

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce - Věc C-235/21**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

12. dubna 2021

Předkládající soud:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovinsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

17. března 2021

Navrhovatelka:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Odpůrkyně:

Republika Slovenija

Předmět původního řízení

Kasační opravný prostředek v rámci sporného správního řízení; daň z přidané hodnoty (DPH); Směrnice Rady 2006/112/ES; kvalifikace smlouvy o finančním leasingu nemovitosti jako faktury pro účely přiznání k DPH a odpočtu DPH; podstatné náležitosti, které musí smlouva obsahovat, aby mohla být považována za fakturu;

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva; článek 267 SFEU

Předběžné otázky

1. Lze písemnou smlouvu považovat za fakturu ve smyslu článku 203 směrnice o DPH, pouze pokud obsahuje všechny náležitosti stanovené pro fakturu podle kapitoly 3 („Fakturace“) směrnice o DPH?

anebo, v případě záporné odpovědi

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 o DPH?

anebo, konkrétněji

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 o DPH, 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?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES, zejména článek 203, jakož i články 63, 178, 218 a 226 až 230

Uváděná ustanovení vnitrostátního práva

Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z přidané hodnoty; dále jen „ZDDV-1“), články 67, 76 a 82 až 84.a

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Navrhovatelka, společnost Raiffeisen leasing, d.o.o. [dále jen „Raiffeisen leasing“], uzavřela se společností RED, d.o.o. [dále jen „RED“], smlouvu o finančním leasingu a kupní smlouvu na nemovitost (sale-and-lease back).
- 2 Společnost RED vlastnila pozemek, na kterém stála stará obytná budova v Rožna dolina. Tato společnost tam zamýšlela postavit novou budovu. Za účelem získání finančních prostředků se strany v rámci smlouvy o finančním leasingu nemovitosti uzavřené dne 19. listopadu 2007 (dále jen „smlouva“) dohodly, že Raiffeisen leasing získá od společnosti RED nemovitost a tato společnost ji poté bude platit leasingové splátky až do splacení ve výši hodnoty stávajících pozemků a nových budov (1 294 786,56 eur). Tato smlouva rovněž uváděla hodnotu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 110 056,86 eur.
- 3 Raiffeisen leasing nevystavila ve vztahu ke své protistraně RED žádnou (konkrétní) fakturu na základě smlouvy a nepřiznala ani nezaplatila žádnou DPH. Na základě této smlouvy společnost RED uplatnila svůj nárok na odpočet DPH, jako by smlouva představovala fakturu, kterou zahrnula do svého přiznání k DPH.

