost odstopanja od obveznosti zmanjšanja davčne osnove v primeru neplačila, tako da se lizingodajalec ne more sklicevati na tako pravico.

62 Vendar pa se lahko v skladu z načelom davčne nevtralnosti negotovost izterjave dolgovanih zneskov upošteva tako, da se davčnemu zavezancu pravica do zmanjšanja davčne osnove odvzame do takrat, dokler terjatev ne postane dokončno neizterljiva. Lahko pa se upošteva tudi tako, da se zmanjšanje odobri, če davčni zavezanec izkaže razumno verjetnost, da dolg ne bo plačan, brez poseganja v možnost, da se davčna osnova, če bi bil dolg vseeno plačan, ponovno poveča. Tako bi morali nacionalni organi ob spoštovanju načela sorazmernosti in pod nadzorom sodišča določiti, katere dokaze o tem, da plačila verjetno še dolgo ne bo, bi glede na posebnosti nacionalnega prava, ki se uporabi, moral predložiti davčni zavezanec. Takšen način izvajanja bi bil ravno tako učinkovit za uresničitev zastavljenega cilja, hkrati pa bi bil manj omejujoč za davčnega zavezanca, ki zagotavlja vnaprejšnje financiranje glede DDV, tako da ga pobere za račun države (glej v tem smislu sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 27).

63 V zvezi s tem je bilo razsojeno, da takšna ugotovitev še toliko bolj velja v okviru nacionalne zakonodaje, na podlagi katere je to, da je terjatev dokončno neizterljiva, v praksi z gotovostjo mogoče ugotoviti šele po okoli desetih letih. Ta rok je vsekakor takšen, da so podjetniki, če so soočeni z neplačilom računa, z vidika likvidnosti v slabšem položaju od svojih konkurentov v drugih državah članicah, zaradi česar bi bil lahko očitno izničen cilj davčne harmonizacije, ki se uresničuje z Direktivo o DDV (sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 28).

64 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da je lizingojemalec prenehal poravnavati zapadle obroke aprila 2009, to je že skoraj devet let pred datumom predložitvene odločbe. Iz navedenega pa izhaja, da to, da davčni zavezanec v daljšem obdobju ni uspel izterjati dolgovanih zneskov, kaže na to, da obstaja razumna verjetnost, da dolg ne bo plačan, nacionalni organi pa so pod nadzorom sodišča odgovorni, da se na podlagi dokazov, predloženih v ta namen, prepričajo, ali je res tako.

65 V teh okoliščinah, ker je možnost odstopanja iz člena 90(2) Direktive o DDV namenjena samo boju proti negotovosti, povezani z izterjavo dolgovanih zneskov, je ni mogoče uporabiti v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, brez poseganja v možnost, da se davčna osnova, če bi bil dolg vseeno plačan, ponovno poveča.

66 Drugič, glede odškodnine zaradi predčasnega razdrtja pogodbe je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bilo v pogodbi o lizingu določeno, da lahko lizingodajalec v primeru odpovedi pogodbe zaradi krivdne neizpolnitve od lizingojemalca zahteva, da plača odškodnino v višini vsote vseh neplačanih obrokov lizinga za celotno trajanje pogodbe, brez preostale vrednosti sredstev in letnega zneska, izračunanega na podlagi obrestne mere, ki se uporablja za financiranje transakcije. Iz tega izhaja, da se lahko za obroke iz pogodbe o lizingu šteje, da so dolgovani po datumu razdrtja te pogodbe, s pridržkom nasprotnih nacionalnih določb.

67 Direktor, bolgarska vlada in Evropska komisija v zvezi s tem trdijo, da dogovorjeno plačilo iz naslova odškodnine ni prava odškodnina za razdrtje pogodbe, temveč plačilo za transakcijo, ki je predmet pogodbe, in je kot tako obdavčeno z DDV.

68 Opozoriti je tudi treba, da so v skladu s členom 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV predmet DDV dobave blaga oziroma storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

69 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da je za to, da se neka transakcija opredeli kot „transakcija, opravljena za plačilo“, potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 10. januarja 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, točka 31).

