

Vec C-235/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

12. apríl 2021

Vnútroštátny súd:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

17. marec 2021

Navrhovateľka:

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

Odporkyňa:

Republika Slovenija

Predmet konania vo veci samej

Kasačný opravný prostriedok v rámci sporového správneho konania; daň z pridanej hodnoty (DPH); Smernica Rady 2006/112/ES; kvalifikovanie zmluvy o finančnom lízingu nehnuteľnosti ako faktúry na účely daňového priznania a odpočítania DPH; podstatné údaje, ktoré zmluva musí obsahovať, aby sa mohla považovať za faktúru

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie; článok 267 ZFEÚ

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“) smernice o DPH?

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 o DPH?

alebo 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 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 k vzniku odôvodnenej domnienky nadobúdateľa, že môže na jeho základe odpočítať DPH zaplatenú na vstupe?

Relevantné ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES, najmä jej článok 203, ako aj články 63, 178, 218 a 226 až 230

Uvedené vnútroštátne predpisy

Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len: „ZDDV-1“), § 67, 76 a 82 až 84.a

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku, spoločnosť Raiffeisenbail, d.o.o. [ďalej len: „Raiffeisen leasing“], uzavrela so spoločnosťou RED, d.o.o. [ďalej len: „RED“], zmluvu o finančnom lízingu a kúpnu zmluvu (transakcia sale-and-lease back).
- 2 Spoločnosť RED bola vlastníkom pozemku, na ktorom sa nachádzala stará obytná budova v Rožnej doline. Chcela na ňom postaviť novú budovu. Na účely získania finančných zdrojov strany v zmluve o finančnom lízingu nehnuteľnosti uzavretej 19. novembra 2007 (ďalej len „zmluva“) dohodli, že Raiffeisen leasing nadobudne od RED nehnuteľnosť, ktorá potom uhradí lízingové splátky až do úhrady výšky hodnoty existujúcich pozemkov a novo postavených budov (1 294 786,56 eura). V uvedenej zmluve bola uvedená tiež hodnota dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 110 056,86 eura.
- 3 Raiffeisen leasing nevystavila svojmu zmluvnému partnerovi RED na základe zmluvy žiadnu (osobitnú) faktúru, pričom nepriznala a ani nezaplatila DPH. Podľa tejto zmluvy RED využila svoje právo na odpočítanie DPH, ako keby zmluva predstavovala faktúru, ktorú zahrnula do svojho daňového priznania k DPH.
- 4 V tomto kontexte, ako bolo dohodnuté, tieto dve spoločnosti uzavreli o tri dni neskôr kúpnu zmluvu z 22. novembra 2007 (ďalej len: „kúpna zmluva“), ktorej predmetom bol pozemok spolu so starou budovou. Uvedené dve spoločnosti sa dohodli na cene zahŕňajúcej DPH a RED tiež vystavila spoločnosti Raiffeisen leasing faktúru zahŕňajúcu DPH.
- 5 V novembri 2007 Raiffeisen leasing, navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku uplatnila svoje právo na odpočítanie DPH na základe kúpnej zmluvy.
- 6 Vzhľadom na to, že RED si nespĺnila svoje záväzky v stanovenej lehote, približne o štyri roky neskôr, teda 21. februára 2011, zmluva bola ukončená vzájomnou dohodou. Raiffeisen leasing následne predala nehnuteľnosť inému kupujúcemu za cenu zahŕňajúcu DPH.
- 7 Dňa 25. júla 2014 bolo spoločnosti RED doručené konečné rozhodnutie, ktorým jej bolo odmietnuté právo na odpočítanie DPH na základe zmluvy.
- 8 V rámci daňovej kontroly bolo konštatované (v prvostupňovom a druhostupňovom platobnom výmere), že Raiffeisen leasing (1) mala účtovať DPH z titulu zmluvy a (2) nemala uplatniť svoje právo na odpočítanie dane z titulu kúpnej zmluvy.
- 9 Pokiaľ ide o bod (1): Finančná uprava Republiky Slovenije (Daňový úrad Slovenskej republiky, ďalej len „FURS“) založil vznik povinnosti zaplatiť DPH na § 76 ods. 1 bode 9 Zakon o davku na dodano vrednost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len: „ZDDV-1“), podľa ktorého „DPH platí každá osoba, ktorá

uvedie túto daň na faktúre“. Podľa jeho názoru zmluva obsahujúca údaj o cene spoločne s DPH mala v podstate obsah faktúry, podľa ktorej RED mohla uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH. V tom čase teda vznikla aj povinnosť zaplatiť DPH.

