

## Věc C-794/23

## Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

## Datum doručení:

21. prosince 2023

## Předkládající soud:

Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)

## Datum předkládacího rozhodnutí:

14. prosince 2023

## Navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009–2  
(Ro 2023/13/0014)  
14. prosince 2023

Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) přijal [omissis] v řízení o opravném prostředku „Revision“, který podal Finanzamt Österreich (Finanční úřad Rakousko), pobočka Niederösterreich Mitte v [omissis] Wiener Neustadt, [omissis] proti nálezu Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) ze dne 27. ledna 2023 [omissis] týkajícího se mimo jiné daně z přidané hodnoty za rok 2019 (vedlejší účastník řízení: společnost P GmbH ve W, zastoupená společností LBG Burgenland Steuerberatung GmbH v [omissis] Mattersburg [omissis]), toto

**u s n e s e n í:**

Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 SFEU předkládají následující předběžné otázky:

1. Musí být článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla plnění a na faktuře uvedla částku daně z přidané hodnoty, která byla vypočtena na základě nesprávné sazby, podle tohoto ustanovení nedluží tu část DPH, která byla nesprávně fakturována, pokud plnění uvedené v konkrétní faktuře bylo poskytnuto osobě nepovinné k dani, i když tato

osoba povinná k dani poskytla další podobná plnění jiným osobám povinným k dani?

2. Musí být za „konečného spotřebitele, který nemá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu“, ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. prosince 2022, C-378/21, považována pouze osoba nepovinná k dani nebo rovněž osoba povinná k dani, která využije konkrétní plnění pouze k soukromým účelům (nebo k jiným účelům, které neopravňují k odpočtu daně zaplacené na vstupu) a proto nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu?

3. Podle jakých kritérií se při zjednodušené fakturaci podle článku 238 směrnice 2006/112/ES posoudí, za které faktury (případně v rámci odhadu) osoba povinná k dani nedluží nesprávně fakturovanou částku, protože nehrozí nebezpečí ztráty daňových příjmů?

### **Odůvodnění:**

- 1 A. Skutkové okolnosti a dosavadní průběh řízení:
- 2 P GmbH je společnost s ručením omezeným podle rakouského práva. Tato společnost provozuje kryté hřiště. V roce 2019 účtovala ke vstupnému na kryté hřiště (odměna za její služby) sazbu DPH ve výši 20 %. Při zaplacení vstupného vystavovala svým zákazníkům faktury (doklady z registrační pokladny), které jsou fakturami na malé částky podle § 11 odst. 6 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, dále jen „UStG“) (zjednodušené faktury podle článku 238 směrnice 2006/112/ES). Společnost P GmbH následně provedla opravu svého přiznání k DPH, protože vstupné podléhalo snížené sazbě daně ve výši 13 %. Společnost P GmbH neposkytovala své služby výlučně osobám, které nejsou osobami povinnými k dani (nepodnikatelům).
- 3 Rozhodnutím ze dne 18. ledna 2021 finanční úřad vyměřil DPH za rok 2019. V odůvodnění uvedl, že společnost P GmbH zdanila výnosy ze vstupu na kryté hřiště sazbou 20 %; DPH je uvedena na dokladech vystavených registrační pokladnou. Oprava sazby DPH ve výši 20 %, která byla dodatečně provedena za rok 2019, není přípustná, protože není možné opravit faktury, ani nelze zákazníkům společnosti vrátit rozdíl v DPH. Daň z přidané hodnoty ve výši 20 % tedy musí být vyměřena na základě fakturace i na základě bezdůvodného obohacení.
- 4 Společnost P GmbH podala proti tomuto výměru stížnost. Tvrdila, že plnění byla „prakticky výlučně“ poskytována soukromým osobám, které nemají nárok na odpočet daně na vstupu. Nebezpečí ztráty daňových příjmů tak lze vyloučit. Není zapotřebí provádět formální opravy faktur a tyto zasílat jejich příjemcům.
- 5 Usnesením ze dne 21. června 2021 předložil Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

- 6 Rozsudkem ze dne 8. prosince 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, Soudní dvůr Evropské unie rozhodl takto:

„Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla službu a na faktuře uvedla částku daně z přidané hodnoty (DPH) vypočtenou na základě nesprávné sazby, není povinna podle tohoto ustanovení odvést chybně fakturovanou část DPH, pokud neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemci této služby jsou výlučně konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.“

