

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

17. července 2014(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – články 16 a 18 – Finanční leasing – Zboží, které je předmětem leasingové smlouvy – Nezískání tohoto zboží zpět leasingovou společností po ukončení smlouvy – Chybějící zboží“

Ve věci C-438/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (Rumunsko) ze dne 9. dubna 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 2. srpna 2013, v řízení

BCR Leasing IFN SA

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, G. Arestis a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci, generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za BCR Leasing IFN SA D. Dascăluem, advokátem,
- za rumunskou vládu R. H. Raduem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi G.-D. Balanem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 16 a 18 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi BCR Leasing IFN SA (dále jen „BCR Leasing“) na jedné straně 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 (dále jen společně „Agenția“) na straně druhé ve věci zaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze zboží, které bylo pronajato v rámci leasingové smlouvy, avšak po jeho nenavrácení leasingové společnosti bylo považováno za chybný.

Právní rámec

Směrnice o DPH

3 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH zní takto:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 14 směrnice o DPH uvádí:

„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 Článek 16 této směrnice stanoví:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, ponechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji pokud použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotčeného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná.

Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to za dodání zboží za úplatu.“

6 Článek 18 směrnice o DPH zní takto:

„Členské státy mohou považovat za dodání zboží za úplatu tato plnění:

a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z tohoto zboží nebyla plně odpodátelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;

b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely činností nepodléhajících dani, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpodátelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);

c) s výjimkou případů uvedených v článku 19, ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejími právními nástupci, ukončí-li výkon zdanitelné ekonomické činnosti, stala-li se daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpodátelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).“

7 Články 184 až 186 směrnice o DPH, které jsou součástí kapitoly 5, nadepsané „Oprava odpodát daně“, hlavy X, nadepsané „Odpodát daně“, zní takto:

„Článek 184

Poáteční odpodát daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.

Článek 185

1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpodatu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

Článek 186

Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

Rumunské právo

Daňový zákoník

8 Článek 125a odst. 1 bod 16 zákona č. 571/2003, kterým se vydává daňový zákoník (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927, ze dne 23. prosince 2003), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „daňový zákoník“), stanoví, že „dodání sobě samému má význam stanovený v čl. 128 odst. 4“ tohoto zákoníku.

9 Článek 128 uvedeného zákoníku, nadepsaný „Dodání zboží“, uvádí:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[...]

3. Za dodání zboží ve smyslu odstavce 1 se považují rovněž následující plnění:

a) skutečné předání zboží jiné osobě na základě smlouvy, v níž je stanoven splátkový kalendář, nebo jakéhokoli jiného druhu smlouvy, v níž je stanoveno, že vlastnické právo bude převedeno nejpozději při zaplacení poslední splátky, s výjimkou leasingových smluv;

[...]

4. Za dodání zboží za úplaty se považují následující plnění:

a) použije-li osoba povinná k dani movitý majetek, který sama zakoupila nebo vyrobila, k jiným účelům než pro účely svého podnikání, pokud byla daň z dotyčného majetku nebo jeho části plně nebo zčásti odpodátelná;

b) použije-li osoba povinná k dani movitý majetek, který sama zakoupila nebo vyrobila, s cílem poskytnout jej jiným osobám bez úplaty, pokud byla daň z dotyčného majetku nebo jeho části plně nebo zčásti odpodátelná;

c) použije-li osoba povinná k dani jiný movitý majetek, který sama zakoupila nebo vyrobila, než je investiční majetek uvedený v § 149 odst. 1 písm. a), pro účely plnění, která nezakládají nárok na úplný odpočet, pokud byla daň z dotyčného majetku plně nebo zčásti odpodátelná ke dni jeho zakoupení;

d) zboží považované za chybějící, s výjimkou zboží uvedeného v odst. 8 písm. a) až c);

[...]

8. Dodáním zboží ve smyslu odstavce 1 není:

a) zboží zničené v důsledku přírodních katastrof nebo z důvodu vyšší moci, jakož i ztracené nebo odcizené zboží, je-li to náležitě prokázáno v souladu s prováděcími pravidly;

b) kvalitativně poškozené zásoby, které již nelze využít, jakož i vyřazená hmotná aktiva za podmínek stanovených v prováděcích pravidlech;

c) zboží podléhající zkáze v mezích stanovených zákonem.“

10. § 129 odst. 3 písm. a) daňového zákoníku uvádí, že „pronájem nebo ponechání zboží v rámci leasingové smlouvy“ jsou poskytnutím služby.

Prováděcí pravidla k daňovému zákoníku

11. Prováděcí pravidla k daňovému zákoníku, schválená nařízením vlády č. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 112, ze dne 6. února 2004), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, v bodě 6 stanoví:

„Bod 6

[...]

