



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 12. októbra 2017*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 ods. 1 – Priamy účinok – Základ dane – Zníženie v prípade zrušenia, vypovedania alebo odstúpenia – Zníženie v prípade celkového alebo čiastočného nezaplatenia – Rozlišovanie – Lízingová zmluva vypovedaná z dôvodu nezaplatenia lízingových splátok“

Vo veci C-404/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Szeged, Maďarsko) z 8. júla 2016 a doručený Súdnemu dvoru 19. júla 2016, ktorý súvisí s konaním:

Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: J.-C. Bonichot (spravodajca) vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia A. Arabadžiev a E. Regan,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Lombard Ingatlan Lízing Zrt., v zastúpení: C. Tordai, ügyvéd,
- maďarská vláda, v zastúpení: A. M. Pálffy a M. Z. Fehér, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: V. Bottka, A. Sipos a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

* Jazyk konania: maďarčina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 ods. 1 a 2 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 podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (ďalej len „Lombard“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej finančnej a colnej správy pre odvolania, Maďarsko, ďalej len „Riaditeľstvo pre odvolania“), ktorý sa týka toho, že Riaditeľstvo pre odvolania odmietlo uznať úpravu faktúr, ktorú vykonala Lombard s cieľom dosiahnuť zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH), v nadväznosti na vypovedanie viacerých lízingových zmlúv z dôvodu ich nesplnenia zo strany nájomcov.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 73 smernice o DPH 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.“

- 4 Článok 90 tejto smernice znie:

„1. V prípade zrušenia, odmietnutia [zrušenia, vypovedania, odstúpenia od zmluvy – *neoficiálny preklad*], 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.“

- 5 Článok 273 tej istej 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.“

Maďarské právo

- 6 § 77 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovoval:

„1. V prípade, že sa pri dodaní tovaru, poskytnutí služieb alebo nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva *a posteriori* zníži základ dane v hodnote protiplnenia, ktoré sa vrátilo alebo sa má vrátiť oprávnenej osobe po uskutočnení transakcie,

- a) v prípade neplatnosti transakcie:
 - a. a.) sa obnoví stav, ktorý existoval pred ukončením transakcie, alebo
 - ab) sa vyhlási, že transakcia vyvolávala právne účinky až do vydania rozhodnutia o vyhlásení neplatnosti transakcie, alebo
 - ac) sa transakcia po odstránení neprimeraného zvýhodnenia vyhlási za platnú;
- b) v prípade chybného vykonania transakcie:
 - ba) sa jednostranne uplatní právo na vypovedanie zmluvy alebo
 - bb) sa dohodne zníženie ceny.

2. Základ dane sa *a posteriori* zníži aj vtedy, ak:

- a) sa vráti preddavok z dôvodu neuskutočnenia transakcie;
- b) sa pri vrátení vratných obalov vyplatí suma zaplatená ako záloha za vratné obaly.

3. Základ dane možno *a posteriori* znížiť v prípade zníženia ceny v súlade s § 71 ods. 1 písm. a) a b), ku ktorému došlo po uskutočnení transakcie.“

7 § 49 adózás rendjéröl szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o všeobecnom daňovom konaní) upravuje mechanizmus opravného daňového priznania a jeho odseky 1 a 3 znejú:

„1. Zdaniteľná osoba môže daňovým priznaním sama opraviť daň, základ dane – s výnimkou poplatkov z písomných právnych úkonov alebo verejných poplatkov – a rozpočtovú podporu, bez ohľadu na to, či už boli stanovené alebo sa ešte len majú stanoviť. V prípade, ak zdaniteľná osoba pred začatím kontroly daňového orgánu zistí, že nevypočítala daň, základ dane alebo rozpočtovú podporu v súlade s právom, alebo ak má v daňovom priznaní chyby súvisiace so základom alebo výškou dane, alebo rozpočtovej podpory v dôsledku chýb v písaní alebo počítaní, môže sama upraviť svoje daňové priznanie podaním opravného daňového priznania. Za podanie opravného daňového priznania sa nepovažuje prípad, keď zdaniteľná osoba podá daňové priznanie oneskorene, a nie je schopná odôvodniť jeho oneskorené podanie alebo keď daňový orgán zamietne jej žiadosť o predĺženie lehoty na jeho podanie. Zdaniteľná osoba nemôže podať opravné daňové priznanie v prípade, ak v súlade s právom využila možnosti voľby uznané zákonom a chce ich zmeniť podaním opravného daňového priznania. Zdaniteľná osoba môže dodatočne uplatniť nárok na daňové zvýhodnenie alebo využiť toto zvýhodnenie podaním opravného daňového priznania.