70 Natančneje, razsojeno je bilo, da je treba vnaprej določeni znesek, ki ga gospodarski subjekt prejme, če pride do predčasnega prenehanja pogodbe o opravljanju storitev, ki določa najkrajše trajanje naročniškega razmerja, ker njegova stranka od nje odstopi ali iz razloga, ki se lahko pripiše tej stranki, in katerega višina ustreza znesku, ki bi ga ta subjekt prejel med preostankom navedenega obdobja, če do tega prenehanja ne bi prišlo, šteti za plačilo za storitve, opravljene za plačilo, ki so kot take predmet DDV, čeprav tako prenehanje pomeni dezaktivacijo proizvodov in storitev, določenih s pogodbo, pred potekom dogovorjenega najkrajšega trajanja razmerja (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, točke 12, 45 in 57).

71 V obravnavani zadevi je treba najprej v zvezi s pogojem, ki zahteva obstoj vzajemnih dajatev oziroma storitev, ki vzpostavljajo neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom, opozoriti, da je plačilo zadevnih obrokov iz naslova odškodnine zaradi razdrtja bistven del pogodbe, ker je obstoj pravnega razmerja med strankama odvisen od plačila navedenih obrokov.

72 Iz podatkov, ki so na voljo Sodišču, je namreč razvidno, da se je lizingodajalec v okviru zadevne pogodbe o lizingu zavezal, da bo kupil zemljišče, ki ga je določil lizingojemalec, in na njem zgradil objekt, ki ga bo skupaj z zemljiščem dal na razpolago lizingojemalcu. V zameno je moral lizingojemalec 132 mesecev, to je enajst let, plačevati mesečni obrok lizinga v višini 833,78 EUR za financiranje transakcije v skladu s časovnim razporedom, priloženim k tej pogodbi. Stranki sta z dogovorom z dne 29. oktobra 2010 še potrdili, da je bila gradnja nepremičnine, ki je predmet lizinga, dokončana.

73 Poleg tega je znesek, ki ga je treba plačati v primeru prenehanja pogodbe pred dogovorjenim rokom, zgolj – kot je navedeno v točki 66 te sodbe – vsota vseh neplačanih obrokov lizinga za celotno trajanje pogodbe. Torej ne vključuje niti letnega zneska, izračunanega na podlagi obrestne mere, ki se uporablja za financiranje transakcije, niti preostale vrednosti sredstev, ki bi jo bilo treba plačati samo v primeru uveljavljanja opcije odkupa. Zato plačilo dolgovanega zneska zaradi predčasnega prenehanja pogodbe lizingodajalcu omogoči, da prejme enak prihodek, kot bi ga prejel, če ne bi prišlo do razdrtja pogodbe. Iz tega sledi, da v okviru pogodbe tipa, kot je ta v zadevi iz postopka v glavni stvari, razdrtje pogodbe ne spremeni ekonomske stvarnosti pogodbenega razmerja.

74 Tako je treba šteti, da je v pogodbi, kot je ta v zadevi iz postopka v glavni stvari, protivrednost zneska, ki ga je lizingojemalec plačal lizingodajalcu, pravica lizingojemalca do tega, da ta gospodarski subjekt izpolni določene obveznosti iz pogodbe, tudi če lizingojemalec ne želi ali ne more uresničevati te pravice iz razloga, ki je na njegovi strani. Če je lizingodajalec lizingojemalcu dal možnost, da koristi storitve iz pogodbe, dejansko ni pomembno, ali je lizingojemalec po datumu razdrtja pogodbe še razpolagal z blagom ali ne, ker odgovornost za razdrtje te pogodbe ni na strani lizingodajalca.

75 Dalje, v zvezi s pogojem, ki zahteva, da plačani zneski pomenijo ustrezno protivrednost za določljivo storitev, je treba poudariti, da so v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, obveznosti lizingodajalca in znesek, ki se zaračuna lizingojemalcu v primeru predčasnega prenehanja pogodbe, že določeni ob sklenitvi pogodbe. Poleg tega je dolgovani znesek zaradi predčasnega prenehanja pogodbe enak skupnemu znesku mesečnih obrokov, ki zapadejo v takojšnje plačilo, ne da bi se spremenila ekonomska stvarnost pogodbenega razmerja.