6. V případě ukončení leasingových smluv, jejichž předmětem je movitý hmotný majetek, je dotčený majetek považován za chybný ve správě poskytovatele leasingu ve smyslu § 128 odst. 4 písm. d) daňového zákoníku po uplynutí lhůty stanovené ve smlouvě pro vrácení majetku nájemcem, která nesmí být delší než 30 kalendářních dnů od ukončení smlouvy. [...]"

12 Usnesením vlády č. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 621 ze dne 29. srpna 2012) zrušila rumunská vláda § 128 odst. 4 písm. d) a odst. 8 písm. a) až c) daňového zákoníku s účinností od 1. ledna 2013. Stejně tak nařízením vlády č. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 753 ze dne 8. listopadu 2012) zrušila rumunská vláda bod 6 odst. 6 prováděcích pravidel k daňovému zákoníku s účinností od 1. ledna 2013.

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

13 BCR Leasing je akciová společnost, která poskytuje leasing. BCR Leasing nakupuje od různých dodavatelů motorová vozidla, v jejichž případě plně odpovídá DPH odvedenou na vstupu. Současně tato společnost uzavírá leasingové smlouvy na zakoupená motorová vozidla s fyzickými nebo právními osobami, které mají postavení uživatele tohoto zboží po celou dobu trvání smlouvy, přičemž BCR Leasing zůstává vlastníkem těchto motorových vozidel.

14 V důsledku opožděných nebo chybných plateb byla BCR Leasing nucena ukončit část leasingových smluv uzavřených s nájemci, kteří neplnili své povinnosti. Podle uvedených smluv byli nájemci povinni ve lhůtě dnů od ukončení dotýká se smlouvy vrátit BCR Leasing zboží, které bylo předmětem této smlouvy. Vzhledem k tomu, že některé nájemci odmítli zboží vrátit, zahájila proti nim BCR Leasing řízení o navrácení. Avšak navzdory vynaloženému úsilí nemohlo být některé dotčené zboží získáno ve stanovených lhůtách zpět.

15 Vzhledem k tomu, že BCR Leasing neobdržela žádnou platbu v souvislosti s ukončenými smlouvami, přestala vystavovat faktury týkající se uvedených smluv a vybírat příslušnou DPH.

16 Při kontrole provedené v roce 2011 konstatovala Agenția nesrovnalosti týkající se zejména, jakými byla DPH označena, zaznamenána a přiznána za období od 1. září 2008 do 31. prosince 2010. V daňovém výměru z 30. srpna 2011 a ve zprávě o daňové kontrole z téhož data uložila Agenția společnosti BCR Leasing dodatečnou povinnost zaplatit 19 266 551 rumunských lei (RON) z titulu DPH, jakož i částku 9 502 774 RON z titulu úroků z prodlení.

17 Ve výše uvedeném daňovém výměru Agenția uvedla, že s leasingem musí být po dobu trvání smlouvy zacházeno jako s poskytováním služby, na což může v okamžiku skončení smlouvy navazovat dodání zboží podle toho, zda nájemce využije možnost koupě, či nikoliv.

18 Dále měla Agenția za to, že v případě zboží chybného z jiných důvodů než z důvodů stanovených v § 128 odst. 8 písm. a) až c) daňového zákoníku se jedná o dodání zboží podléhající DPH a plnění musí být v souladu s § 125a odst. 1 bodem 16 daňového zákoníku definováno jako „dodání sobě samému“.

19 Agenția je toho názoru, že BCR Leasing byla proto po uplynutí lhůty stanovené v leasingové smlouvě pro navrácení zboží nájemcem povinna uplatnit ustanovení § 128 odst. 4 písm. d) daňového zákoníku, která se týká dodání sobě samému a výbory DPH, a vystavit pro tato dodání faktury na své vlastní jméno.

20 BCR Leasing, která měla za to, že vnitrostátní právní úprava, z které vychází daňový výměr uvedený v bodě 16 tohoto rozsudku, není v souladu se systémem zavedeným směrnicí o DPH, podala žalobu na neplatnost tohoto daňového výměru, kterou nyní projednává Curtea de Apel

București.

21 Za těchto podmínek se Curtea de Apel București rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Lze situaci zboží, které je předmětem leasingové smlouvy a které po ukončení této smlouvy pro nesplnění povinnosti ze strany nájemce nezískala leasingová společnost od nájemce zpět, přestože tato společnost zahájila zákonná řízení o navrácení uvedeného zboží a v těchto řízeních pokračovala a po ukončení smlouvy již neobdržela žádnou peněžní částku z titulu užívání tohoto zboží, považovat za dodání zboží za úplatu ve smyslu článku 16 [směrnice o DPH], nebo případně za dodání zboží za úplatu ve smyslu článku 18 [této směrnice]?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 16 a 18 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nemožnost leasingové společnosti dosáhnout toho, aby jí nájemce vrátil zboží, které je předmětem leasingové smlouvy, po ukončení této smlouvy pro nesplnění povinnosti ze strany nájemce, a to navzdory krokům učiněným touto společností za účelem navrácení tohoto zboží a navzdory neexistenci jakéhokoli protiplnění v důsledku tohoto ukončení, lze považovat za dodání zboží za úplatu ve smyslu těchto článků.