- 7 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodnutím, které bylo napadeno u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr), změnil výměr DPH za rok 2019.
- 8 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) vycházel z toho, že služby poskytované společností P GmbH využívali „(téměř) výlučně“ zákazníci, kteří jako koneční spotřebitelé nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Kromě odhadu ve výši 0,5 % celkového obrátu připadajícího na krytý volnočasový park neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů. Vyplývá to z prohlášení jednatele společnosti P GmbH, podle kterého byli v roce 2019 odběrateli plnění společnosti P GmbH pouze koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Společnost neposkytovala cestovní ani zprostředkovací služby. Ovšem s ohledem na skutečnost, že nelze zcela vyloučit, že zákazníci společnosti P GmbH (ať správně či nesprávně) uplatnili na základě těchto faktur odpočet daně zaplacené na vstupu, je zapotřebí provést odhad. S ohledem na vysokou pravděpodobnost toho, že služby společnosti P GmbH byly poskytovány pro soukromou potřebu zákazníků, odhaduje Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) 0,5 % celkového obrátu, kterého se týká daňový dluh vyplývající z vydaných faktur. Ve vztahu k vydaným fakturám (celkem 22 557 faktur) se (správně či nesprávně) provedený odpočet daně na vstupu týká zhruba 112 faktur.
- 9 Proti tomuto rozhodnutí směřuje opravný prostředek „Revision“, který podal Finanzamt (daňový úřad). Ten tvrdí, že napadený náleze se odchyluje od judikatury Soudního dvora Evropské unie. Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že osoba povinná k dani není povinna odvést chybně fakturovanou část DPH, pokud neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemci této služby jsou výlučně konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie podle něj nevyplývá, že lze odhadem provést rozdělení na konečné spotřebitele na straně jedné a osoby povinné k dani, které mají nárok na odpočet daně, na straně druhé. Soudní dvůr Evropské unie posuzoval tuto otázku pouze za předpokladu, že služba je poskytována výlučně konečným spotřebitelům, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

- 10 B. Relevantní ustanovení

11 1. Vnitrostátní právo

12 Ustanovení § 11 UStG 1994 ve znění platném v projednávané věci (BGBl. I č. 13/2014) zní ve výňatcích:

„(1) 1. „Poskytuje-li podnikatel plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1, je oprávněn vystavit faktury. Mimoto, pokud tento podnikatel uskuteční činnosti určené jinému podnikateli pro potřeby jeho podniku nebo právnické osobě, v rozsahu, v němž se nejedná o podnikatele, je povinen vystavit faktury. Uskuteční-li podnikatel zdanitelné dodání nebo plnění v souvislosti s pozemkem osobě, která není podnikatelem, je povinen vystavit fakturu. Podnikatel musí splnit svou povinnost vystavit fakturu ve lhůtě šesti měsíců po uskutečnění plnění.“

[...]

(6) U faktur, jejichž celková částka nepřesahuje 400 eur, postačuje kromě data vystavení uvést následující údaje:

1. Jméno a adresa podnikatele, který dodal zboží nebo poskytl plnění;
2. množství a obvyklé obchodní označení dodaného zboží nebo druh a rozsah jiného plnění;
3. datum dodání zboží nebo poskytnutí jiného plnění nebo období, jehož se plnění týká;
4. protiplnění a částku daně za dodání nebo jiné plnění, v souhrnné výši, a
5. sazbu daně.

[...]

12. Pokud podnikatel na faktuře za dodání zboží nebo poskytnutí služby odděleně uvedl částku daně, kterou podle tohoto spolkového zákona z tohoto plnění nedluží, je povinen odvést tuto částku na základě faktury, pokud ji vůči odběrateli dodaného zboží nebo příjemci služby náležitě neopraví. V případě opravy platí § 16 odst. 1 obdobně.“

13 2. Unijní právo

14 Článek 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty zní:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202.“

15 Podle článku 203 této směrnice:

„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.“

16 Článek 220 odst. 1 uvedené směrnice zní ve výňatcích:

„Každá osoba povinná k dani zajistí, že buď ona sama, nebo pořizovatel zboží nebo příjemce služby, nebo jejím jménem a na její účet třetí osoba vystaví fakturu v těchto případech:

1. za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani;

[...]

17 C. Vysvětlení předběžných otázek

18 Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) v odůvodnění své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ze dne 21. června 2021 výslovně uvedl, že zákazníci společnosti P GmbH byli v roce 2019 „výlučně koneční zákazníci, kteří nemají nárok na odpočet daně“.

19 Tato skutková domněnka Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) byla zpochybněna již v rámci řízení o předběžné otázce (viz zejména stanovisko generální advokátky ze dne 8. září 2022, C-378/21, body 38 a násl.). Soudní dvůr se ve svém rozsudku ze dne 8. prosince 2022, C-378/21, těmito úvahám generální advokátky nevěnoval. Uvedl v něm, že otázky položené předkládajícím soudem vycházejí z předpokladu, že neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů, jelikož zákazníci společnosti P GmbH tvořili výlučně koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet DPH, kterou jim fakturovala společnost P GmbH. První otázka byla posuzována „pouze z hlediska tohoto předpokladu“ (bod 18).

