



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 19. prosince 2024¹

Věc C-794/23

Finanzamt Österreich

proti

P GmbH

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Poskytnutí služby – Nadměrně vysoká DPH nesprávně uvedená na faktuře – Faktury vystavené osobám nepovinným k dani, které nemají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu – Odpovědnost za ztrátu daňových příjmů – Zjištění faktur, u kterých hrozí nebezpečí ztráty daňových příjmů – Procesní autonomie členských států – Důkazní břemeno – Právní moc finančních úřadů provést odhad – Kritéria řádného odhadu“

I. Úvod

1. Toto řízení je dokladem toho, že z procesně ekonomických důvodů je někdy lepší nejen odpovědět na výslovně položenou otázku, ale rovněž se pokusit vyřešit problém, který se za ní zjevně skrývá, i když jej předkládající soud výslovně neuvádí.
2. Soudní dvůr na základě první žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce rozhodl, že faktura za návštěvu krytého hřiště, která byla vystavena konečnému spotřebiteli, nezakládá daňovou povinnost, jestliže částka DPH byla na faktuře uvedena v nesprávné a nadměrné výši². V tomto případě totiž nehrozí nebezpečí ztráty daňových příjmů v důsledku neoprávněného odpočtu DPH zaplacené těmito zákazníky na vstupu. Ovšem vzhledem k tomu, že nikdy nelze vyloučit, že mezi mnoha návštěvníky hřiště byla i osoba povinná k dani (podnikatel), tudíž by přece jen mohlo hrozit nebezpečí ztráty daňových příjmů, je otázka, jak tyto dvě situace vzájemně vymezit. Tato otázka vyvstává o to více, že v běžných hromadných obchodech podnikatel poskytující službu neeviduje totožnost zákazníků, kterých bylo v projednávané věci více než 20 000.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelem) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Vzhledem k tomu, že se tomuto problému věnovalo pouze stanovisko³, nikoliv ale rozsudek, táže se nyní ve stejném vnitrostátním řízení soud vyššího stupně Soudního dvora, jak a podle jakých kritérií mají být obě situace vzájemně vymezeny.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec určuje směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)⁴.

5. Článek 193 směrnice o DPH pak definuje, kdo je osobou povinnou tuto daň odvést:

„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.“

6. Článek 168 směrnice o DPH se týká rozsahu odpočtu daně a zní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; [...]“

7. Článek 203 směrnice o DPH upravuje daňovou povinnost jejím uvedením na faktuře.

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

8. Článek 220 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost vystavit fakturu:

„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; [...]“

³ – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporný rok (2019), která byla v tomto ohledu naposledy pozměněna směrnicí Rady 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018 (Úř. věst. 2018, L 329, s. 3).

B. Rakouské právo

9. Ustanovení § 11 odst. 1 bodu 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze [spolkový zákon o zdanění obrátů, zkráceně Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obrátu z roku 1994), dále jen „UStG“] upravuje povinnost vystavit fakturu:

„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.“

10. Ustanovení § 11 odst. 6 UStG se týká faktur na malé částky a stanoví:

„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. proti plnění a částku daně za dodání nebo jiné plnění, v souhrnné výši, a
5. sazba daně.“

11. Ustanovení § 11 odst. 12 UStG se týká daňové povinnosti v případě neoprávněného uvedení daně a zní:

„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.“

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

12. P GmbH je společnost s ručením omezeným podle rakouského práva. Tato společnost provozuje kryté hřiště. Ve sporném roce 2019 účtovala společnost P GmbH k odměně za své služby (vstupné do vnitřního hřiště) běžnou sazbu daně ve výši 20 %. Ve skutečnosti však tyto služby poskytované společností P GmbH podléhaly ve sporném roce 2019 snížené sazbě daně ve výši 13 % (jedna ze snížených sazeb daně platná ve sporném roce v Rakousku podle čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH).

