Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 3. júla 2019 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Zdaniteľný základ – Zníženie – Zásada daňovej neutrality – Lízingová zmluva vypovedaná z dôvodu nezaplatenia lízingových splátok – Opravný daňový výmer – Pôsobnosť – Zdaniteľné plnenia – Dodanie tovaru za protihodnotu – Platenie ‚náhrady' pre prípad vypovedania zmluvy až do uplynutia platnosti zmluvy – Právomoc Súdneho dvora"

Vo veci C-242/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) z 26. marca 2018 a doručený Súdnemu dvoru 5. apríla 2018, ktorý súvisí s konaním:

„UniCredit Leasing" EAD

proti

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

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „UniCredit Leasing" EAD, v zastúpení: I. Dimitrova a M. Rajkov, advokati,

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika" – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (NAP), v zastúpení: N. Kalistratov, splnomocnený zástupca,

– bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a T. Mitova, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, Y. Marinova a P. Michajlova, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: bulharčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou „UniCredit Leasing“ EAD (ďalej len „Unicredit“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (NAP) [riaditeľ riaditeľstva „Opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ pre mesto Sofia pri Národnej agentúre pre verejné príjmy (NAP), Bulharsko] (ďalej len „Direktor“), ktorého predmetom je skutočnosť, že Direktor jej odmietol priznať úpravu sumy zaplatenej dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá sa týka nezaplatených splátok podľa lízingovej zmluvy.

Právny rámec

Právo Únie

Akt o pristúpení Bulharskej republiky k Európskej únii

3 Podľa článku 2 aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203):

„Odo dňa pristúpenia sú ustanovenia pôvodných zmlúv a aktov prijatých inštitúciami a Európskou centrálnou bankou pred pristúpením záväzné pre Bulharsko a Rumunsko a uplatňujú sa v týchto štátoch za podmienok stanovených v týchto zmluvách a v tomto akte.“

Smernica o DPH

4 Článok 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

5 Článok 14 tejto smernice stanovuje:

„1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

a) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona;

b) skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky;

c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.

3. Členské štáty môžu považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác.“

6 Článok 63 uvedenej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

7 Článok 73 tej istej smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

8 Článok 90 smernice o DPH znie takto:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“

9 Článok 273 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Bulharské právo

10 Podľa § 6 Zakon za danък vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty) (DV č. 63 zo 4. augusta 2006 účinný od 1. januára 2007, ďalej len „ZDDS“):

„1. Za ‚dodanie tovaru‘ v zmysle tohto zákona sa považuje prevod vlastníckeho práva alebo iného vecného práva k tovaru.

2. Na účely tohto zákona sa za ‚dodanie tovaru‘ považuje aj:

…

3. (zmenený v DV č. 101 z roku 2013, účinný od 1. januára 2014) Skutočné poskytnutie tovaru na základe lízingovej zmluvy, ktoré výslovne upravuje prevod vlastníckeho práva k tomuto tovaru; toto ustanovenie sa uplatňuje aj vtedy, keď je v lízingovej zmluve upravená len možnosť prevodu vlastníctva tovaru a suma lízingových splátok splatných podľa uvedenej zmluvy bez úrokov podľa § 46 ods. 1 bodu 1 je rovnaká ako bežná cena tovaru v čase poskytnutia…“

11 § 115 ZDDS stanovuje:

„1. V prípade zmeny základu dane alebo zrušenia dodávky, v súvislosti s ktorou bola vystavená faktúra, dodávateľ tovaru je povinný vystaviť k tejto faktúre oznámenie.

2. (doplnený do DV č. 97 z roku 2016, účinný od 1. januára 2017) Oznámenie sa musí vydať do piatich dní od udalosti uvedenej v odseku 1, a ak sa týka dodania, pre ktoré bola vystavená faktúra s uvedením DPH fakturovanej v prípade platby zálohy, v lehote piatich dní odo dňa vrátenia, započítania alebo iného odplatného vyrovnania sumy stanovenej zálohy, a to pokiaľ ide o sumu, ktorá bola vrátená, započítaná alebo inak odplatným spôsobom vyrovnaná.

3. V prípade zvýšenia základu dane je nutné vystaviť oznámenie o dlhu, v prípade zníženia základu dane alebo zrušenia dodávky je nutné vystaviť dobropis.

4. Okrem podstatných náležitostí uvedených v § 114 musí oznámenie k faktúre povinne konkretizovať:

1) číslo a dátum faktúry, ku ktorej je oznámenie vydané,

2) dôvod vydania tohto oznámenia.

5. Oznámenie sa musí vydať najmenej v dvoch vyhotoveniach, pričom jedno je určené pre dodávateľa a jedno pre príjemcu.

6. V prípade zrušenia alebo vypovedania lízingovej zmluvy podľa § 6 ods. 2 bodu 3 musí dodávateľ vydať dobropis zodpovedajúci rozdielu medzi zdaniteľným základom týkajúcim sa dodania v zmysle § 6 ods. 2 bodu 3 a sumou, ktorá mu zostáva podľa uvedenej zmluvy bez DPH podľa tohto zákona.

7. (nový, DV č. 94 z roku 2012, účinný od 1. januára 2013) Oznámenie k faktúre nemusí obsahovať podstatné náležitosti uvedené v § 114 ods. 1 bodoch 12, 14 a 15, okrem prípadov, keď sa týka transakcie s miestom výkonu na území členského štátu, transakcie v rámci Spoločenstva a predaja tovaru na diaľku.“

12 § 116 ZDDS stanovuje:

„1. Nepovoľuje sa vykonávať opravy a doplnenia na faktúrach a oznámeniach k nim. Nesprávne vystavené alebo opravené dokumenty sa musia zrušiť a je potrebné vystaviť ich nanovo.

2. Vystavené faktúry a oznámenia k nim, na ktorých nie je uvedená DPH, hoci tam mala byť uvedená, sa tiež považujú za nesprávne vystavené dokumenty.

3. Za nesprávne vystavené dokumenty sa považujú aj vystavené faktúry a oznámenia k nim, na ktorých je uvedená DPH napriek tomu, že nemala byť uvedená.

