



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

29. září 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 203 – Smlouva o zpětném pronájmu – Osoba povinná k zaplacení DPH – Možnost považovat písemnou smlouvu za fakturu“

Ve věci C-235/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud, Slovinsko) ze dne 17. března 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 12. dubna 2021, v řízení

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o.

proti

Republice Sloveniji,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. Passer, předseda senátu, F. Biltgen a M. L. Arastey Sahún (zpravodajka), soudci,

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., A. Cankarem, odvetníkem,
- za Republiku Sloveniji A. Vran, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi A. Armenia, U. Babovič a A. Kraner, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. května 2022,

vydává tento

* Jednací jazyk: slovinština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu, v němž proti sobě stojí obchodní společnost Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (dále jen „Raiffeisen Leasing“) a Republika Slovenija (Slovinská republika), kterou zastupuje Ministrstvo za finance (Ministerstvo financí, Slovinsko), ve věci zaplacení daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Hlava IV směrnice 2006/112, nadepsaná „Zdanitelná plnění“, obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Dodání zboží“.
- 4 Článek 14 této směrnice, který se nachází v této kapitole 1, stanoví:
„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:
[...]
b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;
[...]
5 Hlava XI, nadepsaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje kapitolu 1, nadepsanou „Platební povinnost“, jejíž oddíl 1 je nadepsán „Osoby povinné odvést daň správci daně“.
- 6 Článek 203 téže směrnice, který se nachází v tomto oddílu, stanoví:
„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“
- 7 V kapitole 3, nadepsané „Fakturace“, která je součástí uvedené hlavy XI směrnice 2006/112, se nachází oddíl 2, nadepsaný „Pojem faktury“, který obsahuje články 218 a 219, oddíl 3, nadepsaný „Vystavování faktur“, který zahrnuje články 220 až 225, jakož i oddíl 4, nadepsaný „Obsah faktur“, který obsahuje články 226 až 231.
- 8 Článek 218 této směrnice stanoví:
„Členské státy pro účely této směrnice uznávají za faktury veškeré doklady nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě, jež splňují podmínky stanovené v této kapitole.“

9 Článek 219 uvedené směrnice zní takto:

„Za fakturu se považuje i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje.“

10 Článek 220 téže směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani;

[...]“

11 Článek 226 směrnice 2006/112 stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

9) uplatněnou sazbu daně;

10) výši daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřipouští;

[...]“

12 Článek 227 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou od osob povinných k dani, které jsou usazeny na jejich území a dodávají zboží nebo poskytují služby na jejich území, vyžadovat uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele nebo příjemce uvedeného v článku 214 i v jiných případech, než jsou uvedeny v čl. 226 bodě 4).“

13 Článek 229 uvedené směrnice zní takto:

„Členské státy nevyžadují, aby faktury byly podepsány.“

Slovinské právo

14 Článek 67 zákona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (zákon o dani z přidané hodnoty, Uradni list RS, č. 117/06 ze dne 16. listopadu 2006, dále jen „ZDDV-1“), ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí osoba povinná k dani splnit následující podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 63 odst. 1 písm. a) tohoto zákona při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 80.a až 84.q tohoto zákona;

[...]“

- 15 Článek 76 tohoto zákona stanoví:

„1. DPH platí:

[...]

9) každá osoba, která uvede DPH na faktuře.“

- 16 Článek 81 odst. 8 uvedeného zákona stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se za faktury považují všechny dokumenty v papírové nebo elektronické formě, které splňují podmínky článků 80.a až 84.a tohoto zákona.“

- 17 Článek 82 téhož zákona uvádí údaje, které musí osoba povinná k dani uvést na faktuře, zatímco článek 83 tohoto zákona uvádí údaje, které musí osoba povinná k dani uvést na zjednodušené faktuře.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 18 Obchodní společnost RED d.o.o. byla vlastníkem pozemku a obytného domu v lublaňské městské části Rožna Dolina (Slovinsko). Tato společnost chtěla na tomto místě postavit nové budovy. Dne 19. listopadu 2007 uzavřela se společností Raiffeisen Leasing smlouvu o zpětném pronájmu (*sale-and-lease back*). Podle této smlouvy se Raiffeisen Leasing zavázala koupit pozemek za určitou cenu a RED se zavázala zaplatit společnosti Raiffeisen Leasing měsíční leasingové splátky až do úplného splacení hodnoty pozemku a budov, které měly být postaveny, a to ve výši 1 294 786,56 eura (dále jen „smlouva o zpětném pronájmu“). V této smlouvě byla uvedena částka DPH ve výši 110 056,86 eura.
- 19 Společnost Raiffeisen Leasing nevystavila společnosti RED na základě smlouvy o zpětném pronájmu fakturu; DPH nebyla touto společností fakturována ani odvedena. Společnost RED uplatnila na základě smlouvy o zpětném pronájmu nárok na odpočet DPH, přičemž tvrdila, že tato smlouva představuje fakturu.
- 20 Dne 22. listopadu 2007 strany smlouvy o zpětném pronájmu uzavřely smlouvu o prodeji pozemku (dále jen „kupní smlouva“), v níž byla uvedena kupní cena zahrnující DPH. Společnost RED vystavila společnosti Raiffeisen Leasing fakturu, ve které byla DPH zohledněna.
- 21 V listopadu 2007 uplatnila Raiffeisen Leasing nárok na odpočet DPH z titulu kupní smlouvy.
- 22 Vzhledem k tomu, že RED ve stanovené lhůtě nesplnila své povinnosti stanovené ve smlouvě o zpětném pronájmu, smluvní strany ukončily tuto smlouvu dne 21. října 2011. Společnost Raiffeisen Leasing následně prodala pozemek třetí osobě za cenu zahrnující DPH.
- 23 Dne 25. července 2014 bylo společnosti RED oznámeno rozhodnutí slovinského daňového orgánu, kterým byla zamítnuta její žádost o odpočet DPH na základě uvedené smlouvy. Uvedené rozhodnutí daňového orgánu vyloučilo riziko ztráty daňových příjmů, a Raiffeisen Leasing tedy získala nárok na snížení dlužné DPH prostřednictvím opravy. Daňový orgán nicméně

