



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 12. oktobra 2017*

„Predhodno odločanje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90(1) – Neposredni učinek – Davčna osnova – Zmanjšanje ob preklicu ali odpovedi – Zmanjšanje ob popolnem ali delnem neplačilu – Razlikovanje – Pogodba o lizingu, razdrta zaradi neplačila najemnin“

V zadevi C-404/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) z odločbo z dne 8. julija 2016, ki je na Sodišču prispela 19. julija 2016, v postopku

Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), v funkciji predsednika senata, A. Arabadjiev in E. Regan, sodnika, generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Lombard Ingatlan Lizing Zrt. Cs. Tordai, odvetnik,
- za madžarsko vlado A. M. Pálfi in M. Z. Fehér, agenta,
- za Evropsko komisijo V. Bottka, A. Sipos in M. Owsiany-Hornung, agenti,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: madžarščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90(1) in (2) 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 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (v nadaljevanju: Lombard) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska, v nadaljevanju: direktorat za pritožbe) glede zavrnitve zadnjenavedenega, da bi dovolil popravek računov, ki ga je izvedla družba Lombard, da bi dosegla zmanjšanje osnove za davek na dodano vrednost (DDV), saj je bilo več pogodb o lizingu razdrtih, ker so jih lizingojemalci kršili.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 73 Direktive o DDV 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.“

- 4 Člen 90 te direktive 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.“

- 5 Člen 273 te 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.“

Madžarsko pravo

- 6 Člen 77 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, je določal:

„(1) V primeru dobave blaga, opravljanja storitev ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti se davčna osnova naknadno zmanjša za vrednost protidajatve, ki je bila vrnjena ali ki jo je treba vrniti upniku, kadar je po izpolnitvi

- (a) v primeru neveljavnosti transakcije:
 - (aa) vzpostavljeno stanje pred sklenitvijo transakcije ali

- (ab) ugotovljeno, da je imela sicer neveljavna transakcija učinke v obdobju pred sprejetjem odločbe, s katero je bila ugotovljena ta neveljavnost, ali
- (ac) transakcija razglašena za veljavno z odpravo nesorazmerne koristi;

(b) v primeru nepravilne izpolnitve transakcije:

- (ba) upnik odstopil od transakcije ali
- (bb) upnik pridobil zmanjšanje cene.

(2) Davčna osnova se naknadno zmanjša tudi,

(a) kadar se zaradi neizpolnitve transakcije vrne znesek predplačila;

(b) kadar se ob vračilu vračljive embalaže vrne kavcija.

(3) Davčna osnova se lahko naknadno zmanjša, če po opravljeni transakciji pride do znižanja cene v skladu s členom 71(1)(a) in (b).“

7 Sistem samoprijave je obravnavan v členu 49 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o sistemu obdavčitve), ki v odstavkih 1 in 3 določa:

„(1) Davčni zavezanci lahko popravijo obračunane ali neobračunane davke, davčno osnovo – z izjemo dajatev in pristojbin – in znesek proračunskih subvencij. Če davčni zavezanec pred začetkom nadzora davčnega organa odkrije, da davčne osnove, davka ali proračunske subvencije ni izračunal v skladu z zakonom ali da je njegov obračun zaradi računске ali pisne napake nepravilen glede osnove ali zneska davka ali proračunske subvencije, lahko svoj obračun spremeni s samoprijavo. Ne šteje se za samoprijavo, če davčni zavezanec obračun odda prepozno in svoje zamude ne upraviči ali če davčni organ zavrne njegovo prošnjo za vrnitev v prejšnje stanje. Samoprijava ni dovoljena, če je davčni zavezanec pravilno uporabil možnost izbire, ki jo določa zakon, in bi izbiro spremenil s samoprijavo. Davčni zavezanec lahko davčno olajšavo naknadno uveljavlja oziroma izkoristi s samoprijavo.

[...]

