

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 29. septembra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 203 – Zmluva o predaji a spätnom prenájme – Osoba povinná platiť DPH – Možnosť považovať písomnú zmluvu za faktúru“

Vo veci C-235/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko) zo 17. marca 2021 a doručený Súdnemu dvoru 12. apríla 2021, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Republika Slovenija,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Passer, sudcovia F. Biltgen a M. L. Arastey Sahún (spravodajkyňa),

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o., v zastúpení: A. Cankar, odvetník,
- Republika Slovenija, v zastúpení: A. Vran, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia, U. Babovič a A. Kraner, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. mája 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (ďalej len „Raiffeisen Leasing“), a Republika Slovenija (Slovinská republika), zastúpenou Ministerstvom za finance (ministerstvo financií, Slovinsko), vo veci zaplata danie z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava IV smernice 2006/112 s názvom „Zdaniteľné transakcie“ obsahuje kapitolu 1, nazvanú „Dodanie tovaru“.

4 Článok 14 tejto smernice, ktorý sa nachádza v uvedenej kapitole 1, 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 Hlava XI, nazvaná „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, obsahuje kapitolu 1, nazvanú „Platobná povinnosť“, ktorej oddiel 1 je nazvaný „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“.

6 Článok 203 tej istej smernice, ktorý sa nachádza v tomto oddiele, stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

7 V kapitole 3 s názvom „Fakturácia“, ktorá je súčasťou uvedenej hlavy XI smernice 2006/112, sa nachádza oddiel 2, nazvaný „Pojem faktúra“, ktorý obsahuje články 218 a 219, oddiel 3, nazvaný „Vyhodenie faktúr“, ktorý obsahuje články 220 až 225, ako aj oddiel 4 s názvom „Obsah faktúr“, ktorý obsahuje články 226 až 231.

8 Článok 218 tejto smernice stanovuje:

„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 tejto kapitole.“

9 Článok 219 uvedenej smernice znie:

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

10 Článok 220 tej istej smernice stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

1) pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe,

...“

11 Podľa článku 226 smernice 2006/112:

„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:

...

9) uplatnenú sadzbu DPH,

10) výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

...“

12 Článok 227 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu požadovať od zdaniteľných osôb, ktoré sú usadené na ich území a tam dodávajú tovar alebo poskytujú služby, aby uviedli identifikačné číslo pre DPH odberateľa, ktoré je uvedené v článku 214, v iných prípadoch ako tých, ktoré sú uvedené v článku 226 bode 4.“

13 Článok 229 uvedenej smernice znie:

„Členské štáty nevyžadujú, aby sa faktúry podpisovali.“

Slovinské právo

14 Podľa § 67 zákon o davku na dodano vrednost – ZDDV¹ (zákon o dani z pridanej hodnoty, *Uradni list RS*, št. 117/06 zo 16. novembra 2006) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej:

„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.a tohto zákona.

...“

15 Ustanovenie § 76 tohto zákona stanovuje:

„1. DPH musí zaplatiť:

...

(9) každá osoba, ktorá uvedie DPH na faktúre.“

16 § 81 ods. 8 uvedeného zákona stanovuje:

„Na účely tohto zákona sa za faktúry považujú všetky dokumenty v papierovej alebo elektronickej podobe, ktoré spĺňajú podmienky stanovené v § 80.a až 84.a tohto zákona.“

17 Ustanovenie § 82 tohto istého zákona vymenúva údaje, ktoré musí zdaniťná osoba uviesť na faktúre, kým § 83 tohto zákona vymenúva údaje, ktoré musí zdaniťná osoba uviesť na zjednodušenej faktúre.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 RED d.o.o. vlastnila pozemok, na ktorom sa nachádza budova v žubčanskej mestskej časti Rožna Dolina (Slovinsko). Táto spoločnosť chcela postaviť na tomto mieste nové budovy. Dňa 19. novembra 2007 uzavrela so spoločnosťou Raiffeisen Leasing zmluvu o predaji a spätnom prenájme (*sale and lease back*). Podľa podmienok tejto zmluvy sa Raiffeisen Leasing zaviazala kúpiť pozemok za určitú cenu a RED sa zaviazala platiť spoločnosti Raiffeisen Leasing mesačné lízingové splátky až do úplného splatenia hodnoty pozemku a budov, ktoré sa mali postaviť, a to v sume 1 294 786,56 eura (ale len „zmluva o predaji a spätnom prenájme“). V tejto zmluve bola uvedená suma DPH vo výške 110 056,86 eura.