- 10 FURS následne prijal rozhodnutie, ktorým zamietol spoločnosti RED právo na odpočítanie DPH na základe zmluvy. K tomuto dňu teda spoločnosti Raiffeisen leasing vznikol nárok na zníženie (opravu) daňového priznania k DPH, pretože na základe citovaného rozhodnutia, ktoré FURS prijal, nebezpečenstvo straty daňových príjmov zaniklo. Medzičasom (od 3. januára 2008 do 25. júla 2014) však uplynula doba, počas ktorej Raiffeisen leasing mala podľa názoru FURS povinnosť priznať DPH, čo neurobila. FURS jej uložil za uvedenú dobu úroky z daňového dlhu vo výške 50 571,88 eura.
- 11 Pokiaľ ide o bod (2): podľa názoru FURS je plnenie vyplývajúce z kúpnej zmluvy zo zákona oslobodené od DPH, keďže § 44 ods. 7 ZDDV-1 stanovuje, že „od DPH je oslobodené dodanie budov alebo častí budov, ako aj pozemkov, na ktorých sa nachádzajú, pokiaľ sa dodanie neuskutoční pred prvým obývaním alebo použitím budov alebo častí budov, alebo ak sa dodanie uskutoční pred uplynutím dvoch rokov od prvého použitia alebo prvého obývania“. Zmluvné strany nepredložili daňovému orgánu daňové priznanie umožňujúce rozhodnúť sa pre uplatnenie DPH na plnenie v zmysle § 45 ZDDV-1. V dôsledku toho nebolo možné uplatniť žiadne právo na odpočítanie dane, hoci bola vystavená faktúra, v ktorej bola (nedôvodne) uvedená DPH. FURS teda dodatočne vymeral DPH vo výške 44 200 eur zvýšenú o úroky vo výške 11 811,97 eura. V tejto súvislosti je podľa FURS skutočnosť, že neskôr (po vypovedaní zmluvy) bola nehnuteľnosť predaná inému nadobúdateľovi prostredníctvom transakcie podliehajúcej DPH, irelevantná. Plnenie vyplývajúce z kúpnej zmluvy bolo oslobodené od DPH a neskoršie udalosti sú v tejto súvislosti irelevantné.
- 12 V rámci správneho konania ministerstvo financií zamietlo sťažnosť navrhovateľky ako nedôvodnú a potvrdilo rozhodnutie FURS ako prvostupňového orgánu.
- 13 Raiffeisen leasing podala žalobu, ktorú Upravno sodišče (správny súd) zamietol z dôvodov, ktoré sú v podstate totožné s dôvodmi uvedenými v rozhodnutí FURS a ministerstva financií ako druhostupňového orgánu.
- 14 Raiffeisen leasing preto podala žiadosť o povolenie podať kasačný opravný prostriedok proti rozsudku Upravno sodišče (správny súd), ktorej Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) čiastočne vyhovel, pričom uznesením z 20. mája 2020 pripustil kasačný opravný prostriedok, a to najmä na účely odpovede okrem iného na dôležitú právnu otázku: „Kedy možno dvojstranný úkon (zmluvu) považovať za faktúru v zmysle [ZDDV-1] a smernice [o DPH]?“ Práve na tomto základe podala uvedená spoločnosť kasačný opravný prostriedok, o ktorom má Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) teraz rozhodnúť.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 15 Keďže sa odporkyňa domnievala, že sporná zmluva predstavuje taktiež faktúru obsahujúcu údaj o DPH, rozhodla, že navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku bola povinná ju zaplatiť podľa § 76 ods. 1 bodu 9 ZDDV-1, čo v príslušnom zdaňovacom období neurobila.
- 16 V tejto súvislosti je nutné uviesť, že navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku túto zmluvu nepovažovala za faktúru v zmysle ZDDV-1 a smernice o DPH a že naopak druhá zmluvná strana, [spoločnosť] RED, použila alebo presnejšie sa pokúsila použiť zmluvu ako faktúru na účely odpočítania DPH.
- 17 Tvrdenie odporkyne uznal v podstate za správne aj Upravno sodišče (správny súd) v napadnutom rozsudku. Navrhovateľka v rámci konania o kasačnom opravnom prostriedku takisto odôvodnene namietala proti kvalifikácii uvedenej zmluvy ako faktúry, t. j. kvalifikácii, z ktorej by jej vyplývala povinnosť zaplatiť DPH na základe vyššie uvedeného zákonného ustanovenia. Odmietla, že by bolo možné považovať uzavretú zmluvu za faktúru, pričom tvrdí, že samotná zmluva neobsahovala všetky podstatné náležitosti faktúry (keďže v nej nebola uvedená ani sadzba DPH, ani dátum, kedy došlo k dodaniu tovaru), a preto formálne požiadavky, ktoré by zmluvnému partnerovi RED umožnili uplatniť právo na DPH na vstupe, neboli splnené, takže neexistovalo žiadne nebezpečenstvo straty príjmov. Podľa navrhovateľky sa zmluvou jednoducho zaviazala dodať zmluvnej strane nehnuteľnosť, ktorou v čase uzavretia zmluvy ešte nedisponovala (a ktorú okrem toho nadobudla až o tri dni neskôr), takže zmluva ako taká nevedla k dodaniu nehnuteľného majetku. Z vyššie uvedeného vyplýva, že navrhovateľka nemala v úmysle, aby zmluva slúžila ako faktúra, pretože za predpokladu, že by chcela vystaviť faktúru, by ju bola vystavila so všetkými náležitosťami stanovenými v ZDDV-1. Spochybňuje tak tvrdenie odporkyne a Upravno sodišče (správny súd), podľa ktorého možno zmluvu považovať za faktúru už z toho dôvodu, že uvádza predmet dodania, základ dane a sumu. Podľa navrhovateľky v konaní o kasačnom opravnom prostriedku je takýto názor svojvoľný, pretože by z neho mohla vyplývať možnosť považovať za faktúru (ako základ daňového zaťaženia spojeného s DPH) aj akúkoľvek ponuku (zmluvu), v ktorej sú uvedené iba tie náležitosti.