...

3. Podaním opravného daňového priznania možno opraviť základ dane, daň a rozpočtovú podporu v súlade s predpismi platnými v okamihu vzniku záväzku v premlčacej lehote stanovenej zákonom na stanovenie dane, a to v súvislosti so zdaňovacím obdobím, ktoré zodpovedá dani, ktorá sa má opraviť. Súčasťou podania opravného daňového priznania je stanovenie základu dane, dane alebo rozpočtovej podpory, ktoré sa dodatočne oznámia, a ak to stanovuje zákon, príplatku za podanie opravného daňového priznania; priznanie a súčasné zaplatenie opraveného základu dane, opravenej dane, rozpočtovej podpory alebo príplatku alebo prípadne žiadosť o rozpočtovú podporu alebo zníženie dane. Za podanie opravného daňového priznania sa nepovažuje prípad, keď sa má opraviť daň z pridanej hodnoty v dôsledku rozhodnutia colného orgánu, ktorým sa stanovuje daň z dovezeného tovaru. V prípade, ak colný orgán dodatočne zmení svoje rozhodnutie, ktorým sa stanovuje daň z dovezeného tovaru, táto úprava sa musí zohľadniť v daňovom priznaní za mesiac, v ktorom došlo k platbe.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 8 Lombard, maďarská spoločnosť ponúkajúca finančné služby, uzatvorila tri lízingové zmluvy s povinným prevodom vlastníctva, týkajúce sa rozličných nehnuteľností. K dátumu skutočného odovzdania dotknutých tovarov v apríli 2006, vo februári 2007 a v máji 2008 táto spoločnosť nájomcom fakturovala celkovú sumu lízingových splátok vrátane DPH, na základe čoho jej vznikla povinnosť odvieť DPH.
- 9 V novembri 2007, decembri 2008 a novembri 2009 Lombard vypovedala predmetné lízingové zmluvy z dôvodu čiastočného nezaplatenia dlžných súm a prevzala dotknuté nehnuteľnosti. V dôsledku toho v priebehu rokov 2010 a 2011 vydala Lombard opravné faktúry, v ktorých znížila základ dane oproti pôvodným faktúram a odpočítala z toho vyplývajúci rozdiel od DPH, ktorú mala zaplatiť za február, marec a máj 2011.
- 10 V rámci kontrol daňových priznaní na DPH, týkajúcich sa obdobia od januára do júla 2011, daňový orgán prvého stupňa konštatoval rozdiely na ťarchu spoločnosti Lombard, uložil pokutu a vypočítal úrok z omeškania.
- 11 Riaditeľstvo pre odvolania, na ktoré sa obrátila Lombard, potvrdilo toto rozhodnutie, pričom uviedlo, že v súlade s § 77 zákona č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej je možné zníženie základu dane iba po podaní opravného daňového priznania. Táto požiadavka je v súlade s článkom 90 ods. 1 smernice o DPH, keďže toto ustanovenie poskytuje členským štátom možnosť určiť podmienky, za ktorých sa zníži základ dane. V každom prípade by sa vypovedanie zmluvy z dôvodu nezaplatenia alebo omeškania so zaplatením mohlo považovať za nezaplatenie v zmysle článku 90 ods. 2 smernice o DPH, ktorý v takom prípade umožňuje členským štátom vylúčiť zníženie základu dane.
- 12 Vo svojej žalobe proti rozhodnutiu Riaditeľstva pre odvolania Lombard tvrdila, že v prípade odstúpenia od zmluvy na dodávku tovarov článok 90 ods. 1 smernice o DPH neumožňuje, aby členské štáty odmietli priznať právo na zníženie základu dane. Na účely uplatnenia tohto ustanovenia, ktoré okrem iného má priamy účinok, totiž dôvod odstúpenia od predmetných zmlúv, teda v tomto prípade nezaplatenie protihodnoty, nie je relevantný.
- 13 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že Lombard uzatvorila lízingové zmluvy s povinným prevodom vlastníctva, ktoré stanovovali, že po ich uplynutí sa majú nájomcovia stať vlastníkami predmetných nehnuteľností. V dôsledku toho boli tieto plnenia kvalifikované ako „dodávka tovaru“ na účely DPH, ktorá sa stala splatnou k dátumu, ku ktorému boli predmetné nehnuteľnosti fyzicky odovzdané nájomcom.
- 14 Okrem toho tento súd vysvetľuje, že v prípade, že nájomca nemôže alebo si neželá pokračovať v platení lízingových splátok, zmluva sa ruší. V takomto prípade zmlúv s postupným plnením nie je možné opäť nastoliť situáciu, ktorá existovala predtým, ako sa vykonala transakcia, pretože právo na využívanie predmetu lízingu bolo už prevedené a nemožno ho vziať späť, ale strany sa môžu dohodnúť, že v takom prípade bude platiť, že zmluva mala účinky až do okamihu, keď transakcia zlyhala. Pokiaľ ide o lízingové zmluvy, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, ich predmet bol fyzicky odovzdaný, ale z dôvodu vypovedania tejto zmluvy nedošlo k prevodu vlastníckeho práva v zmysle občianskeho práva.
- 15 V tejto súvislosti uvedený súd uvádza, že z rozsudku z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 28), vyplýva, že článok 90 smernice o DPH nebráni vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré na základe uplatnenia výnimky stanovenej v odseku 2 tohto článku vylučuje zníženie základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia ceny.