4. Pokiaľ sa dokumenty, ktoré boli nesprávne vystavené alebo opravené, zohľadnia v účtovných evidenciách dodávateľa alebo príjemcu, na účely ich zrušenia je potrebné vypracovať pre každú zmluvnú stranu zápisnicu, v ktorej sa uvedie:

1) dôvod zrušenia,

2) číslo a dátum zrušeného dokumentu,

3) číslo a dátum vystavenia nového dokumentu,

4) podpis osôb, ktoré vypracovali zápisnicu pre každú zmluvnú stranu.

5. Všetky vyhotovenia zrušených dokumentov si ich vystaviteľ ponechá a zaznamenajú sa do účtovníctva dodávateľa a príjemcu v súlade s vykonávacím nariadením k zákonu.“

13 Bod 9 prechodných a záverečných ustanovení ZDDS stanovuje:

„1. Ak sa podľa lízingovej zmluvy tovar skutočne poskytol pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona, všetky následné platby (mesačné splátky) podľa tejto zmluvy, ktoré sú splatné po nadobudnutí účinnosti [ZDDS], sa považujú za individuálne transakcie, pri ktorých dôjde k rozhodujúcej skutočnosti v deň platby, alebo v prípade skoršieho dátumu v deň, keď sa stala splatnou.

2. Odsek 1 sa uplatňuje len vtedy, ak do jedného mesiaca od nadobudnutia účinnosti [ZDDS] zdaniteľná osoba (dodávateľ) predloží na územnom riaditeľstve Národnej agentúry pre verejné príjmy, na ktorom je zaregistrovaná, zoznam, na ktorom musia byť povinne uvedené nasledujúce informácie:

1) príjemca podľa zmlúv uvedených v odseku 1,

2) počet a výška mesačných splátok na základe všetkých zmlúv, v prípade ktorých bol vydaný daňový doklad, ale ktoré neboli zaplatené,

3) počet a výška mesačných splátok na základe všetkých zmlúv, pri ktorých rozhodujúca skutočnosť v zmysle odseku 1 nastane po nadobudnutí účinnosti tohto zákona.

3. V prípade zmlúv, ktoré nie sú uvedené na zozname predloženom v súlade s odsekom 2, sa predpokladá, že v deň nadobudnutia účinnosti [ZDDS] zdaniteľná osoba vykoná transakciu v zmysle § 6 ods. 2 bodu 3, ktorej zdaniteľný základ sa rovná sume mesačných splátok splatných po nadobudnutí účinnosti [ZDDS], bez splatnej DPH z nich.“

14 § 128 Daňčno-osiguritelnia procesualen kodex (procesný kódex v oblasti daní a poistného na sociálne zabezpečenie) (DV č. 105 z 29. decembra 2005 účinný od 1. januára 2006, ďalej len „DOPK“) stanovuje:

„1. Neoprávnene vyplatené alebo prijaté sumy, pokiaľ ide o dane, povinné poistné na sociálne zabezpečenie, pokuty a peňažné sankcie uložené orgánmi príslušnými v oblasti verejných príjmov, ako aj sumy, ktoré môže vyplácať Národná agentúra pre verejné príjmy podľa právnych predpisov v oblasti daní alebo sociálneho zabezpečenia, musia orgány príslušné v oblasti verejných príjmov započítať na úhradu splatných verejných dlhov, ktoré sústreďuje Národná agentúra pre verejné príjmy. Započítanie s premlčaným dlhom možno uskutočniť, pokiaľ sa dlžníkova pohľadávka stala splatnou predtým, ako došlo k premlčaniu jeho dlhu. …“

15 § 129 DOPK stanovuje:

„1. Započítanie alebo vrátenie môže vykonať daňová správa z vlastnej iniciatívy alebo na základe písomnej žiadosti dotknutej osoby. Žiadosť o započítanie alebo vrátenie sa preskúma, ak sa predloží do piatich rokov od 1. januára roku, ktorý nasleduje po roku, v ktorom došlo k udalosti zakladajúcej nárok na vrátenie, ak zákon neustanovuje inak.

…

3. (doplnené DV č. 108 z roku 2007) Oznámenie o započítaní alebo vrátení sa musí vydať v lehote 30 dní od prijatia žiadosti, ak pred uplynutím tejto lehoty nebolo nariadené žiadne preskúmanie. Aj v prípade započítania alebo vrátenia vrátane situácie, keď bola proti oznámeniu podaná žaloba, môžu byť daňové dlhy alebo dlhy na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie predmetom preskúmania. Ak je oznámenie predmetom žaloby v sporovom konaní, možno vydať opravný daňový výmer až do právoplatnosti rozhodnutia súdu. …

7. Oznámenia o započítaní alebo vrátení možno napadnúť žalobou podľa podmienok žalôb proti opravným daňovým výmerom.“

16 § 133 DOPK stanovuje:

„1. Daňový dlh alebo dlh na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie konštatovaný v opravnom výmere, ktorý nadobudol právoplatnosť a ktorý nebol predmetom žaloby na súde, možno zmeniť z vlastnej iniciatívy orgánu príslušného v oblasti verejných príjmov alebo na základe žiadosti kontrolovanej osoby.

2. Dlh sa mení z týchto dôvodov:

1) keď sa objavia nové okolnosti alebo nové písomné dôkazy, ktoré sú podstatné pre konštatovanie daňových dlhov alebo dlhov na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie, o ktorých osoba alebo orgán, ktorý vydal opravný výmer, nemohol predtým vedieť:
   a) vydanie opravného výmeru, ak tento výmer nebol predmetom žaloby,
   b) nadobudnutie právoplatnosti opravného výmeru, ak tento výmer bol predmetom žaloby;

2) keď príslušný súd zistí, že písomné vysvetlenia poskytnuté treťou stranou, odborné zistenia, písomné vyhlásenia, na základe ktorých sa zistil daňový dlh alebo dlh na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie, sú nepravdivé alebo príjemca výmeru, jeho zástupca alebo orgán príslušný v oblasti verejných príjmov, ktorý sa zúčastnil na úradnom zistení daní alebo povinného poistného na sociálne zabezpečenie alebo preskúmal prostriedok nápravy proti výmeru týkajúcemu sa zmeny, sa dopustil trestného činu;