(3) S samoprijavo se lahko davčna osnova, davek ali proračunska subvencija popravi v skladu s pravili, ki so veljala ob nastanku obveznosti, za obračunsko obdobje, določeno za davek, ki ga je treba popraviti, in pred iztekom zastaralnega roka pravice do odmere davka. Samoprijava vključuje izračun davčne osnove, davka, proračunske subvencije in – če zakon tako določa – dodatka za samoprijavo, obračun in hkratno plačilo popravljene davčne osnove, popravljenega davka in proračunske subvencije ter dodatka oziroma zahtevo za vračilo davka ali izplačilo proračunske subvencije. Ne šteje se za samoprijavo, če je treba davek na dodano vrednost popraviti zaradi spremembe odločbe carinskega organa o odmeri dajatve za uvoz blaga. Če carinski organ naknadno spremeni odločbo o odmeri dajatve za uvoz blaga, se sprememba upošteva v obračunu za mesec, v katerem je bilo opravljeno plačilo.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

8 Madžarska družba Lombard, ki ponuja storitve financiranja, je sklenila tri pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njihovem izteku, ki se nanašajo na različne nepremičnine. Ob prepustitvi zadevnega blaga v posest aprila 2006, februarja 2007 oziroma maja 2008 je ta družba lizingojemalcem zaračunala vse najemnine, vključno z DDV, in takrat je nastala njena obveznost plačila DDV.

- 9 Družba Lombard je novembra 2007, decembra 2008 in novembra 2009 razdrila zadevne pogodbe o lizingu zaradi delnega neplačila dolgovanih zneskov in ponovno prevzela posest nad zadevnim blagom. Družba Lombard je zato v letih 2010 in 2011 izdala popravke računov, v katerih je zmanjšala davčno osnovo v primerjavi s prvotnimi računi in odštela razliko, ki je iz tega izhajala, od DDV, ki ga je bilo treba plačati za februar, marec in maj 2011.
- 10 Prvostopenjski davčni organ je pri pregledu obračunov DDV za obdobje od januarja do julija 2011 ugotovil razlike v breme družbe Lombard, naložil globo in izračunal zamudne obresti.
- 11 Direktorat za pritožbe, na katerega se je obrnila družba Lombard, je potrdil to odločbo in navedel, da bi bilo po členu 77 zakona št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, zmanjšanje davčne osnove mogoče le na podlagi samoprijave. Ta zahteva naj bi bila v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV, saj ta določba državam članicam priznava možnost, da določijo pogoje za zmanjšanje davčne osnove. Vsekakor naj bi bilo mogoče razdrtje pogodbe zaradi neplačila ali zamude pri plačilu šteti za primer neplačila v smislu člena 90(2) Direktive o DDV, ki državam članicam dovoljuje, da v takem primeru izključijo zmanjšanje davčne osnove.
- 12 Družba Lombard v tožbi zoper odločbo direktorata za pritožbe trdi, da člen 90(1) Direktive o DDV v primeru razdrtja pogodbe o dobavi blaga državam članicam ne dovoljuje zavrnitve uveljavljanja pravice do zmanjšanja davčne osnove. Za uporabo te določbe, ki naj bi imela med drugim neposreden učinek, naj namreč zadevni razlog za razdrtje pogodb, v obravnavanem primeru neplačilo protidajtve, ne bi bil upošteven.
- 13 Predložitveno sodišče glede tega poudarja, da je družba Lombard sklenila pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njihovem izteku, v skladu s katerimi morajo ob njihovem izteku lizingojemalci pridobiti lastninsko pravico na zadevnem blagu. Zato so bile te transakcije za namene DDV opredeljene kot „dobava blaga“, ta davek pa je bilo treba obračunati na datum, ko je bilo zadevno blago prepuščeno v posest lizingojemalcem.
- 14 To sodišče poleg tega pojasnjuje, da če lizingojemalec najemnine ne more ali noče več plačevati, transakcija ni več veljavna. V takem primeru pogodb z zaporednimi izpolnitvami ni mogoče ponovno vzpostaviti stanja pred sklenitvijo transakcije, saj je prišlo do prenosa pravice do uporabe predmeta lizinga, česar ni mogoče odpraviti, vendar se lahko stranki sporazumeta, da v takem primeru štejeta, da je pogodba učinkovala do trenutka, ko je transakcija postala neuspešna. Glede pogodb o lizingu iz postopka v glavni stvari – njihov predmet je bil prepuščen v posest, vendar zaradi razdrtja te pogodbe ni prišlo do prenosa lastninske pravice v civilnopravnem smislu.
- 15 Glede tega navedeno sodišče meni, da iz sodbe z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 28), izhaja, da člen 90 Direktive o DDV ne nasprotuje nacionalni določbi, ki na podlagi odstopanja iz odstavka 2 tega člena izključuje zmanjšanje davčne osnove za DDV v primeru neplačila cene.
- 16 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali je položaj, v katerem lizingodajalec ne more več zahtevati plačila najemnine, ker je bila pogodba o lizingu zaradi lizingojemalčeve kršitve te pogodbe razdrta, zajet s pojmom „zavrnitev“, uporabljenim v členu 90(1) Direktive o DDV. Sprašuje se, ali bi se lahko vseeno uporabilo odstopanje iz člena 90(2) te direktive.
- 17 Poleg tega predložitveno sodišče meni, da so nacionalna pravila o uresničevanju pravice do zmanjšanja davčne osnove v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti. Določala naj bi namreč zastaralni rok, zaradi katerega naj ne bi bilo mogoče upoštevati možnosti, da lahko do razdrtja pogodbe o dolgoročnem lizingu pride po izteku tega roka. V takem primeru naj bi del davka, ki je že bil zaračunan, obračunan in plačan ter ga lizingojemalec ni vrnil, pomenil dejanski strošek za lizingodajalca, kar naj bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