- 16 Ďalej sa vnútroštátny súd pýta na to, či situácia, v ktorej prenajímateľ už nemôže žiadať od nájomcu zaplataenie lízingovej splátky, lebo prenajímateľ vypovedal lízingovú zmluvu z dôvodu nesplnenia zmluvy zo strany nájomcu, patrí pod pojem „odstúpenie“ uvedený v článku 90 ods. 1 smernice o DPH. Kládne otázku, či by sa prípadne mohla uplatniť výnimka stanovená v článku 90 ods. 2 tejto smernice.
- 17 Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že vnútroštátne pravidlá upravujúce výkon práva na zníženie základu dane sú v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Stanovujú totiž premlčaciu lehotu, ktorá neumožňuje zohľadniť možnosť, že k vypovedaniu dlhodobej lízingovej zmluvy by mohlo dôjsť až po uplynutí tejto lehoty. V takom prípade časť dane, ktorá už bola vyfakturovaná, priznaná a zaplatená a ktorú prenajímateľ nevybral od nájomcu, by teda predstavovala skutočný náklad pre prenajímateľa, čo odporuje samotnej zásade daňovej neutrality.
- 18 Za týchto okolností Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Szeged, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa pojem ‚odstúpenie‘ uvedený v článku 90 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zahŕňa prípad, keď v rámci lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva prenajímateľ už nemôže žiadať od nájomcu zaplataenie lízingovej splátky, lebo prenajímateľ vypovedal uvedenú zmluvu z dôvodu neplnenia zmluvy zo strany nájomcu?
2. V prípade kladnej odpovede je [prenajímateľ] na základe článku 90 ods. 1 smernice o DPH oprávnený znížiť základ dane, a to aj v prípade, keď vnútroštátny zákonodarca, ktorý využil možnosť uvedenú v článku 90 ods. 2 smernice, nedovolil zníženie základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 19 Vo svojej prvej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či sa pojem „odstúpenie“ použitý v článku 90 ods. 1 smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa prípad, keď v rámci lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva prenajímateľ už nemôže žiadať od nájomcu zaplataenie lízingovej splátky, lebo prenajímateľ vypovedal uvedenú zmluvu z dôvodu neplnenia zmluvy zo strany nájomcu.
- 20 Treba pripomenúť, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje zníženie základu dane v prípade zrušenia, vypovedania, odstúpenia od zmluvy, celkového alebo čiastočného nezaplatenia, alebo zníženia ceny po tom, ako sa vykoná transakcia.
- 21 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ustanovenia práva Únie sa majú vykladať a uplatňovať jednotne na základe verzií vypracovaných vo všetkých jazykoch Únie. V prípade rozdielu medzi rôznymi jazykovými verziami textu práva Únie sa má predmetné ustanovenie vykladať podľa celkovej systematiky a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou (rozsudok zo 17. mája 2017, ERGO Poistovňa, C-48/16, EU:C:2017:377, bod 37).
- 22 Pokiaľ ide o pojem zrušenie, vypovedanie a odstúpenie, treba uviesť, že väčšina jazykových verzií tohto ustanovenia, okrem iného verzie v nemeckom a francúzskom jazyku, uvádzajú tieto tri prípady, kým iné, ako napríklad verzie v anglickom a maďarskom jazyku, uvádzajú len dva prípady.