konstatoval, že tato společnost neodvedla DPH splatnou za období od 3. ledna 2008 do 25. července 2014. Tento orgán tudíž uložil společnosti Raiffeisen Leasing povinnost zaplatit úroky z daňového dluhu ve výši 50 571,88 eura.

- 24 Pokud jde o plnění, na které se vztahuje kupní smlouva, daňový orgán konstatoval, že je osvobozeno od DPH.
- 25 Vzhledem k tomu, že strany kupní smlouvy nepředložily daňové přiznání umožňující volitelný režim zdanění dotčeného plnění, měl však daňový orgán za to, že nárok na odpočet nelze uplatnit nehledě na to, že byla vystavena faktura, na níž byla uvedena DPH, která nebyla splatná.
- 26 V důsledku toho byla společnosti Raiffeisen uložena povinnost zaplatit dodatečnou DPH ve výši 44 200 eur, navýšenou o úroky ve výši 11 841,97 eura.
- 27 Podle názoru daňového orgánu je skutečnost, že pozemek byl následně prodán společnosti Raiffeisen Leasing, irelevantní, jelikož tento prodej byl předmětem DPH.
- 28 Poté, co Raiffeisen Leasing vyčerpala správní opravné prostředky, podala žalobu k Upravno sodišče (správní soud, Slovinsko), který její žalobu zamítl. Společnost Raiffeisen Leasing následně podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud, Slovinsko).
- 29 Předkládající soud připomíná, že jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, povinnost odvést DPH v důsledku vystavení faktury s uvedením DPH může vzniknout i v případě, že faktura neobsahuje některé informace vyžadované směrnicí 2006/112, zejména v případě, že není uvedeno místo poskytnutí poskytované služby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, body 26 a 27).
- 30 Předkládající soud nicméně tvrdí, že smlouva jakožto akt, který spadá do oblasti závazkového práva, se může lišit od faktury a může představovat pouze právní základ plnění podléhajícího DPH, přičemž faktura musí být v každém případě vystavena v době uskutečnění zdanitelného plnění zakládajícího povinnost odvést DPH.
- 31 Uvedený soud se tudíž zabývá otázkou, zda smlouva může představovat fakturu ve smyslu článku 203 směrnice 2006/112, pouze pokud z ní objektivně vyplývá jasně vyjádřená vůle smluvních stran považovat tuto smlouvu za fakturu týkající se konkrétního plnění, což může u kupujícího vést k odůvodněné domněnce, že si na jejím základě může odečíst DPH na vstupu.
- 32 Za těchto podmínek se Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze písemnou smlouvu považovat za fakturu ve smyslu článku 203 směrnice [2006/112], pouze pokud obsahuje všechny náležitosti stanovené pro fakturu v kapitole 3 („Fakturace“) [hlavy XI] [této směrnice]?

Pokud tomu tak není,

2) jaké jsou náležitosti nebo okolnosti, na jejichž základě lze v každém případě písemnou smlouvu považovat (rovněž) za fakturu zakládající povinnost zaplatit DPH podle článku 203 směrnice [2006/112]?

Konkrétně

3) lze písemnou smlouvu uzavřenou dvěma osobami povinnými k DPH, jejímž předmětem je dodání zboží nebo poskytnutí služby, považovat za fakturu ve smyslu článku 203 směrnice [2006/112], pokud z ní vyplývá výslovná a objektivně rozpoznatelná vůle prodávajícího nebo poskytovatele služeb jako smluvní strany vystavit fakturu týkající se konkrétního plnění, což může u kupujícího vést k odůvodněné domněnce, že si na jejím základě může odečíst DPH na vstupu?“

K předběžným otázkám

- 33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že smlouva o zpětném pronájmu, po jejímž uzavření smluvní strany nevystavily fakturu, může být považována za fakturu ve smyslu tohoto ustanovení, a pokud ano, jaké náležitosti musí tato smlouva obsahovat, aby mohla být považována za takovou fakturu.
- 34 Kromě toho se předkládající soud táže, zda je v tomto ohledu relevantní zkoumat, zda z uvedené smlouvy objektivně vyplývá vůle prodávajícího nebo poskytovatele služeb, aby stejně jako v případě faktury mohla vést kupujícího k přesvědčení, že bude moci na základě téže smlouvy uplatnit odpočet DPH na vstupu.
- 35 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že DPH uvedenou na faktuře je povinen odvést vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné skutečné zdanitelné plnění [rozsudek ze dne 18. března 2021, P (Tankovací karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 26 a citovaná judikatura].
- 36 Cílem článku 203 směrnice 2006/112 je vyloučit riziko ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet stanoveného touto směrnicí [rozsudek ze dne 18. března 2021, P (Tankovací karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27 a citovaná judikatura].
- 37 Pokud jde o článek 226 směrnice 2006/112, cílem údajů, které musí být povinně uvedeny na faktuře, je umožnit správcům daně kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27).
- 38 Základní zásada neutrality DPH totiž vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani nesplnily určité formální podmínky. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné podmínky, nemůže, pokud jde o nárok osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42, jakož i citovaná judikatura).
- 39 Soudní dvůr tedy rozhodl, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nesplňuje některé z podmínek vyžadovaných článkem 226 body 6 a 7 směrnice 2006/112, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné podmínky týkající se uplatnění tohoto práva (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

- 40 Je pravda, že vztah mezi existencí a správností faktury a nárokem na odpočet DPH není automatický v tom smyslu, že zaprvé je tento nárok v zásadě vázán na skutečné uskutečnění dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služeb a zadruhé uplatnění nároku na odpočet se nevztahuje na daň, která je splatná pouze proto, že je uvedena na faktuře (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 4. července 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, nezveřejněné, EU:C:2013:456, body 19 a 20).
- 41 Nicméně vzhledem k tomu, že, jak vyplývá z judikatury uvedené v bodě 36 tohoto rozsudku a jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 41 a 45 svého stanoviska, cílem článku 203 směrnice 2006/112 je vyloučit riziko ztráty daňových příjmů, lze tomuto riziku zabránit v případě, že má správce daně k dispozici údaje potřebné k prokázání toho, zda jsou splněny věcné podmínky nároku na odpočet DPH, bez ohledu na to, zda byla DPH uvedena v dokladu označeném jako „faktura“ nebo v jiném dokladu, jako je smlouva uzavřená mezi stranami.
- 42 Aby tedy doklad mohl být uznán jako faktura ve smyslu článku 203 této směrnice, musí obsahovat DPH a údaje uvedené v ustanoveních v kapitole 3 oddílu 4 hlavy XI uvedené směrnice, nadepsaného „Obsah faktur“, které jsou nezbytné k tomu, aby správce daně mohl určit, zda jsou splněny věcné podmínky nároku na odpočet DPH.
- 43 V tomto ohledu není relevantní zkoumat, zda i za předpokladu, že by dotčený dokument byl smlouvou, z ní objektivně vyplývá vůle stran této smlouvy, že se jedná o fakturu, která může u smluvního partnera vést k odůvodněné přesvědčení, že si na základě této smlouvy může odečíst DPH na vstupu.
- 44 Předkládajícímu soudu přísluší, aby v kontextu všech relevantních okolností dotčených ve věci v původním řízení, a zejména všech ustanovení smlouvy o zpětném pronájmu posoudil, zda tato smlouva skutečně obsahuje informace nezbytné v projednávaném případě k tomu, aby správce daně mohl zjistit, zda jsou splněny věcné podmínky nároku na odpočet DPH.
- 45 Pokud jde o okolnost, že ve věci v původním řízení smlouva o zpětném pronájmu sice uváděla částku DPH, ale nikoli sazbu této daně, přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda tato sazba mohla být nicméně z této smlouvy vydedukována.
- 46 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že smlouva o zpětném pronájmu, po jejímž uzavření nebyla vystavena faktura, může být považována za fakturu ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tato smlouva obsahuje veškeré informace nezbytné k tomu, aby správce daně členského státu mohl určit, zda jsou v daném případě splněny věcné podmínky nároku na odpočet DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmého senátu) rozhodl takto:

Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládána v tom smyslu, že

smlouva o zpětném pronájmu, po jejímž uzavření nebyla vystavena faktura, může být považována za fakturu ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tato smlouva obsahuje veškeré informace nezbytné k tomu, aby správce daně členského státu mohl určit, zda jsou v daném případě splněny věcné podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.