3) keď je úradné zistenie dlhu založené na dokumente, ktorý bol súdom riadne uznaný za falzifikát, obsahujúci nesprávne informácie alebo predmet falšovania;

4) keď je úradné zistenie dlhu založené na akte súdu alebo iného štátneho orgánu, ktorý bol následne zrušený;

5) keď bol vydaný iný protichodný opravný výmer, ktorý nadobudol právoplatnosť a týka sa tých istých dlhov za rovnaké obdobie a vo vzťahu k tej istej zdaniteľnej osobe. …“

17 § 134 DOPK znie takto:

„1. (doplnené DV č. 94 z roku 2015, účinný od 1. januára 2016) Orgán príslušný v oblasti verejných príjmov, ktorý konštatuje dôvod zmeny v súlade s § 133 ods. 2, je povinný informovať územného riaditeľa, pričom odôvodní existenciu dôvodu. Po posúdení existencie dôvodu na zmenu môže územný riaditeľ zveriť preskúmanie umožňujúce zmeniť daňové dlhy alebo dlhy na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie, ktoré už boli stanovené, alebo rozhodnúť o jeho delegovaní.

2. Osoba, ktorá má záujem, môže územnému riaditeľovi predložiť písomnú žiadosť, pričom k nej pripojí dôkazy, o ktoré sa opiera.

3. Zmena sa povolí, ak je vydané rozhodnutie o nariadení preskúmania alebo je podaná žiadosť o zmenu v lehote troch mesiacov od nadobudnutia vedomosti o dôvode zmeny a pred uplynutím lehoty stanovenej v § 109.

4. V lehote tridsať dní od podania žiadosti uvedenej v odseku 2 územný riaditeľ nariadi alebo odmietne preskúmanie prostredníctvom odôvodneného rozhodnutia. Kópia rozhodnutia o zamietnutí sa zašle osobe, ktorá podala žiadosť, v lehote sedem dní od jeho prijatia a najneskôr štrnásť dní od uplynutia lehoty stanovenej v prvej vete tohto odseku.

5. (zmenené DV č. 30 z roku 2006, účinný od 1. marca 2007) Osoba, ktorá má záujem, môže podať žalobu proti rozhodnutiu o odmietnutí v lehote štrnástich dní od doručenia rozhodnutia, a proti implicitnému odmietnutiu v lehote 30 dní od uplynutia lehoty na odpoveď na správny súd, ktorý je príslušný na preskúmanie žaloby proti opravnému výmeru. Žaloba sa podáva prostredníctvom územného riaditeľa. Súd rozhoduje o žalobe uznesením, proti ktorému sa nemožno odvolať.

6. Ak sa zistí, že daňový dlh alebo dlh na povinnom poistnom na sociálne zabezpečenie bol stanovený na sumu, ktorá je vyššia alebo nižšia ako to, čo sa dlhuje, vydá sa opravný výmer k rozdielu. V prípade preplatku sa tento preplatok započíta alebo vráti prostredníctvom opravného výmeru.“

18 § 87 Zakon za zadălženijata i dogovorite (zákon o záväzkových vzťahoch a zmluvách) (ďalej len „ZZD“) stanovuje:

„1. Keď si dlžník zo synalagmatickej zmluvy neplní svoje záväzky z dôvodu, ktorý mu možno pričítať, veriteľ môže odstúpiť od zmluvy, pokiaľ dlžníkovi určil primeranú lehotu na splnenie a upozornil ho na to, že po uplynutí tejto lehoty sa zmluva bude považovať za zrušenú. Keď bola zmluva uzatvorená písomne, toto upozornenie sa musí uskutočniť písomne. …“

19 § 88 ZZD stanovuje:

„1. Odstúpenie má retroaktívny účinok okrem zmlúv s postupným alebo pravidelným plnením. Veriteľ má nárok na náhradu ujmy spôsobenej neplnením zmluvy. …“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

20 Dňa 6. februára 2006 „BA Kreditanstalt Bulus“ EOOD (ďalej len „Bulus“ alebo „lízingový prenajímateľ“), do právneho postavenia ktorej vstúpila Unicredit, uzatvorila so spoločnosťou „Vizatel“ OOD (ďalej len „lízingový nájomca“) lízingovú zmluvu s možnosťou odkúpenia, podľa ktorej sa lízingový prenajímateľ zaviazal kúpiť pozemok určený lízingovým nájomcom s cieľom vybudovať na tomto pozemku budovu a tento celok dať k dispozícii lízingovému nájomcovi.

21 Táto zmluva bola uzatvorená na dobu jedenástich rokov, ktorá začala plynúť začiatkom mesiaca nasledujúceho po fyzickom odovzdaní predmetu zmluvy za protiplnenie v podobe mesačnej lízingovej splátky. Stanovovala, že lízingový prenajímateľ môže predčasne ukončiť zmluvu v prípade nezaplatenia aspoň troch lízingových splátok lízingovým nájomcom a požadovať vyplatenie náhrady rovnajúcej sa súčtu všetkých nezaplatených lízingových splátok počas celej doby lízingu.

22 Dňa 5. decembra 2006 bol predmet zmluvy odovzdaný lízingovému nájomcovi a 28. decembra lízingový prenajímateľ vystavil faktúru s DPH na prvú splátku. V rámci opravného daňového výmeru zo 14. februára 2008 bulharská daňová správa konštatovala dlh spoločnosti Bulus na DPH, ktorý bol vypočítaný na základe zdanenia zodpovedajúceho súčtu všetkých lízingových splátok dlžných za celé obdobie trvania zmluvy a následne ho započítala s daňovou pohľadávkou, ktorú mala Bulus voči daňovej správe.

23 Hoci lízingový prenajímateľ pokračoval vo vystavovaní faktúr s DPH do 29. októbra 2010 a potom od 4. augusta 2011 do 31. augusta 2012, lízingový nájomca prestal platiť dlžné splátky od apríla 2009. Z dôvodu zavineného neplnenia si povinností zo strany lízingového nájomcu Bulus jednostranne vypovedala lízingovú zmluvu s účinnosťou od 6. júna 2015.