19 Raiffeisen Leasing nevystavila spoločnosti RED faktúru na základe zmluvy o predaji a spätnom prenájme, keďže DPH nefakturovala, ani nezaplatila. RED na základe zmluvy o predaji a spätnom prenájme uplatnila právo na odpočítanie DPH, pričom tvrdila, že táto zmluva predstavovala faktúru.

20 Dňa 22. novembra 2007 uzatvorili zmluvné strany zmluvu o predaji a spätnom prenájme zmluvu o predaji pozemku (ale len „kúpna zmluva“), v ktorej bola stanovená kúpna cena zahŕňajúca DPH. RED vystavila spoločnosti Raiffeisen Leasing faktúru, v ktorej bola DPH zahrnutá.

21 V novembri 2007 Raiffeisen Leasing uplatnila právo na odpočítanie DPH na základe kúpnej zmluvy.

22 Keďže RED nesplnila svoje záväzky vyplývajúce zo zmluvy o predaji a spätnom prenájme v stanovenej lehote, strany 21. októbra 2011 zmluvu vypovedali. Raiffeisen Leasing následne predala pozemok tretej osobe za cenu zahŕňajúcu DPH.

23 Dňa 25. júla 2014 bolo RED vydané rozhodnutie slovinského daňového orgánu, ktorý zamietol jej žiadosť o odpočítanie DPH na základe uvedenej zmluvy. Uvedené rozhodnutie daňového orgánu vylúčilo riziko straty daňových príjmov, a preto bola Raiffeisen Leasing oprávnená znížiť splatnú DPH formou úpravy. Daňový orgán však konštatoval, že táto spoločnosť nezaplatila DPH splatnú za obdobie od 3. januára 2008 do 25. júla 2014. Tento orgán preto nariadil spoločnosti Raiffeisen Leasing zaplatiť úroky z daňového dlhu vo výške 50 571,88 eura.

24 Pokiaľ ide o transakciu, na ktorú sa vzťahuje kúpna zmluva, daňový orgán konštatoval, že bola oslobodená od DPH.

25 Keďže však strany kúpnej zmluvy nepredložili daňové priznanie umožňujúce fakultatívne zdanenie predmetnej transakcie, daňový orgán usúdil, že právo na odpočet nemožno uplatniť bez ohľadu na skutočnosť, že bola vystavená faktúra, v ktorej bola uvedená DPH, ktorá nebola splatná.

26 V dôsledku toho bola spoločnosti Raiffeisen Leasing uložená povinnosť zaplatiť dodatočnú

DPH vo výške 44 200 eur zvýšenú o úroky vo výške 11 811,97 eura.

27 Podľa názoru daňového orgánu skutočnosť, že Raiffeisen Leasing pozemok následne predala, bola irelevantná, keďže tento predaj podliehal DPH.

28 Po vyčerpaní správnych opravných prostriedkov sa Raiffeisen Leasing obrátila na Upravno sodišče (Správny súd, Slovinsko), ktorý jej žalobu zamietol. Následne podala kasačný opravný prostriedok na Vrhovno sodišče (Najvyšší súd, Slovinsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

29 Tento posledný uvedený súd pripomína, že ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, povinnosť zaplatiť DPH v dôsledku vystavenia faktúry, na ktorej je uvedená DPH, môže vzniknúť aj vtedy, ak táto faktúra neobsahuje určité údaje požadované smernicou 2006/112, najmä v prípade, ak nie je uvedené miesto poskytnutia služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, body 26 a 27).

30 Vzhľadom na to vnútroštátny súd tvrdí, že zmluvu ako akt, ktorý patrí do zmluvného práva, možno odlíšiť od faktúry, ktorá predstavuje len právny základ transakcie podliehajúcej DPH, pričom faktúra musí byť vystavená v takej, keď nastane skutočnosť, ktorá zakladá povinnosť zaplatiť DPH.

31 Tento súd sa preto pýta, či zmluvu možno považovať za faktúru v zmysle článku 203 smernice 2006/112 len vtedy, ak z nej objektívne vyplýva jasne vyjadrený úmysel zmluvných strán považovať ju za faktúru týkajúcu sa konkrétnej transakcie, pričom takáto zmluva môže u nadobúdateľa vyvolať odôvodnené presvedčenie, že si na jej základe môže odpočítať DPH na vstupe.

32 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 [2006/112] len vtedy, ak obsahuje všetky údaje stanovené pre faktúru v kapitole 3 (Fakturácia) [hlavy XI] [tejto smernice]?

V prípade zápornej odpovede na túto otázku,

2. 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 [2006/112]?

Konkrétnejšie,

3. 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 [2006/112], 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?“

O prejudiciálnych otázkach

33 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 203 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že zmluva o predaji a spätnom prenájme, po ktorej uzavretí zmluvné strany nevystavili faktúru, sa môže považovať za faktúru v

zmysle tohto ustanovenia, a ak áno, aké náležitosti musí táto zmluva povinne obsahovať, aby sa mohla považovať za takúto faktúru.