Stručné uvedenie dôvodov predloženia prejudiciálnej otázky

- 18 V prejednávanej veci prebieha spor len v rozsahu, v akom sa týka povinnosti zaplatiť DPH na základe vystavenej faktúry, ktorú by mala predstavovať písomná zmluva uzavretá medzi navrhovateľkou v konaní o kasačnom opravnom prostriedku, spoločnosťou Raiffeisen leasing a jej zmluvným partnerom, spoločnosťou RED 19. novembra 2007 a v ktorej sa uvádza aj suma DPH (110 056,86 eura). Vzniká otázka výkladu vzniku povinnosti zaplatiť DPH, ktorá je založená na tom, že vystaviteľ faktúry v nej uviedol DPH, ako to stanovuje

článok 203 smernice o DPH, ako aj § 76 ods. 1 bod 9 ZDDV-1, ktorý ho do právneho poriadku Slovenskej republiky prebral v identickom znení. Správny výklad ustanovenia ZDDV-1 teda úplne závisí od správneho výkladu tohto ustanovenia predmetnej smernice.

- 19 Citovaná povinnosť zakotvená v článku 203 smernice o DPH je podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len: Súdny dvor“) nezávislá na tom, či skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu, pokiaľ prípadný nedostatok nie je opravený za podmienok stanovených v uvedenej smernici (pozri napríklad rozsudok z 31. januára 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Cieľom tohto ustanovenia v rámci záruky efektívnosti a neutrality systému DPH je zabrániť tomu, aby existovalo nebezpečenstvo straty daňových príjmov vtedy, keď príjemca faktúry, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, môže túto faktúru ešte použiť na účely uplatnenia svojho práva na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, bod 29).
- 20 Na to, aby mohla vzniknúť uvedená povinnosť zaplatiť DPH, je teda potrebné vychádzať z konštatovania, že faktúra bola vystavená v zmysle smernice o DPH a ZDDV-1. Ak faktúra nebola vystavená, povinnosť zaplatiť DPH logicky nemôže vzniknúť. V tejto súvislosti je relevantné ustanovenie článku 218 smernice o DPH, ktoré 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 tejto kapitole (kapitola 3 s názvom „Fakturácia“). Toto ustanovenie smernice o DPH bolo prebraté do § 81 ods. 8 ZDDV-1.
- 21 V tejto súvislosti si však Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) kladie otázku, či aj dokument, ktorý neobsahuje všetky povinné údaje, ktoré musí faktúra mať podľa článkov 226 až 230 smernice o DPH (§ 82 až § 84 ZDDV-1), môže viesť k vzniku povinnosti vystaviteľa tohto dokumentu zaplatiť DPH alebo aké údaje môžu v každom prípade odôvodniť existenciu faktúry, ako aj povinnosti zaplatiť DPH na základe článku 203 tejto smernice.
- 22 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že smernica o DPH pripúšťa, že povinnosť podľa článku 203 vzniká aj v prípade, keď faktúra neobsahuje všetky údaje požadované touto smernicou v jej článku 226 a nasl. Podľa doterajšej judikatúry je prípustné, aby povinnosť zaplatiť DPH vznikla z dôvodu vydania faktúry, na ktorej je uvedená DPH, aj keď samotná faktúra neobsahuje niektoré z informácií stanovených smernicou o DPH, napríklad ak nie je uvedené miesto poskytovania služieb, ktoré sú predmetom faktúry, pretože to nemá vplyv na vznik predmetného daňového dlhu (rozsudok Súdneho dvora z 18. júna 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380 bod 26 a nasl.). Tento výklad podporuje aj judikatúra existujúca v iných členských štátoch Európskej únie [pozri napríklad rozsudok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 17. februára 2011, V R 39/09].