13. Společnost P GmbH vystavovala zákazníkům při zaplacení vstupného doklady z registrační pokladny, které jsou fakturami na malé částky podle § 11 odst. 6 UStG 1994 (zjednodušené faktury podle článku 238 směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 226b). Ve sporném roce 2019 vystavila společnost P GmbH celkem 22 557 faktur. Společnost P GmbH opravila své příz-

nání k DPH za rok 2019, aby tak od finančního úřadu dosáhla vrácení daně zaplacené navíc. Finanční úřad vrácení daně odmítl, protože P GmbH neopravila faktury a kromě toho měl za to, že vrácení daně, která nemusí být ze zákona odvedena, by vedlo k jejímu bezdůvodnému obohacení.

14. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost P GmbH žalobu. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), který o této žalobě rozhoduje, předložil v rámci řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU Soudnímu dvoru dvě otázky. Soudní dvůr přitom odpověděl pouze na první otázku a rozhodl, že článek 203 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla službu a na faktuře uvedla částku 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 vstupu⁵.

15. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodnutím, které bylo napadeno u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr), změnil výměr DPH za rok 2019. 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. 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.

16. Proti tomuto rozhodnutí směřuje opravný prostředek „Revision“, který podal Finanzamt (daňový úřad). Ten tvrdí, že se napadený rozsudek odchyluje od judikatury Soudního dvora. Z rozsudku Soudního dvora podle něj nevyplývá, že lze odhadem oddělit konečné spotřebitele na straně jedné a osoby povinné k dani, které mají nárok na odpočet daně, na straně druhé.

17. 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 podle názoru předkládajícího soudu jisté, co má platit, pokud by jen nepatrnou část zákazníků společnosti P GmbH tvořily osoby povinné k dani. Nebezpečí ztráty daňových příjmů tak není (každopádně ne v plném rozsahu) vyloučeno.

18. Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) proto přerušil řízení a na základě článku 267 položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1. Musí být článek 203 směrnice o DPH 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?

⁵ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná koncovým spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 25).

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 neopравňují 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?

19. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření Rakouská republika, Spolková republika Německo, Portugalsko a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

IV. Právní analýza

A. K předběžným otázkám a postupu jejich posouzení

20. Podstatou prvních dvou otázek je výklad článku 203 směrnice o DPH a existence daňové povinnosti na základě nesprávně vystavených faktur (s uvedenou příliš vysokou DPH) a tyto otázky lze zodpovědět velmi snadno (k tomu bod B. níže).

21. Třetí otázka se týká problému, který je rozhodující pro praktické použití: Jak nakládat s velkým počtem chybných faktur (v projednávané věci celkem 22 557), u kterých lze na základě předmětu plnění vycházet z toho, že jejich převažující počet byl vystaven osobám nepovinným k dani? Vzhledem k tomu, že nebezpečí ztráty daňových příjmů hrozí pouze u osob povinných k dani, je nezbytné vyjasnit kritéria, která umožňují tyto faktury identifikovat. Pouze v tomto případě totiž může vzniknout daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH.

22. Zatímco první žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se ještě zakládala na domněnce, že zákazníci byli výlučně koneční spotřebitelé, druhá žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vychází z toho, že část faktur byla vystavena rovněž osobám povinným k dani, které mohly na základě těchto faktur uplatnit nadměrný odpočet daně zaplacené na vstupu. Soud prvního stupně v návaznosti na svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – případně na základě prostudování mého stanoviska⁶ – tento podíl odhadl (0,5 %) a pro zhruba 112 z 22 557 faktur konstatoval daňovou povinnost podle článku 203 směrnice o DPH. Předkládající soud se nyní táže na kritéria unijního práva pro takový odhad (k tomu bod C níže).

⁶ – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:657, bod 41), ve kterém jsem již tehdy poukázala na možnost provedení odhadu.

B. K první a druhé otázce (daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH)

23. Je nesporné, že se daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH týká rovněž DPH, která byla bezdůvodně (nadměrně) zvlášť uvedena na fakturách na malé částky. Odpovídá to totiž dosavadní judikatuře Soudního dvora týkající se účelu článku 203 směrnice o DPH. Ten spočívá ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, která může vzniknout z uplatnění neoprávněného odpočtu daně na vstupu na základě faktury jejím příjemcem⁷.