24 Za týchto okolností Bulus požiadala bulharskú daňovú správu o vrátenie DPH vypočítanej v opravnom daňovom výmere zo 14. februára 2008. Jej žiadosť však bola zamietnutá rozhodnutím orgánu príslušného v oblasti verejných príjmov, pričom toto rozhodnutie potvrdil Direktor.

25 Bulus podala na Administrativen săd Sofija (Správny súd Sofia, Bulharsko) proti tomuto rozhodnutiu žalobu, ktorú tento súd zamietol.

26 Unicredit, ktorá je právnym nástupcom spoločnosti Bulus, podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko). Predovšetkým tvrdí, že Administrativen săd Sofija (Správny súd Sofia) porušil právo na zníženie zdaniteľného základu na účely DPH pre prípad vypovedania zmluvy, ako to zaručuje článok 90 smernice o DPH.

27 Vnútroštátny súd zastáva názor, že právo na opravu zdaniteľného základu na účely DPH, ak je tento zdaniteľný základ určený opravným daňovým výmerom, ktorý nadobudol právoplatnosť, a nie faktúrou, sa neuplatňuje, pretože ide o administratívny akt, ktorým sa konštatuje daňový dlh. Navyše aj za predpokladu, že by sa toto právo na opravu uplatňovalo, je potrebné rozlišovať jednak obdobie, v ktorom lízingový nájomca zaplatil splátky a v prípade ktorého nie je potrebné vykonať opravu zdaniteľného základu na účely DPH, a jednak obdobie, počas ktorého lízingový nájomca splátky už neplatil, až do výpovede z dôvodu čiastočného nezaplatenia, a v prípade ktorého je obnovenie situácie pred uzatvorením zmluvy podľa vnútroštátneho práva nemožné. Aj za predpokladu, že by išlo o prípad čiastočného neplatenia, a nie výpovede v zmysle článku 90 smernice o DPH, vnútroštátny súd zdôrazňuje, že žiadne ustanovenie bulharského práva neupravuje spôsoby zníženia zdaniteľného základu stanoveného opravným daňovým výmerom v prípade čiastočného alebo úplného nezaplatenia.

28 Napokon vnútroštátny súd sa pýta na opravu zdaniteľného základu na účely DPH za obdobie od vypovedania zmluvy do konca doby trvania zmluvy, ktorý je v nej stanovený, pretože jednak nie je preukázané, že predmet zmluvy bol odovzdaný lízingovému prenajímateľovi pred koncom doby trvania tejto zmluvy, a jednak, že dlhy lízingového nájomcu boli s konečnou platnosťou vyrovnané vzhľadom na ustanovenie tejto zmluvy, v ktorom sa stanovuje vyplatenie náhrady lízingovému prenajímateľovi v prípade vypovedania v dôsledku zavineného neplnenia.

29 Za týchto podmienok Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Umožňuje ustanovenie článku 90 ods. 1 [smernice o DPH] pri vypovedaní lízingovej zmluvy zníženie základu dane a vrátenie DPH, ktorá bola vypočítaná právoplatným opravným daňovým výmerom z vymeriavacieho základu pozostávajúceho zo sumy mesačných lízingových splátok za celkové obdobie platnosti zmluvy?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: na ktoré prípady uvedené v článku 90 ods. 1 [smernice o DPH] sa lízingový prenajímateľ môže v prípade vypovedania lízingovej zmluvy kvôli čiastočnému nezaplateniu dlžných lízingových splátok odvolať voči členskému štátu, aby dosiahol zníženie zdaniteľného základu na účely DPH v rozsahu dlžných, ale nezaplatených lízingových splátok za obdobie od zastavenia platieb do okamihu vypovedania zmluvy, pokiaľ vypovedanie nepôsobí spätne, čo potvrdzuje klauzula v samotnej zmluve?

3. Vyplýva z výkladu článku 90 ods. 2 [smernice o DPH], že taký prípad, o aký ide v prejednávanej veci, skutočne spadá pod výnimku v odseku 1 uvedeného článku?

4. Umožňuje výklad článku 90 ods. 1 [smernice o DPH] domnievať sa, že v tomto ustanovení použitý pojem ‚odmietnutia' zahŕňa prípad, keď lízingový prenajímateľ v rámci lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva nemôže od lízingového nájomcu viac požadovať zaplatenie lízingových splátok, lebo lízingový prenajímateľ vypovedal lízingovú zmluvu z dôvodu neplnenia zmluvy zo strany lízingového nájomcu, ale podľa zmluvy má nárok na náhradu ujmy vo výške všetkých nezaplatených lízingových splátok, ktoré sú splatné do konca trvania lízingu?"

O právomoci Súdneho dvora

30 Podľa ustálenej judikatúry má Súdny dvor právomoc vykladať právo Únie, pokiaľ ide o jeho uplatnenie v novom členskom štáte, len odo dňa pristúpenia tohto členského štátu k Európskej únii (rozsudky z 15. septembra 2011, Słaby a i., C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 27, ako aj z 21. novembra 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 34).

31 Z toho najmä vyplýva, že Súdny dvor nemá právomoc vykladať smernice Únie týkajúce sa DPH, pokiaľ obdobie vyberania daní, o ktoré ide vo veci samej, predchádza pristúpeniu dotknutého členského štátu k Únii (rozsudok z 27. júna 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, bod 18).

32 Naproti tomu má Súdny dvor právomoc vykladať právo Únie, keď k skutkovým okolnostiam sporu vo veci samej došlo sčasti po pristúpení členského štátu k Únii (rozsudok z 15. apríla 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, bod 15) alebo keď majú svoj pôvod v zmluve uzatvorenej pred pristúpením členského štátu k Únii a táto situácia naďalej vyvolávala účinky po tomto dátume (pozri analogicky, pokiaľ ide o koncesnú zmluvu, rozsudok z 15. decembra 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, body 22 a 23, ako aj, pokiaľ ide o zriadenie užívacieho práva na základe zmluvy, rozsudok zo 6. marca 2018, SEGRO a Horváth, C-52/16 a C-113/16, EU:C:2018:157, body 38 a 40).

33 V tomto prípade bola lízingová zmluva uzavretá vo februári 2006 a daňová povinnosť k DPH vznikla s účinnosťou od fyzického odovzdania predmetu zákazky v decembri 2006. Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a obdobie vymáhania teda predchádzali pristúpeniu Bulharskej republiky k Únii 1. januára 2007.

