

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 17. júla 2014 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánky 16 a 18 – Finan?ný lízing – Majetok, ktorý je predmetom lízingovej zmluvy – Nevrátenie tohto majetku lízingovej spoločnosti po vypovedaní zmluvy – Záporný inventariza?ný rozdiel“

Vo veci C?438/13,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Bucure?ti (Rumunsko) z 9. apríla 2013 a doru?ený Súdnemu dvoru 2. augusta 2013, ktorý súvisí s konaním:

BCR Leasing IFN SA

proti

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia general? de administrare a marilor contribuabili,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia general? de solu?ionare a contesta?iilor,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia G. Arestis a A. Arabadžiev (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- BCR Leasing IFN SA, v zastúpení: D. Dasc?lu, avocat,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: G.?D. Balan a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánkov 16 a 18 smernice Rady

2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou BCR Leasing IFN SA (ďalej len „BCR Leasing“) na jednej strane a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (ďalej len spolu „Agenția“) na druhej strane, ktorého predmetom je zaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za tovar prenajatý v rámci lízingovej zmluvy, pre ktorý bol zistený záporný inventarizačný rozdiel po tom, čo nebol vrátený lízingovej spoločnosti.

Právny rámec

Smernica o DPH

3 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH znie:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

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

...“

4 Článok 14 smernice o DPH 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:

...

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;

...“

5 Článok 16 tejto smernice upravuje:

„Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpustená.

Použitie tovaru na obchodné účely ako vzorky alebo dary nízkej hodnoty sa však nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.“

6 Článok 18 smernice o DPH znie:

„Členské štáty môžu za dodanie tovaru za protihodnotu považovať tieto transakcie:

a) použitie tovaru, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyčistený, spracovaný, zakúpený alebo dovezený zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania touto zdaniteľnou osobou na účely jej

podnikania, ak by nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na plné odpočítanie DPH;

b) použitie tovaru zdaniteľnou osobou na účely nezdaniteľnej oblasti štátnosti, pokiaľ sa DPH za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou pri jeho nadobudnutí alebo pri jeho použití v súlade s písmenom a);

c) s výnimkou prípadov uvedených v článku 19, ponechanie si tovaru zdaniteľnou osobou alebo jej právnymi nástupcami, keď táto osoba prestane vykonávať svoju zdaniteľnú ekonomickú činnosť, pokiaľ sa DPH za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou pri jeho nadobudnutí alebo pri jeho použití v súlade s písmenom a).“

7 Články 184 až 186 smernice o DPH nachádzajúce sa v kapitole 5 nazvanej „Úprava odpočítanej dane“ hlavy X nazvanej „Odpočítanie dane“ tejto smernice stanovujú:

„Článok 184

Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.

Článok 185

1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.

Článok 186

Členské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

Rumunské právo

Daňový poriadok

8 Podľa článku 125a ods. 1 bodu 16 zákona č. 571/2003 o daňovom poriadku (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927, z 23. decembra 2003), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „daňový poriadok“) „sa dodanie tovaru sebe samému vykladá podľa ustanovenia článku 128 ods. 4“ tohto poriadku.

9 Článok 128 uvedeného poriadku nazvaný „Dodanie tovaru“ stanovuje:

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

...

3. Za dodanie tovaru podľa odseku 1 sa rovnako považujú tieto transakcie:

a) skutočné odovzdanie tovaru inej osobe na základe zmluvy, ktorá stanovuje platbu v splátkach, alebo akejkôvek inej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky, s výnimkou lízingových zmlúv,

...

4. Za dodanie tovaru za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

a) použitie hnuteľného majetku nadobudnutého alebo vyrobeného zdaniteľnou osobou touto osobou na iný účel, ako je ťou vykonávaná ekonomická činnosť, ak dať za príslušný tovar alebo za jeho súčasť bola úplne alebo čiastočne odpočítaná;

b) bezodplatné poskytnutie hnuteľného majetku nadobudnutého alebo vyrobeného zdaniteľnou osobou touto osobou k dispozícii iným osobám, ak dať za príslušný tovar alebo za jeho súčasť bola úplne alebo čiastočne odpočítaná;

c) použitie hnuteľného majetku, iného ako investičné prostriedky podľa článku 149 ods. 1 písm. a), nadobudnutého alebo vyrobeného zdaniteľnou osobou touto osobou na účel transakcií, ktoré nezakladajú plný nárok na odpočítanie dane, ak dať za príslušný tovar alebo za jeho súčasť bola ku dňu nadobudnutia úplne alebo čiastočne odpočítaná;

d) majetok, pre ktorý bol zistený záporný inventarizačný rozdiel, s výnimkou majetku uvedeného v odseku 8 písm. a) až c);

...