24. Je pravda, že nárok na odpočet existuje jen u těch daní, které souvisí s plněním podléhajícím DPH⁸. Daňové příjmy jsou však ohroženy, pokud adresát faktury, v níž je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít ještě k uplatnění práva na odpočet podle článku 168 směrnice o DPH⁹. Nelze totiž vyloučit, že daňová správa nebude moci včas zjistit, zda využití formálně priznaného práva na odpočet brání hmotněprávní důvody.

25. Účelem článku 203 směrnice o DPH tak v případě bezdůvodně (v nadměrné výši) uvedené DPH je tedy srovnatelný souběh odpočtu daně na vstupu *příjemce* faktury a daňového dluhu *vystavitele* faktury, jaký obvykle existuje v případě správné faktury mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem¹⁰. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. Postačuje, že existuje nebezpečí, že by takovýto odpočet mohl být proveden. Zda je odpočet daně zaplacené na vstupu oprávněný, nebo neoprávněný, přitom v zásadě není relevantní.

26. Článek 203 v tomto ohledu stanoví skutkovou podstatu nebezpečí. Faktury (tedy i faktury na malé částky) se proto evidují pouze tehdy, pokud jsou vystaveny osobě povinné k dani. Jak totiž vyplývá z článku 168 směrnice o DPH, může formálně odpočet daně zaplacené na vstupu (případně) uplatnit pouze osoba povinná k dani.

27. V jaké konkrétní výši má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně, je naproti tomu otázka hmotného práva, která se řídí například podle použití odebraného plnění. Způsob použití se ovšem nedotýká (abstraktní) možnosti odpočtu daně zaplacené na vstupu, a tedy ani odpovědnosti za ztrátu daňových příjmů podle článku 203 směrnice o DPH.

28. V souladu s Komisí a na rozdíl od názoru Německa a Rakouska v jejich písemných vyjádření se tedy článek 203 směrnice o DPH vztahuje i na ty faktury, které jsou vystaveny osobám povinným k dani, které z důvodu použití plnění pro soukromé účely nemají z hmotněprávního hlediska nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Totéž platí pro plnění osobám povinným k dani, které s ohledem na jejich nezdaněná plnění uskutečněná na výstupu rovněž nemají hmotný nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.

⁷ – Takto výslovně rozsudky ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 20), ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32), ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, body 35 a 36), a ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, body 28 a násl.).

⁸ – Rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 13).

⁹ – Takto výslovně rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, body 28 a násl.), s odkazem na rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57). Takto výslovně rozsudky ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 21).

¹⁰ – Viz v tomto ohledu také moje stanovisko ve věci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, body 31 a násl.) a ve věci Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:657, bod 32).

29. Tento výklad je zaprvé použitelný v praxi, protože vychází pouze z povahy příjemce faktury (osoba povinná, či nepovinná k dani) a zadruhé zohledňuje povahu článku 203 směrnice o DPH jako skutkové podstaty nebezpečí. Ani v jednom z případů totiž nelze vyloučit, že – jak již Soudní dvůr uvedl¹¹ – daňová správa nebude moci včas zjistit, zda využití formálně přiznaného práva na odpočet brání hmotněprávní důvody.

30. Skutečnost, že – jak na rozdíl od Rakouska tvrdí i Německo – z článku 203 směrnice o DPH nelze dovodit „nakažlivost“ přenášenou z jedné faktury na druhou, jsem již podrobně¹² odůvodnila. I když určité nebezpečí ztráty nelze v konkrétních případech – protože faktura mohla být vystavena osobě povinné k dani¹³ – zcela vyloučit, neznamená to, že se daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH vztahuje na všechny faktury (v projednávané věci 22 557).