34 Ide však o zmluvu s postupným plnením, ktorou bola lízingovému nájomcovi uložená povinnosť platiť počas jedenástich rokov lízingové splátky podliehajúce DPH od 28. decembra 2006. Preto situácia, ktorá vznikla z tejto zmluvy, naďalej vyvolávala účinky po dátume pristúpenia Bulharskej republiky k Únii.

35 Vzhľadom na osobitné charakteristiky tejto zmluvy a pretrvávanie jej právnych účinkov po dátume pristúpenia tohto členského štátu k Únii má teda Súdny dvor právomoc rozhodovať o prejudiciálnych otázkach týkajúcich sa daňových dôsledkov jej plnenia.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 90 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade vypovedania lízingovej zmluvy umožňuje zníženie zdaniteľného základu na účely DPH vypočítaného paušálne v opravnom daňovom výmere zo všetkých lízingových splátok, ktoré sú splatné počas celej doby trvania zmluvy, pokiaľ tento opravný daňový výmer nadobudol právoplatnosť, a teda predstavuje „stabilný správny akt", v ktorom sa konštatuje daňový dlh.

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 tejto smernice, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odstúpenia od zmluvy a úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženie ceny po uskutočnení transakcie, ukladá členským štátom povinnosť znížiť zdaniteľný základ na účely DPH, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej je zdaniteľným základom skutočne získaná protihodnota a ktorej dôsledok spočíva v tom, že daňová správa nemôže vyberať z titulu DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 29 a citovaná judikatúra).

38 Tiež je potrebné pripomenúť, že aj keď členské štáty môžu podľa článku 273 smernice o DPH ukladať povinnosti, ktoré považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a predchádzanie daňovým podvodom, tieto opatrenia sa v zásade môžu odchýliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane len v rozsahu striktne nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa. Musia totiž čo najmenej ovplyvniť ciele a zásady smernice o DPH, a preto ich nemožno použiť takým spôsobom, ktorý by narušoval neutralitu DPH (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, body 31 a 33).

39 Je preto nevyhnutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť na to, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali len na náležitosti, ktoré umožňujú preukázať, že po ukončení transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná. V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnym súdom, aby u náležitostí vyžadovaných dotknutým členským štátom preverili, či ide o taký prípad (rozsudok zo 6. decembra 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, bod 34).

40 Vydanie takého opravného daňového výmeru, o aký ide vo veci samej, nemôže predstavovať náležitosť, ktorej účelom je riadny výber DPH a predchádzanie daňovým podvodom v zmysle článku 273 smernice o DPH.

41 Vydanie takého opravného daňového výmeru, o aký ide vo veci samej, teda nemôže byť samo osebe takej povahy, aby odôvodňovalo to, že zdaniteľná osoba už následne nemôže uplatňovať svoje právo na zníženie zdaniteľného základu na účely DPH v prípade vypovedania zmluvy.

42 Vzhľadom na zásady, ktoré boli pripomenuté vyššie, to platí aj v prípade, ako to zdôraznil vnútroštátny súd, keď opravný daňový výmer nadobudol podľa vnútroštátnych pravidiel „stabilnú“ povahu, teda že už voči nemu nemožno podať žalobu.

43 Z uvedeného vyplýva, že na prvú otázku je potrebné odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade vypovedania lízingovej zmluvy umožňuje zníženie zdaniteľného základu na účely DPH vypočítaného paušálne v opravnom daňovom výmere zo všetkých lízingových splátok, ktoré sú splatné počas celej doby trvania zmluvy, pokiaľ tento opravný daňový výmer nadobudol právoplatnosť, a teda predstavuje „stabilný správny akt“, v ktorom sa podľa vnútroštátneho práva konštatuje daňový dlh.

O druhej až štvrtej otázke

O prípustnosti štvrtej otázky

44 Bulharská vláda tvrdí, že štvrtá otázka je neprípustná. Na jednej strane je ustanovenie o náhrade v prípade vypovedania zmluvy v dôsledku zavineného neplnenia neplatné z dôvodu rozporu s verejným poriadkom podľa vnútroštátneho práva. Na druhej strane sa táto otázka týka lízingovej zmluvy bez opcie, zatiaľ čo zmluva vo veci samej konkrétne obsahuje možnosť odkúpenia.

45 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi, ktorá je zakotvená v článku 267 ZFEÚ, prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vydávané súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na konkrétne okolnosti veci posúdil tak nevyhnutnosť rozhodnutia o prejudiciálnej otázke pre vydanie svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Pokiaľ sa teda položené otázky týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 47).

46 Z toho vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť návrh predložený vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nijako nesúvisí s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi nevyhnutnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (rozsudok z 23. januára 2019, M. A. a i., C-661/17, EU:C:2019:53, bod 50).

47 Navyše Súdny dvor opakovane rozhodol, že nie je jeho úlohou vyjadrovať sa v rámci prejudiciálneho konania k výkladu vnútroštátnych ustanovení, ani posúdiť, či je výklad, ktorý podáva vnútroštátny súd, správny, keďže taký výklad patrí do výlučnej právomoci vnútroštátnych súdov (rozsudky zo 16. februára 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, bod 21, ako aj zo 14. júna 2017, Online Games a i., C-685/15, EU:C:2017:452, bod 45).

48 Napokon je nesporné, že Súdny dvor nemá v rámci článku 267 ZFEÚ právomoc uplatňovať právne pravidlá Únie na konkrétny prípad. Prináleží teda vnútroštátnemu súdu, aby vykonal právnu kvalifikáciu nevyhnutnú na vyriešenie sporu vo veci samej. Naopak prináleží Súdnemu dvoru, aby mu poskytol všetky potrebné údaje, ktoré by ho pri tomto posúdení mali viesť, prípadne aj formou preformulovania otázky, ktorá mu bola položená (rozsudok z 2. júla 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, bod 25 a citovaná judikatúra).