- 4 V této souvislosti, jak bylo dohodnuto, obě společnosti o tři dny později uzavřely kupní smlouvu ze dne 22. listopadu 2007 (dále jen „kupní smlouva“) týkající se pozemku spolu se starou budovou. Obě společnosti se dohodly na ceně zahrnující DPH a společnost RED rovněž vystavila Raiffeisen leasing fakturu zahrnující DPH.
- 5 V listopadu 2007 Raiffeisen leasing, navrhovatelka, uplatnila svůj nárok na odpočet DPH na základě kupní smlouvy.
- 6 Vzhledem k tomu, že společnost RED ve stanovené lhůtě nesplnila své závazky, byla smlouva po téměř čtyřech letech, tedy dne 21. února 2011, po vzájemné dohodě vypovězena. Společnost Raiffeisen leasing poté opět prodala nemovitost jinému kupujícímu za cenu zahrnující DPH.
- 7 Dne 25. července 2014 bylo společnosti RED oznámeno konečné rozhodnutí, kterým jí byl odepřen nárok na odpočet DPH na základě smlouvy.
- 8 V rámci postupu daňové kontroly bylo zjištěno (prvostupňový a druhostupňový daňový výměr), že Raiffeisen leasing (1) měla zaúčtovat DPH na základě smlouvy a (2) neměla uplatnit svůj nárok na odpočet na základě kupní smlouvy.
- 9 Pokud jde o bod 1: Finančna uprava Republike Slovenije (daňová správa Republiky Slovinsko; dále jen „FURS“) založila vznik daňové povinnosti na čl. 76 odst. 1 bodu 9 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož „DPH platí každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“. Podle jejího názoru měla smlouva obsahující uvedení hodnoty společně s DPH v podstatě obsah faktury, na jejímž základě mohla společnost RED uplatnit svůj nárok na odpočet DPH. V tento okamžik tedy vznikla také povinnost zaplatit DPH.
- 10 FURS následně přijala rozhodnutí, kterým společnosti RED odepřela nárok na odpočet DPH na základě smlouvy. K tomuto datu tedy Raiffeisen leasing získala nárok na snížení (opravu) přiznání k DPH, protože výše uvedeným rozhodnutím FURS bylo vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů. Mezitím však (od 3. ledna 2008 do 25. července 2014) uplynulo období, ve kterém byla Raiffeisen leasing podle názoru FURS povinna přiznat DPH, což nečinila. S odkazem na uvedené období FURS uplatnila úrok z daňového dluhu v částce ve výši 50 571,88 eur.
- 11 Pokud jde o bod 2: podle názoru FURS je plnění vyplývající z kupní smlouvy ze zákona osvobozeno od DPH, jelikož čl. 44 odst. 7 ZDDV-1 stanoví, že „převod budov nebo částí budov, jakož i pozemků, na nichž se budovy nacházejí, pokud k převodu nedojde dříve, než jsou budovy nebo části budov obsazeny nebo poprvé použity, nebo pokud je převod uskutečněn před uplynutím doby dvou let od prvního použití nebo prvního obsazení, je osvobozeno od DPH“. Daňové přiznání, které umožňuje zvolit si podřízení DPH v případě plnění, podle článku 45 ZDDV-1, nebylo smluvními stranami podáno k daňovému orgánu. V důsledku toho nebylo možné uplatnit žádný nárok na odpočet, přestože byla vystavena faktura, která (bezdůvodně) uváděla DPH. FURS tudíž přistoupila k dodatečnému vyměření DPH ve výši 44 200,00 eur navýšené o úroky ve výši 11 841,97 eur. V

tomto ohledu je podle názoru FURS irelevantní skutečnost, že následně (po ukončení smlouvy) byla nemovitost prodána jinému kupujícímu v rámci plnění podléhajícího DPH. Plnění vyplývající z kupní smlouvy bylo osvobozeno od DPH a následné události jsou v tomto ohledu irelevantní.

- 12 V rámci správního řízení ministerstvo financí zamítlo stížnost navrhovatelky jako neopodstatněnou a potvrdilo rozhodnutí FURS jako orgánu prvního stupně.
- 13 Raiffeisen leasing podala žalobu, kterou zamítl Upravno sodišče (správní soud), a to z důvodů v zásadě shodných s důvody uvedenými v rozhodnutí FURS a ministerstva financí jakožto orgánu druhého stupně.
- 14 Raiffeisen leasing proto podala žádost o povolení kasačního opravného prostředku proti rozsudku Upravno sodišče (správní soud), které bylo částečně vyhověno ze strany Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud), který kasační opravný prostředek připustil usnesením ze dne 20. května 2020, zejména za účelem odpovědi, mimo jiné, na příslušnou právní otázku: „Kdy lze dvoustrannou transakci (smlouvu) považovat za fakturu podle [ZDDV-1] a směrnice [o DPH]?“ Na tomto základě podala tato společnost kasační opravný prostředek, o jehož opodstatněnosti nyní rozhoduje Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud).