18 V teh okoliščinah je Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je treba pojem ‚zavrnitev‘ iz člena 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da vključuje tudi položaj, v katerem v primeru pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njenem izteku lizingodajalec od lizingojemalca ne more več zahtevati plačila najemnine, ker je lizingodajalec zaradi kršitve lizingojemalca razdril pogodbo o lizingu?
2. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, ali ima [lizingodajalec] v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV pravico do zmanjšanja davčne osnove tudi tedaj, kadar je nacionalni zakonodajalec izkoristil možnost iz člena 90(2) Direktive o DDV in v primeru popolnega ali delnega neplačila ni dovolil zmanjšanja davčne osnove?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 19 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je treba pojem „zavrnitev“ iz člena 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da vključuje položaj, v katerem v okviru pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njenem izteku lizingodajalec od lizingojemalca ne more več zahtevati plačila najemnine, ker je lizingodajalec zaradi kršitve lizingojemalca razdril pogodbo o lizingu.
- 20 Spomniti je treba, da člen 90(1) Direktive o DDV določa, da se pri preklicu naročila, odpovedi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi davčna osnova zmanjša.
- 21 Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba določbe prava Unije razlagati in uporabljati enotno, ob upoštevanju različic v vseh jezikih Evropske unije. Če so med jezikovnimi različicami besedila prava Unije razlike, je treba zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je (sodba z dne 17. maja 2017, ERGO Poist’ovňa, C-48/16, EU:C:2017:377, točka 37).
- 22 Glede besed preklic in odpovedi naročila je treba poudariti, da so v večini jezikovnih različic te določbe, vključno z nemško in francosko različico, navedeni trije primeri, medtem ko sta v drugih, kot sta angleška in madžarska različica, navedena samo dva primera.
- 23 Kot je poudarila Evropska komisija, je mogoče to, da so med drugim v nemški in francoski različici člena 90(1) Direktive o DDV uporabljene besede preklic, odpoved in razdrtje, pojasniti z željo zajeti tako primere retroaktivne (*ex tunc*) kot neretroaktivne razveljavitve (*ex nunc*).
- 24 Besedi „elállás“ in „teljesítés meghiúsulása“ iz madžarske različice tega člena ne nasprotujeta taki razlagi, saj se nanašata na retroaktivno prenehanje pogodbe in na neuspeh transakcije.
- 25 Ta razlaga člena 90(1) Direktive o DDV vsekakor ustreza splošni sistematiki in cilju te določbe.
- 26 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, člen 90(1) Direktive o DDV v primerih, na katere se nanaša, državam članicam nalaga zmanjšanje davčne osnove in torej zneska DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič ko davčni zavezanec po sklenitvi transakcije ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejet plačilo, davčna uprava pa iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22).