49 V tomto prípade bulharská vláda tvrdí, že ustanovenie o náhrade v prípade vypovedania zmluvy v dôsledku zavineného neplnenia je neplatné z dôvodu rozporu s verejným poriadkom podľa vnútroštátneho práva. Súdnemu dvoru neprináleží, aby rozhodol o výklade vnútroštátneho práva, ani aby sa ubezpečil o správnosti regulačného a skutkového rámca vymedzeného vnútroštátnym súdom.

50 Navyše zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, ako to tvrdí bulharská vláda, že lízingová zmluva, o ktorú ide vo veci samej, obsahuje možnosť odkúpenia. Na prvý pohľad chybná zmienka v časti prejudiciálnej otázky o neexistencii opcie však nemôže znamenať, že položená otázka je čisto hypotetická. Navyše Súdnemu dvoru prináleží, aby v rámci prejudiciálneho konania poskytol vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, a to v prípade potreby preformulovaním otázky, ktorá mu bola položená.

51 Za týchto podmienok je štvrtá otázka, ktorú bude Súdny dvor považovať tak, ako to uvádza vnútroštátny súd v bode 4 svojho uznesenia, za otázku týkajúcu sa lízingovej zmluvy s možnosťou odkúpenia, prípustná.

O veci samej

52 Vo svojej druhej až štvrtej otázke, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd snaží zistiť, či sa má článok 90 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, ide o „odmietnutie“ alebo „nezaplatenie“, ktoré môže spadať pod výnimku z povinnosti znížiť zdaniteľný základ na účely DPH stanovenú v odseku 2 tohto článku, a to jednak pri neexistencii zaplatenia časti splatných lízingových splátok podľa lízingovej zmluvy v období od ukončenia platieb

do vypovedania zmluvy, pokiaľ takéto vypovedanie nemá retroaktívny účinok, a jednak pri neexistencii zaplatenia náhrady splatnej v prípade predčasného ukončenia zmluvy, ktorá zodpovedá súčtu všetkých nezaplatených lízingových splátok až do konca platnosti tejto zmluvy.

53 Článok 90 ods. 2 smernice o DPH umožňuje členským štátom, aby sa v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchýlili od pravidla pripomenutého v bode 37 tohto rozsudku, podľa ktorého sú povinné znížiť zdaniteľný základ primeraným spôsobom vždy, keď po ukončení transakcie zdaniteľná osoba nezískala celú protihodnotu alebo jej časť.

54 Ako už Súdny dvor rozhodol, táto možnosť výnimky, ktorá sa striktne obmedzuje na prípad úplného alebo čiastočného nezaplatenia, je založená na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie existujúcej v dotknutom členskom štáte ťažké overiť alebo môže byť len dočasným stavom (rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 17).

55 V dôsledku nezaplatenia kúpnej ceny sa totiž neobnovuje postavenie zmluvných strán pred uzavretím zmluvy. Na jednej strane kupujúci zostáva prinajmenšom zodpovedný za celú pôvodne dohodnutú cenu v prípade nezaplatenia celej ceny alebo jej časti, ktorá zostala splatná v prípade čiastočného nezaplatenia. Na druhej strane predávajúci má v zásade stále k dispozícii svoju pohľadávku a môže sa jej domáhať pred súdmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, bod 29).

56 Za týchto podmienok aj keď pojmy „zrušenie“ a „odmietnutie“ odkazujú na situácie, v ktorých záväzok dlžníka splácať svoj dlh v celom rozsahu zanikol alebo bol ukončený na úrovni, ktorá je s konečnou platnosťou stanovená, nezaplatenie je charakterizované neistotou, ktorá je vlastná jeho dočasnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. októbra 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, body 30 a 31).

57 Pokiaľ ide po prvé o lízingové splátky splatné za obdobie od ukončenia platieb až do vypovedania predmetnej lízingovej zmluvy, je potrebné zdôrazniť, že v tomto prípade lízingový prenajímateľ vypovedal túto zmluvu od 6. júna 2015. Keďže vypovedanie je podľa § 88 ZZD platné len do budúcnosti, splátky podľa lízingovej zmluvy, ktoré lízingový nájomca neuhradil pred dátumom vypovedania, sú naďalej splatné a lízingový prenajímateľ má v zásade vždy k dispozícii svoju pohľadávku s možnosťou domáhať sa jej pred súdmi.

58 Preto primerané zníženie zdaniteľného základu na účely DPH v prípade vypovedania zmluvy podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH sa nevzťahuje na takú pohľadávku, ktorá nie je spochybnená vypovedaním lízingovej zmluvy.

59 Z toho vyplýva, že nezaplatenie časti splátok dlžných za obdobie pred vypovedaním zmluvy predstavuje prípad čiastočného nezaplatenia v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH, podľa ktorého môže príslušný členský štát, ako to vyplýva z bodov 53 a 54 tohto rozsudku, využiť svoju možnosť odchýliť sa od povinnosti znížiť základ dane stanovenú v odseku 2 tohto článku.

60 V tomto ohľade Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, treba chápať ako výsledok uplatnenia možnosti výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 90 ods. 2 smernice o DPH (rozsudok z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 24).

61 Vnútroštátny súd uvádza, že bulharské právo neobsahuje ustanovenia, ktoré by umožňovali zníženie zdaniteľného základu na účely DPH v prípade nezaplatenia, keďže § 115 ZDDS stanovuje takúto opravu len pre prípad zrušenia alebo vypovedania. Na Bulharskú republiku je preto potrebné hľadieť tak, že využila svoju možnosť odchýliť sa od povinnosti znížiť základ dane pre prípad nezaplatenia, takže lízingový prenajímateľ sa nemôže dovolávať takéhoto práva.

62 Vzhľadom na uvedené platí, že neistotu s vymáhaním dlžných súm možno zohľadniť v súlade so zásadou daňovej neutrality tak, že zdaniteľná osoba sa pozbaví práva na zníženie základu dane, pokiaľ pohľadávka nemá definitívne nevymožiteľnú povahu. Platí to aj v prípade priznania zníženia, ak by zdaniteľná osoba dostatočne jasne preukázala, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, pričom nie je dotknutá možnosť, že ak by k zaplateniu napriek tomu došlo, zdaniteľný základ bude prehodnotený smerom nahor. Prislúcha vnútroštátnym orgánom, aby pri dodržaní zásady proporcionality a s možnosťou súdneho preskúmania určili dôkazy pravdepodobného dlhého trvania nezaplatenia, ktoré má predložiť zdaniteľná osoba v závislosti od osobitostí uplatniteľného vnútroštátneho práva. Takýto postup by bol efektívny na dosiahnutie sledovaného cieľa, pričom by bol zároveň menej obmedzujúci pre zdaniteľnú osobu, ktorá zabezpečuje predfinancovanie DPH, vyberajúc ju na účet štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27).