- 23 Rovnako z doslovného výkladu článku 203 smernice o DPH vyplýva, že vznik tejto povinnosti je podmienený existenciou faktúry, na ktorej je uvedená DPH, pričom toto ustanovenie smernice o DPH výslovne neodkazuje na dodržanie všetkých formálnych požiadaviek faktúry, ako je to stanovené pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v prípade dodania tovaru alebo poskytnutia služieb inou zdaniteľnou osobou v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH. Takýto výsledok vyplýva aj z teleologického výkladu, pretože vznik povinnosti (výlučne) na základe vystavenia faktúry, na ktorej je uvedená DPH v súlade s článkom 203 smernice o DPH, má za cieľ predchádzať nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré by mohlo vyplývať z použitia takéhoto dokumentu ako základu pre uplatnenie práva na odpočítanie dane inou zdaniteľnou osobou. Bolo by v rozpore s účelom tohto ustanovenia umožniť vystaviteľovi takejto faktúry, aby sa vyhol predmetnej povinnosti len tým, že opomenie uviesť vo faktúre jednu zo stanovených náležitostí. Nebezpečenstvo straty daňových príjmov totiž vyplýva už zo skutočnosti, že dokument obsahuje podstatné náležitosti faktúry na účely DPH, čím zdanlivo vzniká možnosť príjemcu vychádzať z tohto dokumentu na účely odpočtu DPH na vstupe, ktorá je v ňom uvedená [tak výslovne Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) vo svojom rozsudku zo 17. februára 2011, V R 39/09, bod 24].
- 24 Na vznik povinnosti zaplatiť DPH z dôvodu, že určitá osoba vystavila faktúru, sa teda nezdá nevyhnutné, aby sa faktúra ako taká jasne identifikovala a aby obsahovala všetky údaje predpísané smernicou o DPH (napríklad v článku 226 smernice o DPH).
- 25 Výklad, podľa ktorého na to, aby vznikla povinnosť stanovená v článku 203 smernice o DPH, stačí, aby z dokumentu vyplývala výslovná a objektívne rozpoznateľná vôľa vystaviteľa vystaviť faktúru týkajúcu sa konkrétneho plnenia, ktoré môže u jeho príjemcu založiť odôvodnenú domnienku možnosti odpočítať na jeho základe DPH zaplatenú na vstupe. Údaje, ktoré to obvykle umožňujú, sú údaj o vystaviteľovi a príjemcovi faktúry, opis plnenia, ako aj cena dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb, z ktorej vyplýva výška DPH, ktorú má príjemca zaplatiť [pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 19. novembra 2014, V R 29/14]. K tomu možno pridať aj ďalšie skutočnosti a okolnosti, ktoré je potrebné posúdiť osobitne v každom jednotlivom prípade. V rámci takéhoto posúdenia to môže najmä vyplývať aj z iných dokumentov, na ktoré sa takýto dokument (faktúra) odvoláva alebo ktoré sú v súvislosti s ním k dispozícii [pozri tiež v tomto zmysle judikatúru Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), napríklad v rozsudku z 26. júna 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, bod 28].
- 26 Vyššie uvedený výklad si však v prejednávanej veci vyžaduje ďalšie objasnenie otázky, či a za akých podmienok možno písomnú zmluvu medzi dvoma zmluvnými stranami, ktorej predmetom je zdaniteľné plnenie na účely DPH (napríklad dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb), považovať za faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH.

