

Vec C-794/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

21. december 2023

Vnútroštátny súd:

Verwaltungsgerichtshof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

14. december 2023

Navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt Österreich

PRACOVNÝ DOKUMENT

Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, EU 2023/0009-2
Rakúsko) (Ro 2023/13/0014)
14. december 2023

Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) [*omissis*] o opravnom prostriedku „Revision“, ktorý podal Finanzamt Österreich (Daňový úrad Rakúsko), pracovisko Niederösterreich Mitte v [*omissis*] Wiener Neustadt, [*omissis*] proti rozhodnutiu Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 27. januára 2023, [*omissis*] o. i. vo veci DPH za rok 2019 (vedľajší účastník konania: P GmbH v W, zastúpený LBG Burgenland Steuerberatung GmbH v [*omissis*] Mattersburg [*omissis*]),

vydal

U z n e s e n i e:

Súdnemu dvoru Európskej únie sa podľa článku 267 ZFEÚ predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu DPH, ktorú vypočítala na základe nesprávnej daňovej sadzby, podľa tohto ustanovenia nedlhuje tú časť DPH, ktorú vo faktúre nesprávne zaúčtovala, ak službu uvedenú v konkrétnej faktúre poskytla nezdaniteľnej osobe, aj keď táto zdaniteľná osoba poskytla ďalšie podobné služby iným zdaniteľným osobám?
2. Má sa za „konečného spotrebiteľa, ktorý nie je oprávnený na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe“ v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 8. decembra 2022, C-378/21, považovať nie len nezdaniteľná osoba, ale aj zdaniteľná osoba, ktorá na súkromné účely (alebo iné účely, ktoré neoprávňujú na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe) využíva konkrétne služby a preto nie je oprávnená na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe?
3. Podľa akých kritérií sa v prípade zjednodušeného postupu vedenia účtovníctva podľa článku 238 smernice 2006/112/ES má posúdiť, pre ktoré faktúry (prípadne určené odhadom) zdaniteľná osoba nedlží sumu nesprávne vystavenú vo faktúre, keďže neexistuje riziko straty daňových príjmov?

Odôvodnenie:

- 1 A. Skutkový stav a doterajší priebeh konania:
- 2 P GmbH je spoločnosťou s ručením obmedzeným podľa rakúskeho práva. Prevádzkuje vnútorné ihrisko. V roku 2019 zdanila príjem zo vstupného do vnútorného ihriska (odmena za jej služby) daňovou sadzbou vo výške 20 %.

Svojim zákazníkom pri platení vstupného vystavuje faktúry (bloky z registračnej pokladne), v prípade ktorých ide o faktúry s uvedením nízkej sumy podľa § 11 ods. 6 UStG 1994 (zákon o dani z obratu) (zjednodušený postup vedenia účtovníctva podľa článku 238 smernice 2006/112/ES). P GmbH následne upravila daňové vyhlásenie k DPH, keďže na vstupné sa má uplatniť znížená daňová sadzba vo výške 13 %. P GmbH svoje služby neposkytovala výlučne nezdaniteľným osobám (nepodnikateľom).

- 3 Rozhodnutím z 18. januára 2021 daňový úrad určil DPH za rok 2019. V odôvodnení uviedol, že P GmbH zisky zo vstupného do vnútorných ihrísk zdanila sadzbou vo výške 20 %; vykáže sa DPH [uvedená] na bločkoch vystavených registračnou pokladňou. Oprava sadzby DPH z 20 %, ku ktorej došlo dodatočne za rok 2019, nie je prípustná, keďže by sa nemohli opraviť ani faktúry, ani dobropis, ktorý vznikol z rozdielu DPH, by nemohol byť odovzdaný zákazníkom obchodníka. Z dôvodu účtovníctva a aj z dôvodu neodôvodneného obohatenia sa preto určí DPH vo výške 20 %.
- 4 P GmbH podala proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok. Uvádza, že služby boli poskytnuté „prakticky výlučne“ súkromným osobám, ktoré nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Riziko straty daňových príjmov je teda vylúčené. Formálna oprava účtovníctva vrátane odovzdania opravy príjmom faktúry nie je nevyhnutná.
- 5 Uznesením z 21. júna 2021 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) podal na Súdny dvor Európskej únie návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 6 Rozsudkom z 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, Súdny dvor Európskej únie uviedol:

„Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu dane z pridanej hodnoty (DPH) vypočítanú na základe nesprávnej sadzby, nie je podľa tohto ustanovenia povinná zaplatiť časť DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná, pokiaľ neexistuje nijaké riziko straty daňových príjmov z dôvodu, že príjemcami tejto služby sú výlučne koneční spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.“
- 7 Rozhodnutím napadnutým na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) zmenil daňový výmer za rok 2019.
- 8 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vychádzal z toho, že služby P GmbH boli využívané „(takmer) výlučne“ zákazníkmi, ktorí si ako koneční spotrebitelia nemôžu uplatniť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Okrem odhadu vo výške 0,5 % celkového obratu, ktorý pripadá na vnútorný park voľného času neexistuje riziko straty príjmov z DPH. To vyplýva z vyhlásenia konateľa P GmbH, podľa ktorého v roku 2019 boli príjemcami služieb P GmbH len koneční

spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Neboli poskytnuté ani cestovné, ani asistenčné služby. Keďže však nie je úplne vylúčené, že zákazníci P GmbH (oprávnené alebo neoprávnené) odpočítali DPH zaplatenú na vstupe z faktúr, je potrebné vykonať odhad. Z dôvodu prevažujúcej pravdepodobnosti, že služby P GmbH boli poskytnuté na súkromnú spotrebu klientov, Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) odhaduje 0,5 % celkového obratu, pre ktorý existuje dlh na dani podľa účtovníctva. To sa s prihliadnutím na vystavené bločky (spolu 22 557 faktúr) týka približne 112 faktúr, z ktorých bola (oprávnené alebo neoprávnené) odpočítaná DPH zaplatená na vstupe.

9 Proti tomuto rozhodnutiu sa opravným prostriedkom „Revision“ bráni daňový úrad. Daňový úrad uvádza, že napadnuté rozhodnutie sa odlišuje od judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Súdny dvor Európskej únie uviedol, že zdaniteľná osoba nie je povinná zaplatiť časť DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná, pokiaľ neexistuje nijaké riziko straty daňových príjmov z dôvodu, že príjemcami tejto služby sú výlučne koneční spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Rozdelenie v spôsobe odhadu na jednej strane na konečných spotrebiteľov a na druhej strane na zdaniteľné osoby, ktoré majú právo na odpočítanie DPH, sa z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie nedá odvodiť. K preskúmaniu otázky Súdny dvor Európskej únie došlo výlučne vo svetle predpokladu, že služba je poskytnutá výlučne konečným spotrebiteľom, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH.

10 B. Relevantné ustanovenia

11 1. Vnútroštátne právo

12 § 11 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) v znení platnom v spornom prípade (BGBl. I č. 13/2014) znie takto:

„(1) 1. Ak podnikateľ uskutočňuje transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, je oprávnený vystavovať faktúry. Ak uskutočňuje transakcie určené inému podnikateľovi pre potreby jeho podnikania alebo právnickej osobe, ktorá nie je podnikateľom, je povinný vystavovať faktúry. Ak podnikateľ uskutočňuje zdaniteľné transakcie spočívajúce v dodaní prác alebo zhotovení diela v súvislosti s nehnuteľnosťou určenou pre osobu, ktorá nie je podnikateľom, je povinný vystaviť faktúru. Podnikateľ musí splniť svoju povinnosť vystaviť faktúru do šiestich mesiacov od uskutočnenia transakcie.

...