- 23 Ako uviedla Európska komisia, to, že sa použili v článku 90 ods. 1 smernice o DPH pojmy zrušenie, vypovedanie, odstúpenie, a to konkrétne vo verziách v nemeckom a francúzskom jazyku, možno vysvetliť vôľou pokryť tak prípady spätného zrušenia (*ex tunc*), ako aj zrušenia odteraz do budúcnosti (*ex nunc*).
- 24 Výrazy „elállás“ a „teljesítés meghiúsulása“, uvedené vo verzii v maďarskom jazyku tohto článku, nebránia takémuto výkladu, keďže odkazujú na spätné zrušenie zmluvy a zrušenie transakcie.
- 25 Tento výklad článku 90 ods. 1 smernice o DPH zodpovedá v každom prípade všeobecnej systematike a účelu, ktoré sú sledované týmto ustanovením.
- 26 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, článok 90 ods. 1 smernice o DPH v prípadoch, ktoré rieši, zaväzuje členské štáty, aby znížili základ dane a tým aj sumu DPH, ktorú má zaplatiť zdaniteľná osoba zakaždým, keď po uzatvorení transakcie zdaniteľná osoba nedostane časť alebo celú protihodnotu. Toto ustanovenie predstavuje vyjadrenie základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej je základom dane skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22).
- 27 Odsek 2 uvedeného článku 90 však umožňuje členským štátom urobiť výnimku z vyššie uvedeného pravidla v prípade, že nebola zaplatená celá cena alebo časť ceny v rámci transakcie (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23).
- 28 Táto možnosť výnimky, ktorá sa striktno obmedzuje na prípad nezaplatenia celej ceny plnenia alebo jej časti, 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 (pozri analogicky rozsudok z 3. júla 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 18).
- 29 Na rozdiel od odstúpenia alebo zrušenia zmluvy totiž situácia nezaplatenia kúpnej ceny neuvádza strany do ich pôvodnej situácie. Ak dôjde k celkovému alebo čiastočnému nezaplateniu kúpnej ceny bez toho, aby došlo k odstúpeniu alebo zrušeniu zmluvy, kupujúci zostáva povinný zaplatiť dohodnutú cenu a predávajúci, hoci už nie je majiteľom tovaru, má v zásade k dispozícii svoju pohľadávku, ktorú môže súdne vymáhať. Keďže však nemožno vylúčiť, že takáto pohľadávka sa v skutočnosti stane definitívne nevymáhateľná, normotvorca Únie chcel ponechať každému členskému štátu možnosť určiť, či situácia nezaplatenia kúpnej ceny dáva právo na zníženie základu dane primerane za podmienok, ktoré tento štát stanoví, alebo či takéto zníženie nie je prípustné v tejto situácii (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 25).
- 30 Z vyššie uvedeného vyplýva, že pre nezaplatenie je typická neistota spôsobená tým, že nemá konečnú povahu.
- 31 Na druhej strane pojmy zrušenie, vypovedanie a odstúpenie uvedené v článku 90 ods. 1 smernice o DPH, odkazujú na situácie, v ktorých v nadväznosti na spätné zrušenie alebo vypovedanie, ktoré má účinky len do budúcnosti, povinnosť dlžníka zaplatiť dlh buď úplne zanikla, alebo sa zastavila na úrovni, ktorá je s konečnou platnosťou určená, s dôsledkami, ktoré z toho vyplývajú pre veriteľa.
- 32 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v spore, o ktorý ide vo veci samej, strana lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva s konečnou platnosťou ukončila túto zmluvu, a to formou výpovede. V dôsledku toho prenajaté nehnuteľnosti prevzal prenajímateľ, ktorý sa už nemohol domáhať zaplatenia nájomného od nájomcu a nájomca sa nestal vlastníkom týchto nehnuteľností. Okrem toho zo žiadneho prvku predloženého Súdneho dvoru nevyplýva, že by bola skutočnosť týchto transakcií spochybnená.