34 Okrem toho sa vnútroštátny súd snaží v podstate zistiť, či je v tomto ohľade relevantné preskúmať, či predmetná zmluva objektívne preukazuje úmysel predávajúceho alebo poskytovateľa služieb, aby podobne ako faktúra mohla viesť nadobúdateľa k domnienke, že si bude môcť odpísať DPH na vstupe na základe tejto zmluvy.

35 V tejto súvislosti Súdny dvor na jednej strane spresnil, že DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj pri absencii akejkoľvek skutočnej zdaniteľnej transakcie [rozsudok z 18. marca 2021, P (Palivové karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 26 a citovaná judikatúra].

36 Článok 203 smernice 2006/112 má za cieľ zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpis dane podľa tejto smernice [rozsudok z 18. marca 2021, P (Palivové karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27 a citovaná judikatúra].

37 Pokiaľ ide o článok 226 smernice 2006/112, cieľom údajov, ktoré musia byť povinne uvedené na faktúre, je umožniť daňovým správam skontrolovať zaplatenie splatnej dane a prípadne existenciu práva na odpísanie DPH (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27).

38 Na druhej strane základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpísanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. V dôsledku toho ak má daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne podmienky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpísanie tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť toto právo neúčinným (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42, ako aj citovaná judikatúra).

39 Súdny dvor preto rozhodol, že daňová správa nemôže odmietnuť odpísanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice 2006/112, ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

40 Vzťah medzi existenciou a správnosťou faktúry na jednej strane a právom na odpísanie DPH na druhej strane nie je automatický v tom zmysle, že po prvé toto právo je v zásade spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb a po druhé výkon práva na odpísanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne z dôvodu, že je uvedená na faktúre (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 4. júla 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, neuverejnené, EU:C:2013:456, body 19 a 20).

41 Ako však vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 36 tohto rozsudku a ako v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 41 a 45 svojich návrhov, cieľom článku 203 smernice 2006/112 je odstrániť riziko straty daňových príjmov, pričom tomuto riziku sa možno vyhnúť, ak daňové orgány majú k dispozícii informácie potrebné na zistenie, či sú splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpis DPH, a to bez ohľadu na to, či bola DPH uvedená v dokumente s názvom „Faktúra“ alebo v inom dokumente, ako je zmluva uzatvorená medzi stranami.

42 Preto na to, aby dokument mohol byť uznaný za faktúru v zmysle článku 203 tejto smernice, musí jednak uvádzať DPH a jednak obsahovať tie údaje uvedené v ustanoveniach oddielu 4 kapitoly 3 hlavy XI uvedenej smernice s názvom „Obsah faktúr“, ktoré sú potrebné na to,

aby daťový orgán mohol určiť, či sú splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie DPH.

43 V tejto súvislosti nie je relevantné skúmať, či za predpokladu, že predmetný dokument je zmluvou, z neho jasne vyplýva úmysel zmluvných strán, že má ísť o faktúru, ktorá môže u jednej zo zmluvných strán vyvolať presvedčenie, že na základe tejto zmluvy bude môcť odpočítať DPH na vstupe.

44 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby v kontexte všetkých relevantných okolností, o ktoré ide vo veci samej, a najmä všetkých podmienok zmluvy o predaji a spätnom prenájme, posúdil, či táto zmluva skutočne obsahuje informácie potrebné v prejednávanej veci na to, aby daťový orgán mohol určiť, či sú splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie DPH.

45 Pokiaľ ide o okolnosť, že vo veci samej zmluva o predaji a spätnom prenájme síce uvádzala výšku DPH, ale nie sadzbu tejto dane, vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či táto sadzba mohla byť napriek tomu vyvodená z tejto zmluvy.

46 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 203 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že zmluva o predaji a spätnom prenájme, po ktorej uzavretí zmluvné strany nevystavili faktúru, sa môže považovať za faktúru v zmysle tohto ustanovenia, ak táto zmluva obsahuje všetky informácie potrebné na to, aby daťový orgán členského štátu mohol určiť, či sú v prejednávanej veci splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

47 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu 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 Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Smernica 2006/112/ES Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

zmluva o predaji a spätnom prenájme, po ktorej uzavretí zmluvné strany nevystavili faktúru, sa môže považovať za faktúru v zmysle tohto ustanovenia, ak táto zmluva obsahuje všetky informácie potrebné na to, aby daťový orgán členského štátu mohol určiť, či sú v prejednávanej veci splnené hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: slovinčina.