8. Za dodanie tovaru podľa odseku 1 sa nepovažuje dodanie:

a) vecí zničených v dôsledku prírodných katastrof alebo akéhokoľvek zásahu vyššej moci, ako aj stratených alebo ukradnutých vecí, ak sú tieto skutočnosti riadne preukázané v súlade s právnymi predpismi;

b) vecí v podobe kvalitatívne nenávratne skazených zásob, vyradeného hmotného investičného majetku, za podmienok stanovených právnymi predpismi;

c) vecí podliehajúcich skaze, a to v medziach stanovených zákonom.“

10 Podľa článku 129 ods. 3 písm. a) daňového poriadku predstavuje „prenájom majetku alebo prenechanie užívania majetku v rámci lízingovej zmluvy“ poskytovanie služieb.

Vykonávacie pravidlá k daňovému poriadku

11 Vykonávacie pravidlá k daňovému poriadku schválené nariadením vlády č. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112, zo 6. februára 2004), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, v bode 6 stanovujú:

„Bod 6

...

6. V prípade vypovedania zmluvy o finančnom lízingu, ktorej predmetom je hmotný hnuteľný majetok, sa predmetný majetok považuje po uplynutí lehoty stanovenej v zmluve na vrátenie majetku prenajímateľovi, ktorej dĺžka nesmie presiahnuť 30 kalendárnych dní od vypovedania zmluvy... za záporný inventarizačný rozdiel v správe lízingového prenajímateľa v zmysle článku

128 ods. 4 písm. d) daťového poriadku. ...“

12 Rumunská vláda zrušila nariadením vlády č. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 621, z 29. augusta 2012) článok 128 ods. 4 písm. d) a článok 128 ods. 8 písm. a) až c) daťového poriadku s účinnosťou od 1. januára 2013. Rovnako zrušila nariadením vlády č. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 753, z 8. novembra 2012) bod 6 ods. 6 vykonávacích pravidiel k daťovému poriadku s účinnosťou od 1. januára 2013.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 BCR Leasing je akciová spoločnosť, ktorá vykonáva činnosti finančného lízingu. Od rôznych dodávateľov nakupuje motorové vozidlá, za ktoré si odpočítava v celom rozsahu DPH na vstupe. Súčasne táto spoločnosť uzatvára zmluvy o finančnom lízingu týkajúce sa kúpených motorových vozidiel s fyzickými alebo právnickými osobami, ktoré majú postavenie užívateľov týchto vozidiel počas celej doby trvania zmluvy, pričom BCR Leasing ostáva ich vlastníkom.

14 BCR Leasing bola nútená vypovedať časti zmlúv o finančnom lízingu uzavretých s nájomcami v dôsledku ich neskorého platenia alebo neplatenia. V súlade s ustanoveniami týchto zmlúv boli nájomcovia v lehote troch dní od vypovedania zmluvy o finančnom lízingu povinní vrátiť spoločnosti BCR Leasing majetok, ktorý bol predmetom tejto zmluvy. Keďže niektorí nájomcovia odmietli predmetný majetok vrátiť, BCR Leasing začala voči nim vrátenie majetku vymáhať. Napriek jej snahe však niektorý predmetný majetok nebol do príslušnej lehoty vrátený.

15 Keďže BCR Leasing nepoberala z vypovedaných zmlúv už žiadne platby, prestala vystavovať s nimi spojené faktúry a vyberať príslušnú DPH.