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 15 Odpůrkyně, která měla za to, že dotčená smlouva rovněž představovala fakturu, na které je uvedena DPH, stanovila, že navrhovatelka byla povinna zaplatit DPH v souladu s čl. 76 odst. 1 bod 9 ZDDV-1, což však navrhovatelka neučinila v příslušném daňovém roce.
- 16 V tomto ohledu je důležité uvést, že navrhovatelka nepovažovala dotyčnou smlouvu za fakturu ve smyslu ZDDV-1 a směrnice o DPH a že naopak druhá smluvní strana, [společnost] RED, použila nebo přesněji se pokusila použít smlouvu jako fakturu k odpočtu DPH.
- 17 Tvrzení odpůrkyně shledal jako v zásadě správné rovněž Upravno sodišče (správní soud) v napadeném rozsudku. Navrhovatelka zpochybňuje také v kasačním opravném prostředku kvalifikaci této smlouvy jako faktury, což je kvalifikace, z níž podle výše uvedeného právního ustanovení vyplývá její povinnost zaplatit DPH. Navrhovatelka odmítla, že by bylo možné uzavřenou smlouvu považovat za fakturu, přičemž uvedla, že samotná smlouva neobsahovala všechny podstatné náležitosti faktury (protože nebyla uvedena ani sazba DPH, ani datum, kdy došlo k dodání zboží), a že tedy nebyly splněny formální požadavky, které by smluvní protistraně, společnosti RED, umožňovaly uplatnit nárok týkající se DPH na vstupu, takže nehrozilo žádné riziko ztráty daňových příjmů. Podle názoru navrhovatelky se smlouvou jednoduše zavázala dodat protistraně nemovitý majetek, který v době podpisu smlouvy ještě neměla (a který ostatně získala jen o tři dny později), takže smlouva jako taková nevedla k prodeji nemovitého majetku. Z výše uvedeného vyplývá, že záměrem navrhovatelky nebylo, aby

smlouva fungovala jako faktura, jelikož pokud by měla v úmyslu vystavit fakturu, vystavila by ji se všemi náležitostmi vyžadovanými ZDDV-1. Navrhovatelka tedy zpochybňuje argument odpůrkyně a Upravno sodišče (správní soud), podle něhož smlouva může být považována za fakturu již z důvodu skutečnosti, že zmiňuje předmět dodání, základ daně a částku. Podle názoru navrhovatelky je takové tvrzení svévolné, neboť by mohlo vést k možnosti považovat za fakturu (jako základ povinnosti týkající se DPH) i jakoukoli nabídku (smlouvu), ve které se objeví pouze tyto prvky.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 18 V projednávané věci se vede spor pouze v části týkající se povinnosti zaplatit DPH na základě vystavené faktury, kterou by měla představovat písemná smlouva sjednaná mezi navrhovatelkou, společností Raiffeisen leasing, a její smluvní protistranou, společností RED, dne 19. listopadu 2007 a ve které byla rovněž uvedena výše DPH (ve výši 110 056,86 eur). Vystává otázka výkladu vzniku povinnosti zaplatit DPH, která je založena na skutečnosti, že osoba, která vystavila fakturu, na ní uvedla DPH, jak stanoví článek 203 směrnice o DPH, jakož i čl. 76 odst. 1 bod 9 ZDDV-1, který jej provedl do právního řádu Republiky Slovinsko ve stejném znění. Správný výklad ustanovení ZDDV-1 tedy zcela závisí na správném výkladu uvedeného ustanovení dotčené směrnice.
- 19 Výše uvedená povinnost zakotvená v článku 203 směrnice o DPH je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) nezávislá na skutečné existenci zdanitelného plnění, pokud případný nedostatek nebyl opraven za podmínek stanovených výše uvedenou směrnicí (viz například rozsudek ze dne 31. ledna 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Účelem tohoto ustanovení, v rámci zajištění účinnosti a neutrality systému DPH, je zabránit riziku ztráty daňových příjmů, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít k uplatnění svého práva na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, bod 29).
- 20 Pro účely výše uvedené povinnosti zaplatit DPH je tedy nutné vycházet ze zjištění, že faktura byla vystavena ve smyslu směrnice o DPH a ZDDV-1. Pokud tato faktura nebyla vystavena, logicky nemůže vzniknout povinnost zaplatit DPH. V tomto ohledu je relevantní ustanovení článku 218 směrnice o DPH, které stanoví, že pro účely této směrnice členské státy uznávají za faktury veškeré doklady nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě, jež splňují podmínky stanovené v této kapitole (kapitola 3, „Fakturace“). Výše uvedené ustanovení směrnice o DPH bylo provedeno do čl. 81 odst. 8 ZDDV-1.
- 21 V tomto ohledu si však Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) klade otázku, zda také doklad, který neobsahuje všechny povinné náležitosti, které musí faktura mít podle článků 226 až 230 směrnice o DPH (články 82 až 84 ZDDV-1), může vést ke vzniku povinnosti osoby, která vystavila tento doklad, zaplatit DPH, nebo jaké