- 27 Vendar odstavek 2 navedenega člena 90 državam članicam omogoča, da odstopajo od zgoraj navedenega pravila v primeru celotnega ali delnega neplačila cene transakcije (sodba z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 23).
- 28 Ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere popolnega ali delnega neplačila cene transakcije, 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 (glej po analogiji sodbo z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).
- 29 V nasprotju s preklicem ali odpovedjo pogodbe v primeru neplačila kupnine stranki nista postavljeni v prvotni položaj. V primeru popolnega ali delnega neplačila kupnine brez preklica in odpovedi pogodbe kupec še vedno dolguje dogovorjeno ceno, prodajalec, čeprav ni več lastnik blaga, pa načeloma ohrani svojo terjatev, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. Vendar je, ker ni mogoče izključiti, da bo taka terjatev postala dejansko in dokončno neizterljiva, zakonodajalec Unije nameraval vsaki državi članici prepustiti izbiro, da odloči, ali se v položaju neplačila kupnine prizna pravica do ustreznega zmanjšanja davčne osnove pod pogoji, ki jih določi, ali pa tako zmanjšanje v tem položaju ni dovoljeno (sodba z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 25).
- 30 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je za neplačilo značilna negotovost zaradi njegove nedokončnosti.
- 31 Besedi preklic in odpoved, navedeni v členu 90(1) Direktive o DDV, pa se nanašata na položaje, v katerih zaradi bodisi retroaktivnega preklica bodisi odpovedi, ki velja le za prihodnost, obveznost dolžnika, da odplača svoj dolg, bodisi popolnoma ugasne bodisi preneha veljati na dokončno določeni ravni s posledicami za upnika, ki so s tem povezane.
- 32 Glede tega iz predložitve odločbe izhaja, da je v postopku v glavni stvari ena od strank pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njenem izteku povzročila dokončno prenehanje te pogodbe, ki je bila razdrta. Posest na najetem blagu je zato ponovno pridobil lizingodajalec, ki ne more več zahtevati plačila najemnine od lizingojemalca, ta pa ni pridobil lastninske pravice na tem blagu. Poleg tega iz ničesar, kar je bilo predloženo Sodišču, ni razvidno, da bi se izpodbijalo to, da so bile te transakcije dejanske.
- 33 Ker je za tak položaj značilno dokončno znižanje plačila, ki ga je sprva dolgovala ena od strank pogodbe, tega ni mogoče opredeliti kot „neplačilo“ v smislu člena 90(2) Direktive o DDV, temveč gre za preklic ali odpoved v smislu odstavka 1 tega člena.
- 34 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba pojma „preklic“ in „zavrnitev“ iz člena 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da vključujeta položaj, v katerem v okviru pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njenem izteku lizingodajalec od lizingojemalca ne more več zahtevati plačila najemnine, ker je lizingodajalec zaradi kršitve lizingojemalca razdril pogodbo o lizingu.

Drugo vprašanje

- 35 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se lahko lizingodajalec, če je bila pogodba o lizingu dokončno razdrta zaradi neplačila obrokov, ki bi jih moral plačati lizingojemalec, sklicuje na člen 90(1) Direktive o DDV proti državi članici, da bi dosegel zmanjšanje davčne osnove za DDV, čeprav veljavno nacionalno pravo, prvič, tak primer opredeljuje kot „neplačilo“ v smislu odstavka 2 tega člena in, drugič, v primeru neplačila ne dovoljuje zmanjšanja davčne osnove.