- 27 V tejto súvislosti je potrebné vychádzať z predpokladu, že zmluva ako záväzný úkon sa môže líšiť od faktúry, keďže môže predstavovať iba právny základ plnenia podliehajúceho DPH, a že na jeho podklade je predávajúci alebo poskytovateľ služieb podľa smernice o DPH (alebo ZDDV-1) povinný vystaviť faktúru v čase, keď nastane zdaniteľná udalosť (pozri napríklad článok 63 smernice o DPH). Rovnako podstatné náležitosti umožňujúce kvalifikovať dokument ako faktúru sa môžu zhodovať s podstatnými náležitosťami, ktoré musia byť uvedené v zmluve o dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb (*essentialia negotii*). Samotná skutočnosť, že v zmluve sú uvedené zmluvné strany, že je vymedzený predmet zmluvy, ako aj zmluvná hodnota dodaného tovaru a poskytovaných služieb s uvedením sumy DPH, nemôže sama osebe znamenať, že táto zmluva je vždy faktúrou v zmysle smernice o DPH alebo ZDDV-1. Uvedenie výšky DPH v samotnej zmluve je totiž relevantné práve na zabezpečenie jasnosti zmluvného vzťahu, ako aj výšky protiplnenia, pretože ak chýba upresnenie povinnosti zaplatiť DPH v určitej výšky, je potrebné podľa judikatúry súdov Slovenskej republiky dospieť k záveru, že daň je už zahrnutá v uvádzanej zmluvnej sume.
- 28 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) pýta, či zmluva môže predstavovať faktúru v zmysle článku 203 smernice o DPH len vtedy, iba ak z nej vyplýva výslovná a objektívne rozpoznateľná vôľa predávajúceho alebo poskytovateľa služieb ako zmluvnej strany vystaviť faktúru týkajúcu sa konkrétneho plnenia, ktoré môže u nadobúdateľa vyvolať odôvodnenú domnienku, že na jeho základe môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. K tomuto záveru možno dospieť na základe výslovnej zmluvnej podmienky, ktorou sa to jasne uvedie (napríklad, že zmluva platí ako faktúra) alebo možno aj v prípade, keď z okolností právneho úkonu a charakteristických vlastností zmluvy vyplývajú jasne identifikovateľné prvky, z ktorých vyplýva, že na základe zmluvy nebolo stanovené vystavenie faktúry ako osobitného dokladu. V dôsledku toho sa Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) vzhľadom na vyššie uvedené pýta, či je správne vykladať článok 203 smernice v tom zmysle, že len v označených prípadoch možno uzatvorenú zmluvu považovať (tiež) za faktúru obsahujúcu údaj o DPH, na základe ktorej vzniká povinnosť zaplatiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH (§ 76 ods. 1 bod 9 ZDDV-1).
- 29 Keďže odpoveď na otázku, či uvedenú zmluvu možno považovať za faktúru, závisí od správneho výkladu článku 203 smernice o DPH, je Vrhovno sodišče (Najvyšší súd) ako najvyšší súd Slovenskej republiky povinný obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie s otázkou týkajúcou sa výkladu tejto smernice.