(6) V prípade faktúr, ktorých celková suma nepresahuje 400 eur, stačí okrem dátumu vystavenia uviesť tieto informácie:

1. meno a adresu podnikateľa, ktorý uskutočnil dodanie tovaru alebo poskytol plnenie;

2. množstvo a obvyklé obchodné označenie dodaného tovaru alebo povahu a rozsah iného plnenia;
3. dátum dodania tovaru alebo poskytnutia iného plnenia alebo obdobie, ktorého sa plnenie týka;
4. protihodnota a suma dane vzťahujúca sa na dodanie tovaru alebo iné plnenie, ktoré sú sčítané, a
5. sadzba dane.

...

(12) Ak podnikateľ na faktúre za dodanie tovaru alebo iné plnenie oddelene uviedol sumu dane, ktorú podľa tohto spolkového zákona nemá povinnosť zaplatiť z tejto transakcie, je povinný zaplatiť túto sumu na základe faktúry, ak ju vo vzťahu k príjemcovi dodania tovaru alebo príjemcovi iného plnenia náležite neopraví. V prípade opravy sa § 16 ods. 1 uplatní obdobne.“

13 2. Právo Únie

- 14 Článok 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH znie takto:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

- 15 Článok 203 tejto smernice stanovuje:

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

- 16 Článok 220 ods. 1 smernice znie takto:

„Každá zdaniteľná osoba zabezpečuje, aby v nasledujúcich prípadoch vyhotovila faktúru ona sama alebo jej odberateľ, alebo aby faktúru v jej mene a na jej účet vyhotovila tretia strana:

1. pri dodaniach tovaru alebo poskytnutiach služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe;

...“

17 C. Objasnenie prejudiciálnych otázok

- 18 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) v odôvodnení svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania z 21. júna 2021 výslovne uviedol, že zákazníkmi P GmbH boli v roku 2019 „výlučne koneční spotrebitelia, ktorí nemali právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.“

- 19 Tento skutkový predpoklad Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) bol spochybnený už v rámci prejudiciálneho konania (pozri najmä návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott 8. septembra 2022, C-378/21, bod 38 a nasl.). V rozsudku z 8. decembra 2022, C-378/21, sa Súdny dvor týmito úvahami generálnej advokátky nezaoberal. Súdny dvor vo svojom rozsudku uviedol, že otázky vnútroštátneho súdu vychádzajú z predpokladu, podľa ktorého v prejednávanej veci neexistuje nijaké riziko straty daňových príjmov, keďže klientela žalobkyne vo veci samej bola v dotknutom zdaňovacom období tvorená výlučne konečnými spotrebiteľmi, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH, ktorú im fakturovala žalobkyňa vo veci samej. K preskúmaniu prvej otázky došlo „len na základe tohto predpokladu“ (bod 18).
- 20 Vo [vtedy] prebiehajúcim konaní Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vychádzal z tohto skutkového predpokladu. Teraz vychádza z toho, že nie je vylúčené, že klienti P GmbH (oprávnené alebo neoprávnené) odpočítali DPH zaplatenú na vstupe. Pomer týchto klientov odhaduje na 0,5 % celkového obratu (respektíve približne 112 faktúr zo spolu 22 557 faktúr).
- 21 Práve s prihliadnutím na to, že odpoveď Súdneho dvora v predchádzajúcom prejudiciálnom konaní vychádzala výlučne z toho, že všetci klienti P GmbH neboli koneční spotrebiteľia oprávnení odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, je otázne, čo by malo platiť, ak aj len malá časť klientov P GmbH boli osoby, ktoré sú zdaniteľnými osobami (podnikateľmi). Riziko straty daňových príjmov teda (v každom prípade a v plnom rozsahu) nie je vylúčené.
- 22 Z toho by sa dalo odvodiť, že s prihliadnutím na to, že oprava faktúr (príjemcovia služby vo „faktúrach s uvedením nižšej sumy“ neboli uvedení a sú preto neznámi) v skutočnosti nebola vykonaná, riziko straty daňových príjmov celkovo nebolo včas a úplne odstránené, takže P GmbH sumu DPH uvedenú vo všetkých faktúrach dlží v plnej výške.
- 23 Podľa tvrdení generálnej advokátky sa článok 203 smernice naopak týka jednotlivých nesprávnych faktúr. Z toho je možné odvodiť, že riziko straty daňových príjmov existuje len v súvislosti s tými faktúrami, ktoré boli vystavené zdaniteľným osobám (podnikateľom) (aj keď príjemca služby nie je uvedený na faktúre).
- 24 V prípade, že záleží na jednotlivých nesprávnych faktúrach, je ďalej sporné, podľa akých kritérií sa majú určiť tie faktúry (prípadne aj odhadom), v prípade ktorých existuje riziko straty daňových príjmov. V tejto súvislosti nie je jasné, ako sa má chápať pojem „konečný spotrebiteľ, ktorý nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe“. Je sporné, či sa za konečného spotrebiteľa v tomto zmysle má považovať nie len nezdaniteľná osoba alebo aj zdaniteľná osoba, ktorá konkrétne služby využíva na súkromné účely (alebo iné účely, ktoré neoprávňujú na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe) a preto nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