76 Iz tega sledi, da je treba dolgovani znesek zaradi predčasnega prenehanja pogodbe obravnavati kot sestavni del skupnega zneska, ki se ga je lizingojemalec zavezal plačati za izpolnitev pogodbenih obveznosti lizingodajalca.

77 To, da je bolgarska davčna uprava DDV odmerila na podlagi davčne osnove, ki je enaka vsoti vseh obrokov lizinga za celotno trajanje pogodbe, česar družba Bulus, kot je razvidno, ni izpodbijala, pa potrjuje, da zadevni zneski pomenijo protivrednost za samostojno in določljivo storitev.

78 Zato je treba odškodnino zaradi razdrtja pogodbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, šteti za plačilo za transakcijo, ki je predmet pogodbe o lizingu in je kot taka obdavčena z DDV.

79 Torej je treba ugotoviti, ali gre za „zavrnitev“ ali „neplačilo“ v smislu člena 90(1) Direktive o DDV, če obroki, ki ustrezajo vsoti vseh neplačanih obrokov lizinga od razdrtja do izteka trajanja te pogodbe, niso bili plačani.

80 Kot izhaja iz točke 66 te sodbe, je take zneske mogoče šteti za dolgovane, tako da ima lizingodajalec načeloma še vedno svojo terjatev, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. Dejansko je izterjava obrokov, dolgovanih za obdobje po razdrtju pogodbe, na prvi pogled negotova.

81 Poleg tega, ker je davčni zavezanec izkazal razumno verjetnost, da dolg, ki ustreza obrokom, ki so zapadli v plačilo pred odstopom od pogodbe, ne bo poplačan, ob upoštevanju, da dolgovani zneski v skoraj devetih letih niso bili izterjani, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je treba v sporu, kot je ta v postopku v glavni stvari, šteti, da taka verjetnost obstaja tudi za obroke, ki so v plačilo zapadli po odstopu od pogodbe.

82 Zato možnosti odstopanja iz člena 90(2) Direktive o DDV v teh okoliščinah prav tako ni mogoče uporabiti za obdobje po odstopu od pogodbe, brez poseganja v možnost, da se davčna osnova, če bi bil dolg vseeno plačan, ponovno poveča.

83 Iz tega sledi, da je treba na drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90 Direktive o DDV razlagati tako, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, neplačilo dela dolgovanih obrokov lizinga iz pogodbe o lizingu za obdobje od ustavitve plačil do razdrtja pogodbe brez retroaktivnega učinka, na eni strani, in neplačilo dolgovane odškodnine zaradi predčasnega prenehanja pogodbe, ki ustreza vsoti vseh neplačanih obrokov lizinga do izteka trajanja te pogodbe, na drugi strani, predstavljata primer neplačila, ki lahko spada pod odstopanje od obveznosti zmanjšanja davčne osnove za DDV iz odstavka 2 tega člena, razen če davčni zavezanec izkaže razumno verjetnost, da dolg ne bo plačan, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

84 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v primeru razdrtja pogodbe o lizingu dovoljuje zmanjšanje davčne osnove za plačilo davka na dodano vrednost, ki je bila pavšalno določena z odmerno odločbo in ki zajema vse obroke lizinga za celotno obdobje trajanja pogodbe, tudi če je ta odmerna odločba postala pravnomočna in tako pomeni „trajen upravni akt“, s katerim je bil na podlagi nacionalnega prava ugotovljen davčni dolg.**

2. **Člen 90 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, neplačilo dela dolgovanih obrokov lizinga iz pogodbe o lizingu za obdobje od ustavitve plačil do razdrtja pogodbe brez retroaktivnega učinka, na eni strani, in neplačilo dolgovane odškodnine zaradi predčasnega prenehanja pogodbe, ki ustreza vsoti vseh neplačanih obrokov lizinga do izteka trajanja te pogodbe, na drugi strani, predstavljata primer neplačila, ki lahko spada pod odstopanje od obveznosti zmanjšanja davčne osnove za plačilo davka na dodano vrednost iz odstavka 2 tega člena, razen če davčni zavezanec izkaže razumno verjetnost, da dolg ne bo plačan, kar mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi