



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 12. mája 2022¹

Vec C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.
proti
Slovinskej republike

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 203 – Predaj a spätný prenájom (*sale and lease back*) – Článok 226 – Údaje, ktoré musia byť povinne uvedené na faktúre – Možnosť považovať písomnú zmluvu za faktúru“

I. Úvod

1. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 203 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty².
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Raiffeisen leasing d.o.o. (ďalej len „Raiffeisen“) a Republika Slovenija (Slovinská republika), zastúpenou Ministerstvom za finance (Ministerstvo financií, Slovinsko) vo veci zdanenia daňou z pridanej hodnoty (DPH) splatnej na základe lízingovej zmluvy kvalifikovanej ako „faktúra“ v zmysle článku 203 smernice o DPH z dôvodu, že táto zmluva obsahovala hodnotu DPH.
3. Napriek osobitným skutkovým okolnostiam týkajúcim sa spôsobu vykonávania transakcie „predaja a spätného prenájomu“ (*sale and lease back*)³ sa prejednávaná vec týka pomerne jednoduchej otázky. Za akých podmienok možno takú písomnú zmluvu medzi dvoma zmluvnými stranami, ako je lízingová zmluva týkajúca sa nehnuteľnej veci, v ktorej je uvedená hodnota DPH, samu osebe považovať za „faktúru“ v zmysle smernice o DPH, na základe ktorej vzniká jednak povinnosť vystaviteľa tejto faktúry zaplatiť DPH a jednak právo príjemcu uvedenej faktúry na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe?

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

³ Prejednávaná vec je treťou vecou predloženou Súdnemu dvoru, ktorá sa týka transakcie kvalifikovanej ako „predaj a spätný prenájom“. Pozri tiež rozsudky z 2. júla 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, ďalej len „rozsudok *NLB Leasing*“, EU:C:2015:440), a z 27. marca 2019, *Mydibel* (C-201/18, ďalej len „rozsudok *Mydibel*“, EU:C:2019:254).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Odôvodnenie 46 smernice o DPH stanovuje:

„Používanie elektronickej fakturácie musí umožňovať správcovi dane vykonávať jeho kontrolné úlohy. Na účely zabezpečenia dobrého fungovania vnútorného trhu je preto vhodné vypracovať na úrovni Spoločenstva harmonizovaný zoznam, ktorý by obsahoval údaje, ktoré musia byť uvedené vo faktúrach...“

5. Článok 203 tejto smernice stanovuje, že „DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre“.

6. Kapitola 3, nazvaná „Fakturácia“, ktorá je súčasťou hlavy XI uvedenej smernice, obsahuje oddiel 2, nazvaný „Pojem faktúra“, ktorý obsahuje články 218 a 219, oddiel 3, nazvaný „Vyhodenie faktúr“, ktorý v čase skutkových okolností vo veci samej obsahoval články 220 až 225, ako aj oddiel 4, nazvaný „Obsah faktúr“, ktorý obsahoval články 226 až 231.

7. Článok 218 tej istej smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice akceptujú členské štáty ako faktúru každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicke a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v tejto kapitole.“

8. Článok 219 smernice o DPH znie takto:

„Za faktúru sa považuje každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.“

9. Podľa článku 226 bodov 7 a 9 tejto smernice:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

...

7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

...

9. uplatnenú sadzbu DPH.“

B. Slovinské právo

10. Podľa § 67 ods. 1 Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o DPH, ďalej len „ZDDV-1“):

„Na uplatnenie práva na odpočítanie DPH musí zdaniteľná osoba spĺňať tieto podmienky:

a) pri odpočítaní dane podľa § 63 ods. 1 písm. a) tohto zákona, pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, musí zdaniteľná osoba disponovať faktúrou vystavenou v súlade s § 80.a až 84.q tohto zákona,

...“

11. § 76 ZDDV-1 stanovuje:

„1. DPH musí zaplatiť:

...

9. každá osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre.

...“

III. Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie na Súdnom dvore

12. RED d.o.o. (ďalej len „RED“) vlastnila pozemok, na ktorom sa nachádza budova v ľubľanskej mestskej časti Rožna Dolina (Slovinsko) (ďalej spoločne len „dotknutý majetok“).

13. Na účely zabezpečenia financovania novej výstavby na tomto pozemku uzavrela RED so spoločnosťou Raiffeisen transakciu predaja a spätného prenájmu (*sale and lease back*), ktorá sa uskutočnila v dvoch etapách.

14. Prvou zmluvou z 19. novembra 2007 sa tieto spoločnosti zaviazali, že jednak Raiffeisen nadobudne dotknutý majetok od spoločnosti RED a jednak RED bude platiť spoločnosti Raiffeisen mesačné lízingové splátky až do úplného splatenia výšky hodnoty pozemku a novo postavenej budovy (t. j. v celkovej výške 1 294 786,56 eura) (ďalej len „lízingová zmluva“). Hoci táto zmluva uvádzala, že suma DPH je 110 056,86 eura, Raiffeisen nevystavila spoločnosti RED žiadnu osobitnú faktúru. Okrem toho Raiffeisen uvedenú DPH nepriznala ani nezaplatila. Na základe tejto zmluvy RED uplatnila právo na odpočítanie tejto DPH, keďže sa domnievala, že uvedená zmluva predstavuje faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH, čo je dôvod, pre ktorý ju zahrnila do svojho daňového priznania k DPH.

15. Druhou zmluvou z 22. novembra 2007 uzavreli RED a Raiffeisen kúpnu zmluvu, ktorej predmetom bol dotknutý majetok a v ktorej bola uvedená kúpna cena, ako aj DPH. RED vystavila spoločnosti Raiffeisen faktúru s DPH. Po uzavretí tejto zmluvy Raiffeisen na jej základe uplatnila právo na odpočítanie DPH.

16. Dňa 21. októbra 2011 Raiffeisen a RED ukončili lízingovú zmluvu na základe vzájomnej dohody, keďže RED si nesplnila svoje povinnosti stanovené v tejto zmluve v stanovenej lehote. Raiffeisen následne predala dotknutý majetok inému nadobúdateľovi za cenu vrátane DPH.

17. Dňa 25. júla 2014 bolo v rámci daňovej kontroly voči spoločnosti RED vydané konečné rozhodnutie Finančna uprava Republike Slovenije (Daňový úrad Slovenskej republiky, ďalej len „FURS“), ktorým jej bolo odopreté právo na odpočítanie DPH.⁴

18. V dôsledku toho Raiffeisen získala právo na opravu DPH fakturovanej na základe lízingovej zmluvy, keďže rozhodnutím FURS sa vylúčilo riziko straty daňových príjmov.

19. Napriek tejto oprave však FURS najmä⁵ nariadil spoločnosti Raiffeisen zaplatiť úroky z daňového dlhu vo výške 50 571,88 eura z dôvodu, že v rámci daňovej kontroly sa zistilo, že Raiffeisen nezaplatila DPH splatnú na základe lízingovej zmluvy za obdobie od 3. januára 2008 do 25. júla 2014. FURS sa konkrétne domnieval, že vzhľadom na to, že v lízingovej zmluve bola uvedená hodnota spolu s výslovným uvedením DPH, táto zmluva sa má kvalifikovať ako „faktúra“ v zmysle § 76 ods. 1 bodu 9 ZDDV-1 (ustanovenie preberajúce článok 203 smernice o DPH) a že za okamih vzniku povinnosti spoločnosti Raiffeisen zaplatiť DPH sa má považovať okamih jej uzavretia. Na základe tohto dokladu mohla totiž RED uplatniť právo na odpočítanie DPH.

20. Raiffeisen napadla rozhodnutie FURS, pričom najprv podala sťažnosť na ministerstvo financií a potom žalobu na Upravno sodišče (Správny súd, Slovinsko). Oba tieto opravné prostriedky boli zamietnuté. Raiffeisen následne podala kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko).

21. Raiffeisen na podporu svojho kasačného opravného prostriedku najmä tvrdí, že lízingovú zmluvu nemožno kvalifikovať ako „faktúru“ v zmysle smernice o DPH, keďže neobsahovala všetky podstatné náležitosti faktúry (a to uplatnenú sadzbu DPH alebo dátum dodania tovaru). Preto podľa spoločnosti Raiffeisen chýbali formálne požiadavky umožňujúce spoločnosti RED uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, čo je dôvod, pre ktorý neexistovalo riziko straty daňových príjmov.

22. Vnútroštátny súd pripomína, že ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, povinnosť zaplatiť DPH v dôsledku vystavenia faktúry s uvedením DPH môže vzniknúť, aj keď faktúra neobsahuje niektoré údaje vyžadované smernicou o DPH, konkrétne ak nie je uvedené miesto poskytnutia služby.⁶ Tento výklad potvrdzuje tak znenie článku 203 smernice o DPH, ako aj cieľ sledovaný touto smernicou, a tou je prevencia rizika straty daňových príjmov.

23. Tento súd však tvrdí, že zmluva ako plnenie, ktoré patrí do oblasti záväzkového práva, sa môže líšiť od faktúry a môže predstavovať iba právny základ plnenia podliehajúceho DPH, pričom faktúra musí byť v každom prípade vystavená v čase vzniku plnenia zakladajúceho povinnosť zaplatiť DPH (t. j. dodaním tovaru alebo poskytnutím služby).⁷

⁴ Vnútroštátny súd nespresňuje dôvody tohto odopretia práva na odpočítanie DPH a najmä to, či bolo jeho príčinou ukončenie lízingovej zmluvy. Okrem toho, ako správne poznamenáva Európska komisia, z opisu skutkového stavu návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, či bolo spoločnosti RED odmietnuté právo na odpočítanie DPH vo vzťahu k celkovej výške 110 056,86 eura, ktorá bola uvedená v lízingovej zmluve, alebo či RED využila svoje právo na odpočítanie DPH vo vzťahu k mesačným splátkam, ktoré bola povinná platiť na základe tejto zmluvy po dobu takmer štyroch rokov, počas ktorých bola lízingová zmluva účinná.

⁵ Okrem toho, pokiaľ ide o plnenie uvedené v druhej kúpnej zmluve týkajúcej sa dotknutého majetku, podľa názoru FURS bolo toto plnenie oslobodené od DPH, a právo spoločnosti Raiffeisen na odpočítanie dane teda nebolo možné uplatniť, hoci bola vystavená faktúra, v ktorej bola uvedená DPH, ktorá na konci nebola splatná. V dôsledku toho bola Raiffeisen povinná zaplatiť dodatočnú DPH vo výške 44 200 eur spolu s úrokmi vo výške 11 841,97 eura. Podľa FURS bola skutočnosť, že Raiffeisen následne predala dotknutý majetok inému kupujúcemu v rámci plnenia, ktoré bolo predmetom uplatnenia DPH, irelevantná, pretože išlo o neskoršiu skutkovú okolnosť.

⁶ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, ďalej len „rozsudok Stadeco“, C2009380, body 26 a 27).

⁷ Pozri článok 63 smernice o DPH.

24. Tento súd sa preto pýta, či možno považovať zmluvu za faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH len vtedy, ak z nej vyplýva výslovná a objektívne rozpoznateľná vôľa zmluvných strán považovať túto zmluvu za faktúru týkajúcu sa konkrétneho plnenia, pričom takáto zmluva môže viesť ku vzniku odôvodnenej domnienky nadobúdateľa, že môže na jej základe odpočítať DPH zaplatenú na vstupe

25. Za týchto podmienok Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Možno písomnú zmluvu považovať za faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH len vtedy, ak obsahuje všetky údaje stanovené pre faktúru v kapitole 3 („Fakturácia“) [hlavy XI] [tejto smernice]?
2. V prípade zápornej odpovede na túto otázku, aké sú údaje alebo okolnosti, za ktorých možno v každom prípade považovať písomnú zmluvu (tiež) za faktúru zakladajúcu povinnosť zaplatiť DPH v zmysle článku 203 smernice o DPH?
3. Konkrétnejšie, možno písomnú zmluvu uzavretú medzi dvoma zdaniteľnými osobami na účely DPH, ktorej predmetom je dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, považovať za faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH, ak z nej vyplýva výslovná a objektívne rozpoznateľná vôľa predávajúceho alebo poskytovateľa služieb ako zmluvnej strany vystaviť faktúru týkajúcu sa konkrétneho plnenia, ktoré môže viesť ku vzniku odôvodnenej domnienky nadobúdateľa, že môže na jej základe odpočítať DPH zaplatenú na vstupe?“

26. Písomné pripomienky predložili Raiffeisen, slovinská vláda, ako aj Európska komisia.

IV. Analýza

27. Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 203 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že (písomnú) lízingovú zmluvu, ktorú uzavreli dve zdaniteľné osoby na účely DPH a po uzavretí ktorej nebola vystavená faktúra na účely DPH, možno považovať za „faktúru“ v zmysle tohto ustanovenia, takže zakladá povinnosť predávajúceho (lízingový prenajímateľ) zaplatiť DPH a možnosť nadobúdateľa (lízingový nájomca) odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

28. V prípade kladnej odpovede sa vnútroštátny súd jednak pýta, aké údaje musia byť uvedené v tejto zmluve, aby sa mohla považovať za takúto faktúru, najmä s prihliadnutím na údaje uvedené v článku 226 smernice o DPH, a jednak, či je relevantné preskúmať, či z uvedenej zmluvy vyplýva objektívne rozpoznateľná vôľa predávajúceho alebo poskytovateľa služieb ako zmluvnej strany (lízingový prenajímateľ) vystaviť faktúru, čo môže u nadobúdateľa (lízingový nájomca) vyvolať domnienku, že na základe tej istej zmluvy môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

29. Raiffeisen tvrdí, že takú lízingovú zmluvu, o akú ide vo veci samej, možno považovať za faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH len vtedy, ak obsahuje výslovné ustanovenie v tomto zmysle a ak obsahuje všetky prvky stanovené v kapitole 3 („Fakturácia“) hlavy XI smernice o DPH. Slovinská vláda naopak tvrdí, že takúto písomnú zmluvu možno považovať za faktúru, aj keď neobsahuje všetky údaje stanovené v tejto kapitole, ak sú v tejto zmluve uvedené údaje o lízingovom prenajímateľovi a nájomcovi, opis plnenia, hodnota dodania tovaru alebo služby a suma DPH, ktorú má lízingový nájomca zaplatiť, a ak z nej vyplýva objektívne vyjadrená vôľa

lízingového prenajímateľa ako zmluvnej strany vystaviť faktúru, čo môže u lízingového nájomcu vyvolať domnienku, že na tomto základe môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe a ak z výslovnej zmluvnej podmienky alebo z iných zmluvných ustanovení či dokonca z okolností plnenia vyplýva, že sa nepočítalo s vystavením faktúry ako osobitného dokladu.⁸

A. O pojme „faktúra“

30. Na úvod treba pripomenúť, že článok 218 smernice o DPH stanovuje, že „na účely tejto smernice akceptujú členské štáty ako faktúru každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicky a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v [kapitole 3 hlavy XI uvedenej smernice]“. Okrem toho článok 219 tej istej smernice považuje za faktúru „každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje“.

31. Z toho vyplýva, že na základe týchto ustanovení nie je na to, aby sa doklad považoval za faktúru, dôležité, aby mal osobitnú formu alebo aby bol na ňom nejakým spôsobom uvedený výraz „faktúra“, pričom faktúra môže pozostávať aj z viacerých dokladov.⁹ Preto nič nebráni tomu, aby sa taká lízingová zmluva, o akú ide vo veci samej, mohla považovať za faktúru za predpokladu, že sú splnené podmienky uvedené v kapitole 3 hlavy XI smernice o DPH.

32. V tejto súvislosti na jednej strane, pokiaľ ide o pravidlá týkajúce sa vystavovania faktúr, článok 220 bod 1 smernice o DPH stanovuje, že faktúra musí byť vystavená najmä pri každom dodaní tovaru alebo poskytovaní služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční pre inú zdaniteľnú osobu.¹⁰

33. Na druhej strane, pokiaľ ide o pravidlá týkajúce sa obsahu faktúr, tento obsah sa riadi ustanoveniami oddielu 4 uvedenej kapitoly 3, ktorý v čase predmetných skutkových okolností obsahoval články 226 až 231. Konkrétne článok 226 smernice o DPH stanovuje, že bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, musia faktúry na účely DPH vystavené podľa článkov 220 a 221 povinne obsahovať iba údaje uvedené v tomto ustanovení¹¹ (ďalej len „povinné údaje“).

⁸ Komisia sa rozhodla odpovedať na otázky uplatnením jednotlivých ustanovení smernice o DPH na skutkové okolnosti sporu vo veci samej. Pokiaľ ide o článok 203 tejto smernice, spresnila, že toto ustanovenie bráni daňovému orgánu, aby od poskytovateľa služieb vyžadoval zaplatenie DPH len z toho dôvodu, že príjemca plnenia neoprávnene odpočítal túto DPH na základe zmluvy uzavretej s poskytovateľom služieb, pričom tento poskytovateľ služieb nevystavil faktúru za poskytovanie služieb.

⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, ďalej len „rozsudok Barlis“, EU:C:2016:690, bod 44), a návrhy, ktoré v tej istej veci predniesla generálna advokátka Kokott (EU:C:2016:101, body 90 a 91).

¹⁰ Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica [o DPH] a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7), doplnila nové ustanovenie, článok 219a, ktoré nie je uplatniteľné *rationae temporis* na skutkové okolnosti vo veci samej. V odseku 1 tohto ustanovenia sa stanovuje, že „fakturácia podlieha pravidlám uplatňovaným v členskom štáte považovanom za štát, v ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo, v súlade s ustanoveniami hlavy V [smernice o DPH]“.

¹¹ Rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 40).

34. Zo znenia vyššie uvedených ustanovení možno vyvodiť, že za faktúry na účely DPH možno považovať len doklady obsahujúce povinné údaje. Súdny dvor totiž napríklad spresnil, že členské štáty nemôžu viazať vykonanie práva na odpočítanie DPH na dodržanie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne uvedené v ustanoveniach smernice o DPH.¹² Tieto povinné údaje sú teda záväzným a taxatívnym spôsobom stanovené v článku 226 tejto smernice.¹³

35. Takýto prístup by však napriek výhode, ktorú predstavuje z hľadiska právnej istoty a koherencie, mohol v určitých situáciách odhliadnuť od základnej úlohy, ktorú priznáva „faktúram“ smernica o DPH. Ako totiž vyplýva z odôvodnenia 46 tejto smernice, faktúry sa vystavujú najmä s cieľom „umožňovať správcovi dane vykonávať jeho kontrolné úlohy“. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že cieľom údajov, ktoré musia byť povinne uvedené na faktúre, je umožniť daňovým správam skontrolovať zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpočítanie DPH.¹⁴ Okrem toho, aby bol tento druh kontroly možný, zdaniteľné osoby musia na základe článku 244 tejto smernice uchovávať všetky faktúry, ktoré prijali, ako aj kópie všetkých faktúr, ktoré vystavili.

36. Vzhľadom na cieľ uľahčiť daňovým orgánom výkon daňovej kontroly zaplatenia splatnej dane a prípadne existencie práva na odpočítanie DPH treba preto analyzovať, či možno takú lízingovú zmluvu, o akú ide vo veci samej, považovať za „faktúru“ podľa článku 203 smernice o DPH.¹⁵

B. Faktúra ako dôkaz o zaplatení splatnej dane podľa článku 203 smernice o DPH

37. Faktúra musí umožniť overiť, či bola DPH správne zaplatená. V prejednávanej veci však na účely posúdenia, či taká zmluva, o akú ide vo veci samej, umožňuje vykonať takéto overenie, treba preskúmať obsah článku 203 smernice o DPH, na základe ktorého FURS usúdil, že Raiffeisen je povinná zaplatiť DPH.

38. Podľa doslovného výkladu článku 203 smernice o DPH platí DPH každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj v prípade, ak nedošlo k akémukoľvek skutočnému zdaniteľnému plneniu.¹⁶

39. Povinnosť zaplatiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH je teda nezávislá od povinnosti zaplatiť túto DPH z dôvodu plnenia podliehajúceho DPH v zmysle článku 2 tejto smernice. Na rozdiel od prípadu, v ktorom by daňový dlh vznikol prípadne z dôvodu plnenia podliehajúceho DPH, totiž Súdny dvor rozhodol, že daňový dlh stanovený v článku 203 uvedenej smernice vzniká výlučne z dôvodu uvedenia DPH na faktúre, pričom pokiaľ ide o vznik tohto dlhu, miesto poskytovania služieb uvedené na faktúre nie je relevantné¹⁷ a táto náležitosť je výslovne uvedená v článku 226 tej istej smernice ako povinný údaj na faktúre.

¹² Pozri rozsudok Barlis (bod 25 a citovaná judikatúra).

¹³ Pripomínam, že pokiaľ ide o faktúry vystavené za iné dodávky tovaru alebo iné poskytovanie služieb ako tie, ktoré sú uvedené v článku 220 smernice o DPH, členské štáty môžu podľa článku 221 tejto smernice uložiť menej povinností než je uvedené najmä v článku 226 uvedenej smernice.

¹⁴ Rozsudok Barlis (bod 27).

¹⁵ Pozri analogicky rozsudok Barlis (bod 27), a návrhy, ktoré v tej istej veci predniesla generálna advokátka Kokott (EU:C:2016:101, body 30, 32 a 46).

¹⁶ Rozsudok Stadeco (bod 26), ako aj rozsudky z 31. januára 2013, LVK (C-643/11, ďalej len „rozsudok LVK“, EU:C:2013:55, bod 42 a výrok); z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 26), a z 18. marca 2021, P (Palivové karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 26).

¹⁷ Rozsudok Stadeco (bod 27).

40. Na základe rovnakej logiky v rámci systematického výkladu smernice o DPH konštatujem, že hoci článok 203 smernice o DPH odkazuje na „faktúru“, uvedený článok 203, na rozdiel od článku 178 písm. a) tejto smernice, ktorý sa týka pravidiel upravujúcich uplatnenie práva na odpočítanie DPH v prípade dodania tovaru alebo poskytovania služieb, výslovne nestanovuje, že táto faktúra musí spĺňať všetky podmienky stanovené v článkoch 220 až 236, ako aj v článkoch 238, 239 a 240. Okrem toho, ak by boli tieto formálne náležitosti spojené s fakturáciou relevantné, vystaviteľ faktúry by mohol ľahko obísť povinnosť zaplatiť DPH len tým, že by na uvedenej faktúre neuviedol niektorý z údajov vyžadovaných článkom 226 smernice o DPH.

41. Súdny dvor totiž rozhodol, že toto ustanovenie má za cieľ zabrániť riziku straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpočítanie dane podľa tejto smernice.¹⁸ Aj keď je výkon uvedeného práva na odpočítanie dane obmedzený len na dane zodpovedajúce plneniu podliehajúcemu DPH, riziko straty daňových príjmov nie je v zásade úplne vylúčené, pokiaľ príjemca faktúry, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, môže túto faktúru ešte použiť na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH.¹⁹ V tejto súvislosti pripomínam, že v súlade s článkom 178 tejto smernice musí zdaniteľná osoba na uplatnenie práva na odpočítanie dane uvedeného v článku 168 písm. a) uvedenej smernice, pokiaľ ide o dodávky tovaru a poskytovanie služieb, disponovať faktúrou, ktorá je v súlade s príslušnými ustanoveniami smernice o DPH.²⁰ Riziko straty daňových príjmov by mohlo byť preto spôsobené tým, že príjemca faktúry, ktorá spĺňa všetky formálne podmienky stanovené touto smernicou, uplatní právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, hoci mu DPH bola vyfakturovaná nedôvodne, keďže dotknuté plnenie nepodlieha DPH.

42. V tejto súvislosti pripomínam, že Súdny dvor tiež spresnil, že v súlade so zásadou neutrality DPH by mala byť v prípade nedôvodne vyfakturovanej dane umožnená jej oprava, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu zabráni riziku straty daňových príjmov, ku ktorému môže dôjsť z dôvodu uplatnenia práva na odpočítanie dane.²¹

43. V prejednávanej veci treba vzhľadom na vyššie uvedené úvahy konštatovať, že ak by sa lízingová zmluva považovala za „faktúru“ v zmysle článku 203 smernice o DPH, Raiffeisen by musela zaplatiť celú sumu DPH, ktorá je splatná na základe lízingovej zmluvy, t. j. sumu 110 056,86 eura, v čase uzavretia tejto zmluvy. Len týmto spôsobom by sa vylúčilo riziko straty daňových príjmov – čo je cieľ sledovaný týmto ustanovením – keďže k takejto strate z dôvodu, že RED uplatnila svoje právo na odpočítanie dane, by nemohlo dôjsť. Okrem toho skutočnosť, že sa tieto dve zmluvné strany o približne štyri roky neskôr rozhodli ukončiť lízingovú zmluvu, odôvodňuje žiadosť o opravu DPH s cieľom získať náhradu na základe výpočtu *pro rata temporis*.

44. Vzhľadom na vyššie uvedené na jednej strane poznamenávam, že pokiaľ ide o možnosť daňového orgánu overiť, či bola DPH správne zaplatená podľa článku 203 smernice o DPH, doklad predstavujúci faktúru musí byť schopný potvrdiť presnú hodnotu DPH, ktorú vystaviteľ tohto dokladu vyfakturoval príjemcovi uvedeného dokladu, a to bez ohľadu na skutočnosť, že vystaviteľ toho istého dokladu túto DPH nepriznal ani nezaplatil.

¹⁸ Pozri napríklad rozsudok LVK (bod 36) a rozsudok z 18. marca 2021, P. (Palivové karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 26).

¹⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudok Stadeco (bod 29).

²⁰ A to články 220 až 236 a články 238, 239 a 240 smernice o DPH.

²¹ Rozsudky Stadeco (bod 37) a LVK (bod 37), ako aj návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, bod 43).

45. Na druhej strane najmä z judikatúry citovanej v bode 41 vyššie vyplýva, že dôvod existencie článku 203 smernice o DPH je neoddeliteľne spojený s rizikom straty daňových príjmov, vyplývajúcim z výkonu práva na odpočítanie dane. Podstatné náležitosti dokladu predstavujúceho faktúru z hľadiska preskúmania existencie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe teda treba preskúmať aj z tohto dôvodu.

C. Faktúra ako dôkaz o existencii práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe

46. Pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora predstavuje právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie.²²

47. Súdny dvor opakovane rozhodol, že právo na odpočítanie DPH uvedené v článku 167 a nasledujúcich článkoch smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe.²³

48. Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH.²⁴

49. V tejto súvislosti treba rozlišovať medzi formálnymi a materiálnymi (vecnými) podmienkami týkajúcimi sa výkonu práva na odpočítanie DPH.

50. Pokiaľ ide o formálne podmienky týkajúce sa výkonu uvedeného práva, z článku 178 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že výkon tohto práva je podmienený disponovaním faktúrou vystavenou najmä v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 tejto smernice.

51. Pokiaľ ide o materiálne podmienky požadované na vznik práva na odpočítanie DPH, najmä z článku 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že uvedené tovary alebo služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.²⁵

52. Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené materiálne podmienky, hoci určité formálne podmienky zdaniteľné osoby opomenuli splniť.²⁶

²² Pozri rozsudok Barlis (bod 37 a citovaná judikatúra).

²³ Pozri rozsudok Barlis (bod 38 a citovaná judikatúra).

²⁴ Pozri rozsudok Barlis (bod 39 a citovaná judikatúra).

²⁵ Pozri rozsudok Barlis (bod 40 a citovaná judikatúra).

²⁶ Pozri rozsudok Barlis (bod 42 a citovaná judikatúra).

53. V dôsledku toho pokiaľ má daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na preukázanie toho, že materiálne podmienky sú splnené, v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane nemôže ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také zníženie vykonania tohto práva, až by bolo neúčinné.²⁷

54. Vzhľadom na tieto úvahy Súdny dvor rozhodol, že daňový orgán nemôže odmietnuť právo na odpočítanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa niektoré z podmienok vyžadovaných článkom 226 smernice o DPH, ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené.²⁸ Súdny dvor totiž rozhodol jednak o otázke, či faktúry, ktoré obsahujú iba údaje „právne služby poskytnuté od [určitého dátumu] do dnešného dňa“ alebo „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“, sú v súlade s požiadavkami uvedenými v článku 226 bodoch 6 a 7 tejto smernice, a jednak, či môžu vnútroštátne daňové orgány odmietnuť právo na odpočítanie DPH iba z dôvodu, že tieto náležitosti neboli splnené, hoci tieto orgány majú k dispozícii všetky informácie nevyhnutné na overenie, či sú vecné podmienky týkajúce sa výkonu tohto práva splnené.²⁹ Súdny dvor rozhodol, že článok 178 písm. a) uvedenej smernice bráni tomu, aby vnútroštátne daňové orgány mohli odmietnuť právo na odpočítanie DPH iba z dôvodu, že zdaniteľná osoba má faktúru, ktorá nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 tej istej smernice, hoci tieto orgány majú k dispozícii všetky informácie nevyhnutné na overenie, či sú vecné podmienky týkajúce sa výkonu tohto práva splnené.³⁰ V tejto súvislosti sa daňový orgán nemôže obmedziť len na preskúmanie samotnej faktúry. Musí tiež zohľadniť dodatočné informácie poskytnuté zdaniteľnou osobou.

55. Súdny dvor v tom istom zmysle tiež rozhodol, že článok 167, článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej vnútroštátne orgány zdaniteľnej osobe odmietajú právo odpočítať sumu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, zo sumy DPH, ktorú má zaplatiť, a to z dôvodu, že pôvodná faktúra, ktorú mala v držbe v čase odpočítania, obsahovala nesprávny dátum ukončenia poskytovania služieb a že neexistovalo poradové číslovanie faktúry opravenej neskôr a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru, ak sú splnené materiálne podmienky odpočítania a ak pred prijatím rozhodnutia príslušným orgánom zdaniteľná osoba tomuto orgánu poskytla opravenú faktúru uvádzajúcu presný dátum, ku ktorému bolo uvedené poskytovanie služieb ukončené, aj keď neexistuje poradové číslovanie tejto faktúry a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru.³¹

56. Vo veci samej je preto úlohou vnútroštátneho súdu zohľadniť všetky informácie obsiahnuté v dotknutej lízingovej zmluve na účely overenia, či sú splnené materiálne podmienky práva spoločnosti RED na odpočítanie DPH. V tomto kontexte treba zdôrazniť, že úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, je preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie. Daňové orgány môžu teda od samotnej zdaniteľnej osoby požadovať dôkazy, ktoré považujú za nevyhnutné na posúdenie, či sa požadované odpočítanie má alebo nemá priznať.³²

²⁷ Pozri rozsudok Barlis (bod 42 a citovaná judikatúra).

²⁸ Pozri rozsudok Barlis (bod 43). Pozri v tom istom zmysle rozsudok z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), ktorý sa týka povinnosti mať faktúru v súlade so smernicou o DPH.

²⁹ Pozri rozsudok Barlis (bod 24).

³⁰ Pozri rozsudok Barlis (bod 24).

³¹ Rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45 a výrok).

³² Rozsudok Barlis (bod 46). Treba spresniť, že členské štáty majú právomoc stanoviť sankcie v prípade porušenia formálnych podmienok týkajúcich sa výkonu práva na odpočítanie DPH. Podľa článku 273 smernice o DPH majú členské štáty možnosť prijať opatrenia s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom pod podmienkou, že tieto opatrenia nepôjdu nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov a nespochybnia neutralitu DPH [pozri rozsudok Barlis (bod 47)].

57. Podľa spoločnosti Raiffeisen nemožno lízingovú zmluvu v prejednávanej veci kvalifikovať ako „faktúru“, pretože doklad neobsahuje uplatnenú sadzbu DPH a dátum dodania tovaru, teda dva údaje výslovne stanovené v článku 226 smernice o DPH. Z toho preto vyvodzujem, že všetky ďalšie povinné údaje lízingová zmluva obsahovala a nevyžadujú si nijakú analýzu.

58. Na jednej strane, pokiaľ ide o uplatnenú sadzbu DPH, nepochybne ide o dôležitú náležitosť faktúry, ktorá je stanovená v článku 226 bode 9 smernice o DPH. Keďže je však medzi účastníkmi konania vo veci samej nesporné, že celková suma DPH, ktorá sa má zaplatiť a ktorú požaduje článok 226 bod 10 tejto smernice, bola obsiahnutá v lízingovej zmluve, vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či bolo možné túto sadzbu DPH ľahko vyvodiť z výpočtu pre stanovenie celkovej sumy DPH alebo z dotknutej zmluvnej podmienky, ktorá odkazuje na uplatniteľný právny rámec, v ktorom je uplatnená sadzba DPH uvedená.

59. Na druhej strane, pokiaľ ide o dátum dodania tovaru, pripomínam, že článok 226 bod 7 smernice o DPH vyžaduje, aby faktúra obsahovala dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb. Súdny dvor už vysvetlil, že dátum poskytovania služieb, ktorý je uvedený na tejto faktúre, umožňuje skontrolovať, kedy vznikla zdaniiteľná udalosť, a teda určiť daňové ustanovenia, ktoré sa musia z hľadiska časovej pôsobnosti uplatniť na plnenie, ktorého sa tento doklad týka.³³ V tejto súvislosti treba prípadne zabezpečiť, aby doklady pripojené k zmluve obsahovali podrobnejší opis dodania.³⁴

60. V prejednávanej veci treba overiť, či mohol orgán na základe lízingovej zmluvy určiť, či ide o prípad „dodania tovaru“ alebo „poskytovania služieb“, a následne, či tá istá zmluva umožňuje určiť čas dodania.

61. Na jednej strane, pokiaľ ide o otázku kvalifikácie transakcie predaja a spätného prenájmu, Súdny dvor už rozhodol, že v prípade, že lízingová zmluva týkajúca sa nehnuteľnosti stanovuje buď prevod vlastníckeho práva na nájomcu po skončení platnosti tejto zmluvy, alebo že nájomca získa základné atribúty vlastníckeho práva k tejto nehnuteľnosti (o čo podľa všetkého ide aj v prejednávanej veci), najmä je na tohto nájomcu prevedená väčšina výhod a rizík vlastných vlastníckemu právu k uvedenej nehnuteľnosti, a ak je aktualizovaná suma splátok prakticky zhodná s predajnou hodnotou tovaru, musí sa plnenie vyplývajúce z takej zmluvy považovať za nadobudnutie investičného majetku.³⁵

62. Na druhej strane, pokiaľ ide o dátum dodania tohto tovaru, poznamenávam, že Súdny dvor spresnil, že pojem „dodanie tovaru“ neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku.³⁶

63. Hoci vnútroštátnemu súdu prináleží určiť v každom jednotlivom prípade, v závislosti od skutkových okolností veci samej, či dané plnenie týkajúce sa majetku zakladá prevod práva nakladať s týmto majetkom ako vlastníkom, Súdny dvor mu napriek tomu môže v tejto súvislosti poskytnúť všetky užitočné informácie.³⁷

³³ Rozsudok Barlis (bod 30).

³⁴ Pozri v tomto zmysle rozsudok Barlis (bod 34).

³⁵ Rozsudok NLB Leasing (body 26 až 32).

³⁶ Rozsudok Mydibel (bod 34 a citovaná judikatúra).

³⁷ Pozri v tomto zmysle rozsudky NLB Leasing (bod 25) a Mydibel (bod 35).

64. V tejto súvislosti Súdny dvor už konštatoval, že také transakcie predaja a spätného prenájmu (*sale and lease back*), o aké ide vo veci samej, sú charakterizované kombinovaným a súčasným poskytnutím jednak práva zdaniteľnej osoby vlastniť majetok (v prejednávanej veci spoločnosti RED) finančnej inštitúcii (spoločnosti Raiffeisen) a jednak lízingu nehnuteľností touto finančnou inštitúciou zdaniteľnej osobe. Je preto potrebné určiť, či v kontexte konania vo veci samej boli právo vlastniť majetok a lízing nehnuteľností poskytnuté samostatne alebo spolu.³⁸

65. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že ide o jedno plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko spojené, že tvoria objektívne jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.³⁹ Vnútroštátnemu súdu však prináleží posúdiť, či zo skutočností, ktoré mu boli predložené, vyplýva, že bez ohľadu na jeho zmluvnú štruktúru ide o jedno plnenie.⁴⁰

66. V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že transakcie predaja a spätného prenájmu (*sale and lease back*), o ktoré ide vo veci samej, predstavujú finančné transakcie s cieľom zvýšiť likviditu spoločnosti RED, pričom nehnuteľnosť, o ktorú ide vo veci samej, zostala vo vlastníctve tejto spoločnosti, ktorá ju nepretržite a trvalo používa na účely svojich zdaniteľných transakcií. Tieto skutočnosti naznačujú, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že každá z týchto transakcií je jednou transakciou, keďže zriadenie práva vlastniť majetok týkajúceho sa majetku, o ktorý ide vo veci samej, je neoddeliteľné od lízingu nehnuteľností týkajúceho sa toho istého majetku.⁴¹

67. Preto sa možno domnievať, že lízingová zmluva obsahovala dostatok informácií súvisiacich s dátumom dodania v zmysle judikatúry citovanej v bode 62 vyššie.

68. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je skutočne možné, že lízingovú zmluvu, ktorá obsahuje dostatok informácií umožňujúcich daňovým orgánom skontrolovať zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpočítanie DPH, možno výnimočne považovať za „faktúru“ v zmysle smernice o DPH.

V. Návrh

69. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko), takto:

Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že písomnú zmluvu možno výnimočne považovať za faktúru v zmysle tejto smernice, aj keď neobsahuje všetky údaje stanovené v kapitole 3 („Fakturácia“) hlavy XI uvedenej smernice, ak je v tomto doklade uvedený dostatok informácií, ktoré umožňujú daňovým orgánom skontrolovať zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

³⁸ Pozri v tomto zmysle rozsudok Mydibel (body 36 a 37).

³⁹ Pozri rozsudok Mydibel (bod 38 a citovaná judikatúra).

⁴⁰ Pozri rozsudok Mydibel (bod 39 a citovaná judikatúra).

⁴¹ Pozri v tomto zmysle rozsudok Mydibel (bod 40).