náležitosti jsou v každém případě vhodné k prokázání existence faktury, jakož i povinnosti zaplatit DPH podle článku 203 samotné směrnice.

- 22 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že směrnice o DPH připouští, že povinnost podle článku 203 vzniká i v případě, že faktura neobsahuje všechny náležitosti požadované touto směrnicí v jejích člancích 226 a následujících. Podle současné judikatury je přípustné, aby vznikla povinnost zaplatit DPH z důvodu vystavení faktury s uvedením DPH, i když samotná faktura neobsahuje některé informace vyžadované směrnicí o DPH, například není-li uvedeno místo poskytnutí služeb, pro něž byla vystavena faktura, neboť toto je irelevantní pro účely vzniku dotčené daňové povinnosti (rozsudek Soudního dvora ze dne 18. června 2009, *Stadeco*, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, bod 26 a následující). Tento výklad potvrzuje také judikatura existující v jiných členských státech Evropské unie [viz například rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 17. února 2011, V R 39/09].
- 23 Rovněž z jazykového výkladu článku 203 směrnice o DPH vyplývá, že vznik této povinnosti je podmíněn existencí faktury, na které je uvedeno DPH, aniž by toto ustanovení směrnice o DPH výslovně odkazovalo na soulad se všemi formálními požadavky faktury, jak je stanoveno pro uplatnění nároku na odpočet v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby jinou osobou povinnou k dani podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH. Tohoto výsledku je rovněž dosaženo uplatněním teleologického výkladu, jelikož vznik povinnosti (pouze) na základě vystavení faktury uvádějící DPH, v souladu s článkem 203 směrnice o DPH, má za cíl zabránit riziku ztráty daňových příjmů, které by mohlo vyplynout z použití takového dokladu jako základu pro uplatnění nároku na odpočet jinou osobou povinnou k dani. Bylo by v rozporu s účelem tohoto ustanovení umožnit vystaviteli takové faktury vyhnout se dotyčné povinnosti jednoduše tím, že by do ní nezahrnul jeden z požadovaných prvků. Nebezpečí ztráty daňových příjmů totiž vyplývá již ze skutečnosti, že doklad obsahuje podstatné prvky faktury pro účely DPH, což vytváří zjevnou možnost pro nabyvatele, aby na základě tohoto dokladu žádal o odpočet zde uvedené DPH na vstupu [tako výslovně Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) v rozsudku ze dne 17. února 2011, V R 39/09, bod 24].
- 24 K tomu, aby povinnost zaplatit DPH vznikla na základě skutečnosti, že určitá osoba vystavila fakturu, se tedy nejví jako nutné, aby byla faktura jako taková výslovně označena a aby obsahovala všechny náležitosti vyžadované směrnicí o DPH (například článkem 226 směrnice o DPH).
- 25 Správný výklad je tedy ten, podle kterého k tomu, aby vznikla povinnost uvedená v článku 203 směrnice o DPH, stačí, aby z dokladu vyplývala výslovná a objektivně rozpoznatelná vůle vystavitele vystavit fakturu týkající se konkrétního plnění, což může jejího příjemce vést k odůvodněné domněnce, že si na jejím základě může odečíst DPH na vstupu. Prvky, které to obvykle umožňují, jsou údaj o vystaviteli a příjemci faktury, popis plnění a hodnota dodání zboží nebo poskytnutí služeb, z čehož vyplývá výše DPH splatné příjemcem [v tomto smyslu