16 Počas kontroly uskutočnenej v roku 2011 Agenția konštatovala nezrovnalosti týkajúce sa spôsobu označovania, registrácie a priznania DPH za obdobie od 1. septembra 2008 do 31. decembra 2010. Daťový výmer z 30. augusta 2011 a protokol o vykonaní daťovej kontroly z rovnakého dňa uložil spoločnosti BCR Leasing povinnosť zaplatiť dodatočnú DPH vo výške 19 266 551 rumunských lei (RON), ako aj sumu vo výške 9 502 774 RON zodpovedajúcu úrokom z omeškania.

17 Vo vyššie uvedenom daťovom výmere Agenția uviedla, že finančný lízing je potrebné posudzovať v priebehu trvania zmluvy ako poskytnutie služieb, po ktorom môže v okamihu uplynutia doby trvania zmluvy nasledovať dodanie tovaru v závislosti od toho, či si lízingový nájomca uplatní opčné právo na kúpu.

18 Okrem toho sa Agenția domnievala, že v prípade tovaru, ktorý sa považuje za záporný inventarizačný rozdiel z dôvodov iných, ako sú dôvody uvedené v článku 128 ods. 8 písm. a) až c) daťového poriadku, ide o dodanie tovaru, ktorý je predmetom DPH, pričom plnenie je definované ako „dodávka sebe samému“ podľa článku 125a ods. 1 bodu 16 daťového poriadku.

19 Podľa Agenția bola preto BCR Leasing po uplynutí lehoty stanovenej zmluvou o finančnom lízingu na vrátenie majetku nájomcom povinná uplatniť ustanovenia článku 128 ods. 4 písm. d) daťového poriadku týkajúce sa dodania tovaru sebe samému a výberu DPH, ako aj vystaviť pre tieto dodávky faktúry na vlastné meno.

20 Domnievajúc sa, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú sa opiera daťový výmer uvedený v bode 16 tohto rozsudku, nie je v súlade so systémom zavedeným smernicou o DPH, BCR Leasing podala voči tomuto výmeru žalobu o neplatnosť, ktorá sa nakoniec dostala pred Curtea de Apel București.

21 Za týchto okolností Curtea de Apel București rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Možno prípad majetku, ktorý je predmetom zmluvy o finančnom lízingu a ktorý sa lízingovej spoločnosti po ukončení zmluvy vinou užívateľa nepodarilo od užívateľa získať, hoci lízingová spoločnosť uplatnila a viedla zákonné postupy na účely vymáhania daného majetku, pričom po odstúpení od zmluvy jej užívateľ za používanie jej majetku nezaplatil, považovať za dodanie tovaru za protihodnotu podľa článku 16 [smernice o DPH] alebo podľa článku 18 [tejto smernice]?“

O prejudiciálnej otázke

22 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 16 a 18 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že za dodanie tovarov za protihodnotu v zmysle týchto článkov možno považovať skutočnosť, že lízingová spoločnosť nebola po vypovedaní zmluvy o finančnom lízingu zavinenom nájomcom schopná získať od neho späť tovar, ktorý bol predmetom tejto zmluvy, napriek krokom, ktoré podnikla na jeho vymáhanie, a neexistencii akéhokoľvek protiplnenia.

23 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že článok 16 smernice o DPH považuje určité plnenia, za ktoré zdaniteľná osoba v skutočnosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, za dodanie tovarov za protihodnotu podliehajúce DPH. Podľa ustálenej judikatúry účelom tohto ustanovenia je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania medzi zdaniteľnou osobou, ktorá použije tovar pre svoju osobnú potrebu alebo pre potreby svojich zamestnancov, a konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar rovnakého druhu (pozri v tomto zmysle rozsudok EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, bod 17 a citovaných judikatúr).

24 Vzhľadom na realizáciu tohto cieľa článok 16 smernice o DPH považuje použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpôvitateľná.

25 Je však nutné konštatovať, že v prejednávanom prípade nespadá nemožnosť získať späť tovar, ktorý bol predmetom zmluvy o finančnom lízingu, za okolností, akými sú okolnosti v konaní vo veci samej, pod žiadny z týchto prípadov.