63 V tomto ohľade bolo rozhodnuté, že takéto konštatovanie platí o to viac v kontexte vnútroštátnej právnej úpravy, pri uplatnení ktorej možno v praxi dosiahnuť istotu o definitívne nevymožiteľnej povahe pohľadávky až ku koncu desiatich rokov. Takáto lehota je v každom prípade lehotou, ktorá podnikateľov konfrontovaných s nezaplatením faktúry núti v porovnaní s ich konkurentmi z iných členských štátov znášať finančnú nevýhodu, ktorá zjavne môže otriasť cieľom daňovej harmonizácie, ktorý sleduje smernica o DPH (rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 28).

64 V tomto prípade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že lízingový nájomca prestal platiť dlžné splátky od apríla 2009, čo je asi deväť rokov odo dňa vydania rozhodnutia vnútroštátneho súdu. Z uvedeného vyplýva, že keď si zdaniteľná osoba počas dlhšieho obdobia neuplatňuje sumy, na ktoré má nárok, má to za následok, že sa na ňu hľadí tak, že dostatočne jasne preukázala, že tento dlh nebude pravdepodobne zaplatený, pričom prináleží vnútroštátnym orgánom, aby sa pod dohľadom súdu ubezpečili, že vzhľadom na dôkazy, ktoré boli na tento účel predložené, je to skutočne tak.

65 Za týchto podmienok sa možnosť výnimky stanovená v článku 90 ods. 2 smernice o DPH, ktorá je určená len na boj proti neistote spojenej s vymáhaním dlžných súm, nemôže uplatňovať v takej situácii, o akú ide vo veci samej, bez toho, aby bola dotknutá možnosť, že zdaniteľný základ bude prehodnotený smerom nahor v prípade, že sa platba predsa len uskutoční.

66 Pokiaľ ide po druhé o náhradu v prípade predčasného ukončenia zmluvy, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že lízingová zmluva stanovuje, že lízingový prenajímateľ môže od lízingového nájomcu požadovať v prípade vypovedania z dôvodu zavineného neplnenia, aby zaplatil náhradu rovnajúcu sa súčtu všetkých nezaplatených lízingových splátok za celú dobu trvania zmluvy, pričom sa odpočíta zostatková hodnota aktíva a ročného poplatku vypočítaného na základe úrokovej sadzby uplatniteľnej na financovanie transakcie. Z toho vyplýva, že splátky podľa lízingovej zmluvy možno považovať za splatné po dátume jej vypovedania, pokiaľ uplatniteľné vnútroštátne ustanovenia nestanovujú inak.

67 V tomto ohľade Direktor, bulharská vláda a Európska komisia tvrdia, že platba dohodnutá ako náhrada nepredstavuje skutočnú náhradu za ukončenie zmluvy, ale odmenu za transakciu, ktorá je predmetom zmluvy a ako taká podlieha DPH.

68 Tiež je potrebné pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH podlieha DPH dodanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

69 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že predpokladom „plnenia za protihodnotu“ je len existencia priamej súvislosti medzi dodaním tovarov či poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok z 10. januára 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, bod 31).

70 Konkrétnejšie bolo rozhodnuté, že vopred stanovená suma vyberaná hospodárskym subjektom v prípade predčasného ukončenia zmluvy o poskytovaní služieb, stanovujúcej minimálnu dobu viazanosti, zo strany jeho zákazníka alebo z dôvodu, za ktorý zodpovedá jeho zákazník, pričom táto suma predstavuje sumu, ktorú by tento subjekt vyberal po zvyšok uvedenej doby, ak by k predčasnému ukončeniu zmluvy nedošlo, sa musí považovať za protihodnotu za poskytovanie služieb a ako taká podlieha DPH, aj keď takéto ukončenie znamená deaktivovanie tovarov a služieb uvedených v zmluve pred skončením dohodnutej minimálnej doby viazanosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, body 12, 45 a 57).

71 V tomto prípade, pokiaľ ide najskôr o podmienku týkajúcu sa existencie recipročných plnení, ktoré zakladajú priamu súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatým protiplnením, je potrebné uviesť, že platba predmetných splátok z titulu náhrady za ukončenie zmluvy je základným prvkom zmluvy, keďže existencia právneho vzťahu medzi stranami závisí od zaplatenia uvedených splátok.

72 Z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, totiž vyplýva, že v rámci predmetnej lízingovej zmluvy sa lízingový prenajímateľ zaviazal kúpiť pozemok určený lízingovým nájomcom, postaviť na tomto pozemku budovu a všetko uvedené dať k dispozícii lízingovému nájomcovi. Ako protihodnotu mal lízingový nájomca platiť mesačné lízingové splátky vo výške 833,78 eura počas 132 mesiacov, teda jedenásť rokov, aby tak financoval transakciu v súlade so splátkovým kalendárom priloženým k tejto zmluve. V rámci dohody z 29. októbra 2010 zmluvné strany okrem iného konštatovali, že stavba predmetnej nehnuteľnosti, na ktorú sa vzťahuje lízing, bola dokončená.

73 Navyše suma, ktorá sa má zaplatiť v prípade vypovedania zmluvy pred dohodnutou dobou platnosti zodpovedá, ako bolo uvedené v bode 66 tohto rozsudku, len súčtu všetkých nezaplatených lízingových splátok za celú dobu trvania zmluvy. Je z nej teda vylúčený ročný poplatok vypočítaný na základe úrokovej sadzby uplatniteľnej na financovanie transakcie, ako aj zostatková hodnota aktíva, ktorá je splatná len v prípade zrušenia opcie. Preto zaplatenie sumy splatnej v prípade predčasného ukončenia zmluvy umožňuje lízingovému prenajímateľovi získať rovnaké príjmy, aké by získal v prípade jeho neexistencie. Z toho vyplýva, že v rámci takej štandardnej zmluvy, o akú ide vo veci samej, vypovedanie nemení hospodársku realitu zmluvného vzťahu.