31. Takováto „logika nakažení“ je právu upravujícímu daň z přidané hodnoty cizí. Daňová povinnost podle článku 203 směrnice se týká – jak správně zdůrazňuje i Komise – konkrétní nesprávné faktury. Takováto „logika nakažlivosti“ by vyvolávala pochybnosti i ve vztahu k zásadě proporcionality.

32. Na první a druhou otázku lze proto odpovědět takto: Osoba (v projednávané věci P GmbH) není povinna odvést daň z přidané hodnoty podle článku 203 směrnice o DPH za chybné faktury, které vystavila osobě nepovinné k dani, i když vystavila další chybné faktury jiným osobám povinným k dani (přičemž není relevantní, zda jsou tyto osoby podle hmotného práva oprávněny k částečnému nebo úplnému odpočtu daně zaplacené na vstupu nebo tento nárok vůbec nemají), ze kterých je pak podle článku 203 směrnice o DPH povinna odvést daň.

C. K daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH v případě nebezpečí ztráty daňových příjmů, které nelze vyloučit (třetí otázka)

1. Obecně

33. Jak jsem právě objasnila, daňová povinnost podle článku 203 směrnice se týká konkrétní nesprávné faktury, která byla vystavena osobě povinné k dani. Otázka „pouze“ je, jak se tato faktura určí v případě velkého počtu faktur, zejména tehdy, pokud – jako je tomu v projednávané věci při hromadném obchodu – není známa totožnost příjemců faktur. V konečném důsledku se jedná o otázku břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení. Směrnice o DPH nestanoví v tomto ohledu žádné konkrétní požadavky. Takové požadavky nevyplývají ani z článku 273 směrnice o DPH (možnost, aby členské státy uložily další povinnosti nezbytné ke správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům), byť je Portugalsko ve svém písemném vyjádření jiného názoru.

¹¹ – Takto výslovně rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 29), s odkazem na rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57).

¹² – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:657, body 38 a násl.).

¹³ – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:657, bod 39): nezávislý fotograf navštíví se synem kryté hřiště, aby pořídil fotografie, které později použije jako reklamu ve svém studiu.

34. Z bližšího pohledu na směrnici o DPH ovšem vyplývá, že ta v určitých případech umožňuje nepřihlížet k některým nevýznamným skutkovým stavům. Například při výpočtu správného rozdělení odpočtu daně (odpočitatelný podíl) podle čl. 173 odst. 2 písm. e) směrnice o DPH lze stanovit, že nebude přihlíženo k zanedbatelným částkám. I když toto ustanovení není v projednávané věci relevantní, vyplývá z něj, že směrnice o DPH vychází při rozdělení mnoha plnění do různých podkategorií z případné irelevantnosti zanedbatelných částek. Také to by mohlo být odůvodněno zásadou proporcionality.

2. *Procesní autonomie členských států*

35. Přesné určení faktur, u kterých hrozí ztráta daňových příjmů a těch, u kterých je toto nebezpečí vyloučeno, ovšem v konečném důsledku zůstává otázkou břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení příslušného členského státu.

36. Bez příslušného ustanovení ve směrnici o DPH spadá podoba tohoto břemene tvrzení a důkazního břemene – jak zdůrazňuje Německo i Komise – do příslušnosti členských států (zásada procesní autonomie)¹⁴. Podrobná pravidla stanovená pro břemeno tvrzení a důkazní břemeno však nesmí být méně příznivá než ta, která se uplatní v obdobných situacích vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti). Tomu nic nenaznačuje, byť se Rakousko ve svém písemném vyjádření k tomuto bodu bohužel nijak nevyjádřilo.

37. Dále nesmí mít tato pravidla takovou podobu, aby v praxi znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivit)¹⁵. Posledně uvedené v oblasti působnosti směrnice o DPH rovněž znamená, že členské státy musí při výkonu této pravomoci stanovit konkrétní pravidla dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásadu proporcionality a daňové neutrality¹⁶.