20 V následném řízení se Bundesfinanzgericht této skutkové domněnky již nedržel. Nyní vychází z toho, že není vyloučeno, že zákazníci společnosti P GmbH (správně či nesprávně) provedli odpočet DPH. Podíl těchto zákazníků odhadl na 0,5 % celkového obrátu (resp. zhruba 112 faktur z celkového počtu 22 557 faktur).

21 Právě s ohledem na skutečnost, že odpověď Soudního dvora byla v předchozím řízení o předběžné otázce výslovně založena na tom, že všechny zákazníky P GmbH tvořili koneční spotřebitelé bez nároku na odpočet DPH, není jisté, co má platit, pokud by jen nepatrnou část zákazníků společnosti P GmbH tvořily osoby povinné k dani (podnikatelé). Nebezpečí ztráty daňových příjmů tak není (pro všechny případy a v plném rozsahu) vyloučeno.

22 Z toho lze dovodit, že vzhledem k tomu, že faktury (příjemci plnění nebyli na „fakturách na malé částky“ uvedeni a nejsou tedy známi) skutečně nebyly opraveny, nebylo nebezpečí ztráty daňových příjmů včas a v plném rozsahu odstraněno, takže společnost P GmbH je povinna odvést celou částku DPH uvedenou na všech fakturách.

- 23 Naproti tomu se článek 203 ve výkladu generální advokátky týká konkrétní nesprávné faktury. Z toho lze dovodit, že nebezpečí ztráty daňových příjmů existuje pouze ve vztahu k těm fakturám, které byly vystaveny osobám povinným k dani (podnikatelům) (i když příjemce plnění nebyl na faktuře uveden).
- 24 Pro případ, že relevantní je konkrétní nesprávná faktura, je dále otázkou, na základě jakých kritérií je nezbytné určit (popřípadě i odhadem) faktury, které představují ztrátu daňových příjmů. V této souvislosti není jisté, jak je třeba rozumět výrazu „konečný spotřebitel, který nemá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu“. Je otázka, zda za konečného spotřebitele v tomto smyslu musí být považována pouze osoba nepovinná k dani nebo rovněž osoba povinná k dani, která využije konkrétní plnění pouze k soukromým účelům (nebo k jiným účelům, které neopravňují k odpočtu daně) a proto nemá na odpočet daně nárok.
- 25 Nebezpečí ztráty daňových příjmů při uvedení vyšší daňové sazby, jak je tomu nesporně v projednávané věci, vyplývá z toho, že příjemce plnění provede nadměrně vysoký odpočet daně na vstupu. To se bude týkat především těch případů, kdy osoby povinné k dani (podnikatelé) využijí plnění poskytnutá společností P GmbH jako vstup pro vlastní zdanitelná plnění (například, jak uvádí generální advokátka ve svém stanovisku, bod 39: nezávislý fotograf, který prodá fotografie pořízené na hřišti). V tomto případě existuje nebezpečí, že daň zaplacená na vstupu bude správně uplatněna co do důvodu, nikoliv však co do výše (protože byla uplatněna v nadměrné výši).
- 26 To se může týkat i těch případů, kdy osoby povinné k dani (podnikatelé) využijí plnění pro soukromé účely (nebo jiné účely neopravňující k odpočtu DPH zaplacené na vstupu) (například soukromé fotografie; podnikatelé, kteří navštíví park se svými dětmi) a odpočet daně tak bude nesprávně uplatněn i co do důvodu. Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) vychází z toho, že přitom může být relevantní i druh poskytnutého plnění. Je nasnadě, že například služby krytého hřiště právě proto, že jako vstup pro podnikatelské plnění budou do úvahy přicházet pouze výjimečně, budou osobami povinnými k dani jako příjemci tohoto plnění jen výjimečně co do důvodu (a zde i co do výše) nesprávně uplatněny při odpočtu DPH zaplacené na vstupu.
- 27 Je-li naproti tomu příjemcem plnění osoba nepovinná k dani, pak nebezpečí uplatnění částky uvedené na faktuře (co do důvodu a výše) obecně nehrozí.
- 28 Přitom by bylo nezbytné vzít v úvahu případně rovněž skutečnost, že se u vystavených faktur jedná o „faktury na malé částky“, takže na nich zejména není uveden příjemce plnění. Nelze proto ani vyloučit, že tuto fakturu neoprávněně využije osoba povinná k dani, která toto plnění nepřijala (viz k možnému zneužívajícímu jednání například stanovisko generální advokátky ze dne 21. září 2023, C-442/22, bod 2).
- 29 Celkově se výklad unijního práva, pokud jde o tyto otázky, nezdá natolik zřejmý, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost (viz rozsudek

Soudního dvora EU ze dne 4. října 2018, Komise v. Francouzská republika, C-416/17, bod 110).

- 30 Soudnímu dvoru EU se tedy na základě článku 267 SFEU předkládá žádost o rozhodnutí o výše uvedených předběžných otázkách.

[*omissis*]

PRACOVNÍ DOKUMENT