- 25 Riziko strany daňových príjmov pri preukázaní zvýšenej daňovej sadzby (ako je tomu nesporne v tomto prípade), vyplýva z toho, že príjemca služby si uplatní odpočítanie DPH vo zvýšenom rozsahu. To sa však bude týkať predovšetkým prípadov, v ktorých zdaniteľná osoba (podnikateľ) služby P GmbH využije ako vstup pre svoje vlastné zdaniteľné služby (napríklad – ako uviedla generálna advokátka vo svojich návrhoch, bod 39: fotograf na voľnej nohe, ktorý zverejní fotografie vyhotovené na ihrisku). V tomto prípade existuje nebezpečenstvo, že odpočítanie DPH bude z hmotnoprávneho hľadiska uplatnené oprávnene, avšak v neoprávnenej výške (keďže bude vyššie).
- 26 To sa však môže týkať aj prípadov, v ktorých zdaniteľné osoby (podnikatelia) využívajú služby na súkromné účely (alebo na iné účely, ktoré ich neoprávňujú na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe) (napríklad súkromné zábery; podnikatelia, ktorí park navštevujú s ich deťmi) a odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe si neoprávnene uplatnia aj z hmotnoprávneho hľadiska. Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) vychádza z toho, že pri tom môže byť významná aj povaha poskytnutých služieb. Je pravdepodobné, že napríklad služby vnútorného ihriska práve preto, že len výnimočne prichádzajú do úvahy ako vstup pre službu podnikateľovi, si aj zdaniteľná osoba, ktorá prijala túto službu, z hmotnoprávneho hľadiska (a tu aj z hľadiska výšky) len výnimočne neoprávnene uplatní odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.
- 27 Ak je naopak príjemcom služby nezdaniteľná osoba, vo všeobecnosti neexistuje riziko uplatnenia sumy uvedenej vo faktúre (z hmotnoprávneho hľadiska a v uvedenej výške).
- 28 Pri tom by sa však malo zohľadniť, že v prípade vystavených faktúr ide o „faktúry s uvedením nízkej sumy“, takže príjemca služby z nich nie je zrejmý. Nie je preto možné vylúčiť, že zdaniteľná osoba, ktorá túto službu neprijala, túto faktúru zneužije (k možnému zneužitiu pozri napríklad návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka 21. septembra 2023, C-442/22, bod 2).
- 29 Správne uplatnenie práva Únie sa nejaví byť tak jasné, že neponecháva miesto pre žiadne primerané pochybnosti (pozri Súdny dvor Európskej únie, rozsudok zo 4. októbra 2018, Komisia/Francúzsko, C-416/17, bod 110).
- 30 Otázky sa preto návrhom na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ predkladajú Súdnemu dvoru Európskej únie.

[omissis]