- 33 Keďže pre takúto situáciu je typické konečné zníženie protihodnoty, ktorá bola pôvodne splatná zmluvnou stranou, nemožno ju kvalifikovať ako „nezaplatenie“ v zmysle článku 90 ods. 2 smernice o DPH, ale predstavuje zrušenie, vypovedanie alebo odstúpenie v zmysle odseku 1 tohto článku.
- 34 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že pojmy „zrušenie“, „vypovedanie“ a „odstúpenie“ uvedené v článku 90 ods. 1 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že zahŕňajú prípad, keď v rámci lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva prenajímateľ už nemôže žiadať od nájomcu zaplatenie lízingovej splátky, lebo prenajímateľ vypovedal lízingovú zmluvu z dôvodu neplnenia zmluvy zo strany nájomcu.

O druhej otázke

- 35 Vo svojej druhej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, keď bola lízingová zmluva s konečnou platnosťou skončená z dôvodu nezaplatenia lízingových splátok, ktoré dlhoval nájomca, sa prenajímateľ môže odvolávať na článok 90 ods. 1 smernice o DPH proti členskému štátu, aby mu bolo priznané zníženie základu dane na účely DPH, keď uplatniteľné vnútroštátne právo jednak považuje takýto prípad za „nezaplatenie“ v zmysle odseku 2 tohto článku a jednak neumožňuje zníženie základu dane v prípade nezaplatenia.
- 36 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice zdajú byť z hľadiska ich obsahu bezpodmienečné a dostatočne presné, jednotlivci môžu na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, pokiaľ tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo ju prebral nesprávne. Ustanovenie práva Únie je bezpodmienečné vtedy, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na žiadnu podmienku, a jej uplatnenie ako ani účinky si nevyžadujú prijatie právneho aktu, či už inštitúciami Únie alebo orgánmi členských štátov (pozri rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, body 31 a 32).
- 37 V predmetnom prípade článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že základ dane sa zníži primerane za podmienok stanovených členskými štátmi.
- 38 Hoci tento článok ponecháva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri stanovení opatrení, na základe ktorých možno vymedziť sumu zodpovedajúcu zníženiu, táto okolnosť nemá vplyv na presný a nepodmienečný charakter povinnosti priznať zníženie základu dane v prípadoch stanovených uvedeným článkom (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 34).
- 39 Ako bolo pripomenuté v bode 27 tohto rozsudku, odsek 2 tohto článku 90 umožňuje členským štátom stanoviť výnimku z vyššie uvedeného pravidla v prípade celkového alebo čiastočného nezaplatenia ceny za plnenie. Zdaniteľné osoby sa preto nemôžu na základe článku 90 ods. 1 smernice o DPH domáhať práva na zníženie ich základu dane na účely DPH v prípade nezaplatenia ceny, ak sa dotknutý členský štát rozhodol uplatniť výnimku stanovenú v článku 90 ods. 2 uvedenej smernice (pozri rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 23).
- 40 Ako však vyplýva z bodov 29 až 33 tohto rozsudku, akt vypovedania, ktorým strana lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva s konečnou platnosťou skončila túto zmluvu, spôsobuje definitívne zníženie pohľadávky, ktorú mal pôvodne zaplatiť nájomca. Takýto akt nemožno považovať za „nezaplatenie“ v zmysle ods. 2 článku 90 smernice o DPH, ale predstavuje zrušenie, vypovedanie alebo odstúpenie v zmysle ods. 1 tohto článku.
- 41 Okrem toho, pokiaľ ide o to, že sa vnútroštátny súd pýta na náležitosti, ktorým možno podriaďiť výkon tohto práva na zníženie základu dane, treba pripomenúť, že podľa článku 273 smernice o DPH môžu členské štáty stanoviť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné na zabezpečenie presného výberu DPH