74 Je teda potrebné predpokladať, že v takej zmluve, o akú ide vo veci samej, je protiplnením za sumu, ktorú zaplatil lízingový nájomca lízingovému prenajímateľovi, právo lízingového nájomcu voči tomuto hospodárskemu subjektu, aby ten plnil konkrétne záväzky vyplývajúce zo zmluvy, a to aj vtedy, ak lízingový nájomca nechce alebo nemôže toto právo využiť z dôvodu, za ktorý zodpovedá. V skutočnosti nie je podstatné, či lízingový nájomca mal alebo už nemal k dispozícii majetok počnúc dňom ukončenia zmluvy, keďže lízingový prenajímateľ poskytol lízingovému nájomcovi možnosť mať prospech z plnení vyplývajúcich zo zmluvy, pričom ich ukončenie mu nemožno pripísať.

75 Pokiaľ ide ďalej o podmienku, aby vyplatené sumy predstavovali efektívne protiplnenie za individualizovanú službu, je potrebné pripomenúť, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, povinnosti lízingového prenajímateľa a suma fakturovaná lízingovému nájomcovi v prípade predčasného ukončenia zmluvy boli stanovené v čase uzavretia zmluvy. Okrem toho suma splatná v prípade predčasného ukončenia zmluvy zodpovedá celkovej výške mesačných splátok, ktoré sa majú zaplatiť okamžite bez toho, aby sa zmenila hospodárska realita zmluvného vzťahu.

76 Z toho vyplýva, že suma splatná v prípade predčasného ukončenia zmluvy sa musí považovať za neoddeliteľnú súčasť celkovej sumy, ktorú sa lízingový nájomca zaviazal zaplatiť za plnenie zmluvných záväzkov lízingového prenajímateľa.

77 Okolnosť, že bulharská daňová správa vypočítala DPH z daňového základu, ktorý sa rovná súčtu všetkých lízingových splátok splatných za celú dobu trvania zmluvy, čo sa zdá, že Bulus nespochybnila, navyše potvrdzuje, že predmetné sumy predstavujú protiplnenie za autonómne a individualizované plnenie.

78 V dôsledku toho sa taká náhrada pri ukončení zmluvy, o akú ide vo veci samej, musí považovať za odmenu za transakciu, ktorá je predmetom lízingovej zmluvy a ako taká podlieha DPH.

79 Preto je potrebné určiť, či ide o „odmietnutie“ alebo „nezaplatenie“ v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ak nedošlo k úhrade splátok zodpovedajúcich súčtu všetkých nezaplatených lízingových splátok od vypovedania zmluvy až do konca platnosti zmluvy.

80 Ako vyplýva z bodu 66 tohto rozsudku, takéto sumy možno považovať za splatné, takže lízingový prenajímateľ má v zásade stále k dispozícii svoju pohľadávku s možnosťou dovolávať sa jej pred súdmi. V skutočnosti je vymáhanie splátok dlžných za obdobie po vypovedaní zmluvy na prvý pohľad neisté.

81 Napokon zdaniteľná osoba, ktorá dostatočne jasne preukázala, že dlh zodpovedajúci splátkam z obdobia pred vypovedaním zmluvy nebude pravdepodobne zaplatený s prihliadnutím na nevymáhanie dlžných súm počas obdobia takmer deviatich rokov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, je potrebné sa v takom spore, o aký ide vo veci samej, domnievať, že taká pravdepodobnosť sa uplatňuje aj na splátky z obdobia po vypovedaní zmluvy.

82 Za týchto podmienok sa možnosť výnimky stanovená v článku 90 ods. 2 smernice o DPH už nemôže uplatňovať vo vzťahu k obdobiu po vypovedaní zmluvy, bez toho, aby bola dotknutá možnosť, že zdaniteľný základ bude prehodnotený smerom nahor v prípade, že sa platba predsa len uskutoční.

83 Z toho vyplýva, že na druhú až štvrtú otázku je potrebné odpovedať tak, že článok 90 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, neuhradenie časti lízingových splátok dlžných podľa lízingovej zmluvy za obdobie od ukončenia platieb do vypovedania zmluvy bez spätného účinku na jednej strane a neuhradenie náhrady splatnej v prípade predčasného ukončenia zmluvy, ktorá zodpovedá súčtu všetkých lízingových splátok, ktoré neboli vyplatené do konca tejto zmluvy, na druhej strane, predstavujú prípad nezaplatenia, ktorý môže spadať pod výnimku z povinnosti znížiť zdaniteľný základ na účely DPH stanovenú v odseku 2 tohto článku, okrem prípadu, že zdaniteľná osoba dostatočne jasne preukáže, že dlh nebude pravdepodobne zaplatený, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

84 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade vypovedania lízingovej zmluvy umožňuje zníženie zdaniteľného základu na účely dane z pridanej hodnoty vypočítaného**

paušálne v opravnom daňovom výmere zo všetkých lízingových splátok, ktoré sú splatné počas celej doby trvania zmluvy, pokiaľ tento opravný daňový výmer nadobudol právoplatnosť, a teda predstavuje „stabilný správny akt“, v ktorom sa podľa vnútroštátneho práva konštatuje daňový dlh.

2. **Článok 90 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, neuhradenie časti lízingových splátok dlžných podľa lízingovej zmluvy za obdobie od ukončenia platieb do vypovedania zmluvy bez spätného účinku na jednej strane a neuhradenie náhrady splatnej v prípade predčasného ukončenia zmluvy, ktorá zodpovedá súčtu všetkých lízingových splátok, ktoré neboli vyplatené do konca tejto zmluvy, na druhej strane, predstavujú prípad nezaplatenia, ktorý môže spadať pod výnimku z povinnosti znížiť zdaniteľný základ na účely dane z pridanej hodnoty stanovenú v odseku 2 tohto článku, okrem prípadu, že zdaniteľná osoba dostatočne jasne preukáže, že dlh nebude pravdepodobne zaplatený, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.**

Podpisy