23 Nejprve je třeba připomenout, že článek 16 směrnice o DPH považuje některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, za dodání zboží za úplatu podléhající DPH. Podle ustálené judikatury je cílem tohoto ustanovení zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která použije zboží pro své soukromé potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatří zboží stejného druhu (v tomto smyslu viz rozsudek EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, bod 17 a citovaná judikatura).

24 Za účelem dosažení tohoto cíle článek 16 směrnice o DPH stanoví, že použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpodíratelná.

25 Je však nutno uvést, že nemožnost dosáhnout navrácení zboží, které je předmětem leasingové smlouvy, za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, nespadá v projednávaném případě pod žádný z těchto případů.

26 Zaprvé dotyčné zboží nelze považovat za zboží určené pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, jelikož se toto zboží nenachází v jejich držení. Zadruhé okolnost, že nájemce zůstává držitelem tohoto zboží, aniž zaplatil jakékoli protiplnění, plyne z chování nájemce, o němž je tvrzeno, že je protiprávní, a nikoliv z toho, že pronajímatel přenechal uvedené zboží nájemci bez úplaty. Zatímco totéž zboží nelze považovat za zboží použité „k jiným účelům“ než pro účely podnikání osoby povinné k dani, jelikož jeho pronájem, a tudíž jeho poskytnutí nájemci představují samotnou podstatu hospodářské činnosti pronajímatele. Skutečnost, že se pronajímateli nedaří získat toto zboží zpět po ukončení leasingové smlouvy, v žádném případě neznamená, že je použil pro jiné účely než pro účely svého podnikání.

27 Z toho plyne, že nemožnost leasingové společnosti dosáhnout navrácení zboží, které je předmětem leasingové smlouvy, po ukončení této smlouvy za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, nelze považovat za dodání zboží za úplatu ve smyslu článku

16 směrnice o DPH.

28 Dále, pokud jde o článek 18 směrnice o DPH, je nutno konstatovat, že toto ustanovení se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, neuplatní.

29 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že BCR Leasing plně odpovětla DPH odvedenou na vstupu při nákupu dotčených vozidel. Tudíž situace uvedená v čl. 18 písm. a) směrnice o DPH, který se vztahuje pouze na případ, kdy předchozí nabytí nezakládá nárok na úplný odpot DPH, je v projednávané věci irrelevantní.

30 Pokud jde o situace uvedené v čl. 18 písm. b) a c) směrnice o DPH, stačí uvést, že v projednávaném případě osoba povinná k dani nepoužila dotyčné zboží „pro účely činností nepodléhajících dani“ ve smyslu čl. 18 písm. b), ani neukončila výkon zdanitelné ekonomické činnosti, jak vyžaduje uvedený čl. 18 písm. c).

31 Článek 18 směrnice o DPH tudíž neumožňuje členským státům považovat taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, za dodání zboží za úplatu.

32 Konečně za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu je třeba uvést, že mechanismus oprav odpotu daně stanovený v člancích 184 až 186 směrnice o DPH je nedílnou součástí úpravy odpotu DPH, která je obsažena v této směrnici (rozsudek TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 30). Výše uvedené úvahy se tedy netýkají vzniku případného práva orgánů daňové správy vyžadovat od osoby povinné k dani provedení opravy odpotu daně za podmínek stanovených v tomto ohledu ve směrnici o DPH.

33 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že články 16 a 18 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nemožnost leasingové společnosti dosáhnout toho, aby jí nájemce vrátil zboží, které je předmětem leasingové smlouvy, po ukončení této smlouvy pro nesplnění povinnosti ze strany nájemce, a to navzdory krokům učiněným touto společností za účelem navrácení tohoto zboží a navzdory neexistenci jakéhokoli protiplnění v důsledku tohoto ukončení, nelze považovat za dodání zboží za úplatu ve smyslu těchto článků.

K nákladům řízení

34 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 (sedmý senát) rozhodl takto:

Články 16 a 18 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že nemožnost leasingové společnosti dosáhnout toho, aby jí nájemce vrátil zboží, které je předmětem leasingové smlouvy, po ukončení této smlouvy pro nesplnění povinnosti ze strany nájemce, a to navzdory krokům učiněným touto společností za účelem navrácení tohoto zboží a navzdory neexistenci jakéhokoli protiplnění v důsledku tohoto ukončení, nelze považovat za dodání zboží za úplatu ve smyslu těchto článků.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.