a na predchádzanie podvodom, najmä pod podmienkou, že sa táto možnosť nebude využívať na uloženie povinností fakturácie, ktoré by presahovali tie, ktoré sú stanovené v kapitole 3 tejto smernice (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 36).

- 42 Keďže ustanovenia článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mimo nimi stanoveného rámca nespresňujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, treba konštatovať, že tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, najmä pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniť osoby splniť voči daňovým orgánom uvedených štátov, aby mohlo dôjsť k zníženiu základu dane (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 37).
- 43 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že opatrenia, ktoré majú brániť podvodom alebo daňovým únikom, sa v zásade môžu odchyliť 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 nemôžu preto byť použité takým spôsobom, ktorý by narušoval neutralitu DPH (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 38).
- 44 Je preto nevyhnutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniť 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 v náležitostiach vyžadovaných od dotknutých členských štátov preverili, či o taký prípad ide (rozsudok z 15. mája 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 39).
- 45 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku tak, že v prípade, keď bola lízingsová zmluva s konečnou platnosťou skončená z dôvodu nezaplatenia lízingsových splátok, ktoré dlhoval nájomca, sa prenajímateľ môže odvolávať na článok 90 ods. 1 smernice o DPH proti členskému štátu, aby mu bolo priznané zníženie základu dane na účely DPH, keď uplatniteľné vnútroštátne právo jednak považuje takýto prípad za „nezaplatenie“ v zmysle odseku 2 tohto článku a jednak neumožňuje zníženie základu dane v prípade nezaplatenia.

O trovách

- 46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

- 1. Pojmy „zrušenie“, „vypovedanie“ a „odstúpenie“ uvedené v článku 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že zahŕňajú prípad, keď v rámci lízingovej zmluvy s povinným prevodom vlastníctva prenajímateľ už nemôže žiadať od nájomcu zaplatenie lízingovej splátky, lebo prenajímateľ vypovedal lízingsovú zmluvu z dôvodu neplnenia zmluvy zo strany nájomcu.**
- 2. V prípade, keď bola lízingsová zmluva s konečnou platnosťou skončená z dôvodu nezaplatenia lízingsových splátok, ktoré dlhoval nájomca, sa prenajímateľ môže odvolávať na článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 proti členskému štátu, aby mu bolo priznané zníženie základu**

dane na účely dane z pridanej hodnoty, keď uplatniteľné vnútroštátne právo jednak považuje takýto prípad za „nezaplatenie“ v zmysle odseku 2 tohto článku a jednak neumožňuje zníženie základu dane v prípade nezaplatenia.

Podpisy