26 Po prvé predmetný tovar totiž nemožno považovať za tovar určený na súkromné potreby zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov, keďže sa nenachádza v ich držbe. Po druhé skutočnosť, že nájomca si tento tovar ponechá v držbe bez toho, aby ho nadobudol za akúkoľvek protihodnotu, vyplýva z jeho údajného zavineného správania a nie z bezodplatného prevodu uvedených tovarov zo strany prenajímateľa nájomcovi. Po tretie nemožno tie isté tovary považovať za tovary použité na „iné ako ekonomické účely“ podniku zdaniteľnej osoby, keďže ich nájom a poskytnutie k dispozícii nájomcovi v podstate predstavuje ekonomickú činnosť prenajímateľa. Skutočnosť, že prenajímateľ nie je schopný získať tento tovar po vypovedaní zmluvy o finančnom nájme späť, neznamená, že ich použil na iné ako ekonomické účely svojho podniku.

27 Z toho vyplýva, že za dodanie tovarov za protihodnotu v zmysle ?lánku 16 smernice o DPH nemožno považova? skuto?nos?, že lízingová spoločnosť nebola po vypovedaní zmluvy o finan?nom lízingu schopná za okolností, akými sú okolnosti v konaní vo veci samej, získa? spä? tovar, ktorý bol predmetom tejto zmluvy.

28 ?alej pokia? ide o ?lánok 18 smernice o DPH, je nutné konštatova?, že toto ustanovenie sa neuplatňuje za okolností, akými sú okolnosti v konaní vo veci samej.

29 Z vnútroštátneho rozhodnutia totiž vyplýva, že BCR Leasing pri kúpe predmetných vozidiel odpo?ítala v celom rozsahu DPH zaplatenú na vstupe. Preto je situácia uvedená v ?lánku 18 písm. a) smernice o DPH, ktorý upravuje jedine prípad, keď nadobudnutie nevedie k vzniku nároku na úplný odpo?et DPH, v prejednávanej veci irelevantná.

30 Pokiaľ ide o situácie uvedené v ?lánku 18 písm. b) a c) smernice o DPH, sta?í uvies?, že v prejednávanom prípade zdaniteľná osoba ani nepoužívala predmetný tovar na účely „nezdaniteľnej oblasti ?inností“ v zmysle tohto ?lánku 18 písm. b), ani neprestala vykonáva? svoju zdaniteľnú ekonomickú ?innos?, ako to požaduje uvedený ?lánok 18 písm. c).

31 Preto ?lánok 18 smernice o DPH neumožňuje ?lenským štátom považova? za dodanie tovarov za protihodnotu také plnenia, akými sú plnenia v konaní vo veci samej.

32 S cie?om poskytnú? vnútroštátnemu súdu užitočnú odpove? je nakoniec potrebné zdôrazni?, že mechanizmus úpravy stanovený v ?lánoch 184 až 186 smernice o DPH tvorí nedeliteľnú súčas? režimu odpo?tu DPH, ktorý táto smernica obsahuje (rozsudok TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, bod 30). Vyššie uvedené úvahy tak nemajú vplyv na vznik prípadného práva da?ovej správy požadova? vykonanie opravy zo strany zdaniteľnej osoby za podmienok stanovených v smernici o DPH.

33 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na položenú otázku odpoveda?, že ?lánky 16 a 18 smernice o DPH sa majú vyklada? v tom zmysle, že za dodanie tovaru za protihodnotu v zmysle týchto ?lánkov nemožno považova? skuto?nos?, že lízingová spoločnosť nebola po vypovedaní zmluvy o finan?nom lízingu zavinenom nájomcom schopná získa? od neho spä? tovar, ktorý bol predmetom tejto zmluvy, napriek krokom, ktoré podnikla na jeho vrátenie, a napriek neexistencii akéhoko?vek protiplnenia v dôsledku tohto vypovedania.

O trovách

34 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vz?ahu 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 Súdnym dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Články 16 a 18 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že za dodanie tovaru za protihodnotu v zmysle týchto článkov nemožno považovať skutočnosť, že lízingová spoločnosť nebola po vypovedaní zmluvy o finančnom lízingu zavinenom nájomcom schopná získať od neho späť tovar, ktorý bol predmetom tejto zmluvy, napriek krokom, ktoré podnikla na jeho vrátenie, a napriek neexistencii akéhokoľvek protiplnenia v dôsledku tohto vypovedania.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.