- 36 Opozoriti je treba, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča posamezniki v vseh primerih, v katerih so določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, upravičeni, da se pred nacionalnimi sodišči sklicujejo nanje proti državi, če ta direktive ni pravočasno prenesla v nacionalno pravo ali če je ni prenesla pravilno. Določba prava Unije je brezpogojna, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali učinki niso odvisni od nobenega akta institucij Unije ali držav članic (glej sodbo z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točki 31 in 32).
- 37 V obravnavani zadevi člen 90(1) Direktive o DDV določa, da se v primerih, ki jih ureja, davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.
- 38 Čeprav ta člen državam članicam pri sprejemanju ukrepov, ki omogočajo določitev zneska zmanjšanja, dopušča neko polje proste presoje, pa to ne vpliva na natančnost in brezpogojnost obveznosti priznanja pravice do zmanjšanja davčne osnove v primerih, na katere se nanaša ta člen. Zato ta člen izpolnjuje pogoje za neposredni učinek (sodba z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 34).
- 39 Kot je navedeno v točki 27 te sodbe, sicer odstavek 2 tega člena 90 državam članicam omogoča, da odstopajo od zgoraj navedenega pravila v primeru popolnega ali delnega neplačila cene transakcije. Davčni zavezanci se zato ne morejo na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV sklicevati na pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV v primeru neplačila cene, če se je zadevna država članica odločila za uporabo odstopanja iz člena 90(2) navedene direktive (glej sodbo z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 23).
- 40 Vendar, kot je razvidno iz točk od 29 do 33 te sodbe, akt razdrtja, s katerim je ena od strank pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njenem izteku dokončno razdrila to pogodbo, povzroči dokončno zmanjšanje terjatve, ki je sprva zavezovala lizingojemalca. Tega akta ni mogoče opredeliti kot „neplačilo“ v smislu člena 90(2) Direktive o DDV, temveč gre za preklic ali odpoved v smislu odstavka 1 tega člena.
- 41 Poleg tega je treba, ker se predložitveno sodišče sprašuje, katere formalnosti je mogoče določiti za uresničevanje te pravice do zmanjšanja davčne osnove, opozoriti, da lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, med drugim pod pogojem, da se ta možnost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov poleg tistih, ki so določene v poglavju 3 te direktive (sodba z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 36).
- 42 Glede na to, da člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV zunaj v njiju začrtanih meja ne določata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je treba ugotoviti, da je s tema določbama državam članicam podeljeno polje proste presoje, zlasti v zvezi s formalnostmi, ki jih morajo davčni zavezanci pred davčnimi organi navedenih držav izpolniti za zmanjšanje davčne osnove (sodba z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 37).
- 43 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko ukrepi za preprečevanje utaj ali izogibanje plačilu davka načeloma določajo odstopanja od pravil o davčni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za doseg 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 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 38).

- 44 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 15. maja 2014, *Almos Agrárkúlkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 39).
- 45 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da se lahko lizingodajalec, če je bila pogodba o lizingu dokončno razdrta zaradi neplačila obrokov, ki bi jih moral plačati lizingojemalec, sklicuje na člen 90(1) Direktive o DDV proti državi članici, da bi dosegel zmanjšanje davčne osnove za DDV, čeprav veljavno nacionalno pravo, prvič, tak primer opredeljuje kot „neplačilo“ v smislu odstavka 2 tega člena in, drugič, v primeru neplačila ne dovoljuje zmanjšanja davčne osnove.

Stroški

- 46 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 (šesti senat) razsodilo:

- 1. Pojma „preklic“ in „zavrnitev“ iz člena 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da vključujeta položaj, v katerem v okviru pogodbe o finančnem najemu s prenosom lastništva ob njenem izteku lizingodajalec od lizingojemalca ne more več zahtevati plačila najemnine, ker je lizingodajalec zaradi kršitve lizingojemalca razdril pogodbo o lizingu.**
- 2. Če je bila pogodba o lizingu dokončno razdrta zaradi neplačila obrokov, ki bi jih moral plačati lizingojemalec, se lahko lizingodajalec sklicuje na člen 90(1) Direktive 2006/112 proti državi članici, da bi dosegel zmanjšanje davčne osnove za davek na dodano vrednost, čeprav veljavno nacionalno pravo, prvič, tak primer opredeljuje kot „neplačilo“ v smislu odstavka 2 tega člena in, drugič, v primeru neplačila ne dovoljuje zmanjšanja davčne osnove.**

Podpisi