viz rovněž rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) ze dne 19. listopadu 2014, V R 29/14]. K tomu lze přidat další prvky a okolnosti, které je třeba určit případ od případu. V rámci tohoto posouzení to může vyplynout zejména také z jiných dokladů, na které takový doklad (faktura) odkazuje nebo které jsou s odkazem na něj k dispozici [v tomto smyslu viz rovněž judikatura Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr), například v rozsudku ze dne 26. června 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, bod 28].

- 26 Výše uvedený výklad však v projednávané věci vyžaduje další objasnění, pokud jde o otázku, zda a za jakých podmínek lze písemnou smlouvu mezi dvěma smluvními stranami týkající se zdanitelného plnění pro účely DPH (například dodání zboží nebo poskytnutí služeb) považovat za fakturu ve smyslu článku 203 směrnice o DPH.
- 27 V tomto ohledu je třeba vycházet z předpokladu, že smlouva se jako povinné plnění může lišit od faktury v tom, že může představovat pouze právní základ plnění podléhajícího DPH a že na základě této smlouvy je prodejce nebo poskytovatel služeb podle směrnice o DPH (nebo ZDDV-1) povinen vystavit fakturu v okamžiku, kdy dojde ke zdanitelnému plnění (viz například článek 63 směrnice o DPH). Stejně tak se mohou podstatné náležitosti umožňující kvalifikovat doklad jako fakturu shodovat s podstatnými náležitostmi, které se musí objevit ve smlouvě o dodání zboží nebo poskytnutí služeb (*essentialia negotii*). Pouhá skutečnost, že smlouva zmiňuje smluvní strany, že je definován předmět samotné smlouvy, jakož i smluvní hodnota dodání zboží a poskytnutí služeb, s uvedením výše DPH, tedy nemůže sama o sobě vést k tomu, že taková smlouva vždy představuje fakturu ve smyslu směrnice o DPH nebo ZDDV-1. Uvedení výše DPH ve smlouvě samotné je totiž relevantní právě proto, aby byla zajištěna jasnost smluvního vztahu, jakož i výše splatné protihodnoty, jelikož při neexistenci specifikace povinnosti zaplatit DPH v určité výši je podle judikatury soudů Republiky Slovinsko třeba mít za to, že daň je již zahrnuta v uvedené smluvní částce.
- 28 Ve světle výše uvedených úvah si Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) klade otázku, zda smlouva může představovat fakturu ve smyslu článku 203 směrnice o DPH, pouze 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. Tento závěr lze vyvodit na základě výslovného smluvního ujednání, které to jasně uvádí (například, že smlouva je platná jako faktura), nebo možná také v situaci, v níž z okolností právní transakce a charakteristik samotné smlouvy vyplynou jasně identifikovatelné prvky, z čehož vyplývá, že na základě této smlouvy nebylo předpokládáno vystavení faktury jako samostatného dokladu. V důsledku toho si Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud) s ohledem na výše uvedené klade otázku, zda je správné vykládat článek 203 směrnice v tom smyslu, že pouze v uvedených případech lze uzavřenou smlouvu považovat (rovněž) za fakturu s uvedením DPH, což zakládá povinnost zaplatit DPH podle článku 203 směrnice o DPH (čl. 76 odst. 1 bod 9 ZDDV-1).

- 29 Vzhledem k tomu, že odpověď na otázku, zda lze tuto smlouvu považovat za fakturu, závisí na správném výkladu článku 203 směrnice o DPH, je Vrhovno sodišče (Nejvyšší soud), jako nejvyšší soud Republiky Slovinsko, povinen předložit Soudnímu dvoru Evropské unie otázku týkající se výkladu výše uvedené směrnice.

PRACOVNÍ DOKUMENT