38. Určující zásadou správních řízení ve veřejném právu (k němuž patří právo daňové) je obvykle zásada vyšetřovací. To znamená, že finanční úřady musí skutkový stav zásadně prošetřit z úřední povinnosti. V daňovém právu je to zpravidla doplněno o různé povinnosti osoby povinné k dani poskytnout součinnost. Čím méně osoba povinná k dani svou povinnost poskytnout součinnost plní, tím více je omezena povinnost finančního úřadu provést šetření. Z (obou) žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce ale nevyplývá, že v projednávané věci lze společnosti P GmbH vytýkat nějaká pochybení, finanční správě tedy v zásadě přísluší, aby skutkový stav vyšetřila.

39. Nelze-li skutkový stav vyjasnit dostatečně jasně, pak se uplatní pravidla platná pro objektivní důkazní břemeno. Finanční úřad přitom nese objektivní daňové břemeno u skutečností, které zakládají a zvyšují daň, pokud osoba povinná k dani své povinnosti poskytnout součinnost splnila, zatímco neprokazatelnost skutečností vedoucích ke snížení daně jde k tíži osoby povinné k dani.

¹⁴ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 35), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 49), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 49), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18), k podobné situaci při opravě faktur.

¹⁵ – Rozsudky ze dne 9. září 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, bod 59), ze dne 16. července 2020, UR (povinnost advokátů k DPH) (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 25), ze dne 4. března 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58), ze dne 10. července 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54), ze dne 24. října 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20), ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a ze dne 3. září 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24).

¹⁶ – V tomto smyslu již také: rozsudky ze dne 16. května 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, body 51 a násl.), ze dne 29. února 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, body 84 a násl.) a ze dne 13. října 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, body 39 a násl.).

40. Pokud ale nesprávné faktury vystavené osobám nepovinným k dani nezakládají daňovou povinnost podle článku 203 směrnice o DPH, protože nehrozí ztráta daňových příjmů¹⁷, pak mohou k daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH vést pouze nesprávné faktury vystavené osobám povinným k dani.

41. Finanční správa tak musí v zásadě určit, kolik faktur za návštěvu krytého hřiště bylo vystaveno osobám povinným k dani, aby bylo možné tvrdit daňovou povinnost ve smyslu článku 203 směrnice o DPH. Ovšem vzhledem k tomu, že pro daňové právo je typický velký počet operací, osob povinných k dani a správních aktů (takzvaná hromadná řízení), je v členských státech obvyklé¹⁸, že finanční správa může daňový základ stanovit odhadem, pokud jej nelze určit.

3. *Pravomoc finanční správy použít odhad a unijní právo*

42. Unijní právo – jak správně zdůrazňuje i Komise – tomu nebrání. Podmínkou ale je, aby tato pravomoc byla vykonávána v souladu se zásadami daňové neutrality a proporcionality¹⁹.

43. Soudní dvůr ve vztahu k odhadovanému obratu osoby povinné k dani rozhodl²⁰, že „směrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, [...] která daňové správě umožňuje, aby v případech zásadních rozdílů mezi přiznanými příjmy a příjmy odhadovanými na základě sektorových studií použila induktivní metodu [...] pro účely určení výše obratu dosaženého osobou povinnou k dani“.

44. To není nic jiného než odhad obratu, protože výkaz osoby povinné k dani o jejím obratu nebyl z pohledu finanční správy věrohodný. Podmínkou ovšem je – jak dále rozhodl Soudní dvůr – že „tato úprava a její použití při dodržení zásad daňové neutrality a proporcionality a respektování práva na obhajobu umožňují osobě povinné k dani zpochybnit výsledky získané touto metodou na základě všech důkazů svědčících o opaku, jež má k dispozici“.

45. Zásada proporcionality brání tomu, aby účel (výběr daně na základě odpovědnosti za ztrátu daňových příjmů) světil prostředky (odhad, podle kterého byly všechny faktury vystaveny osobám povinným k dani).

46. Rozhodující význam přitom mají celkové okolnosti konkrétního případu, v projednávané věci skutečnost, že zákazníci krytého hřiště jsou spíše zřídka osobami povinnými k dani ve smyslu práva upravujícího DPH. Jak již Soudní dvůr uvedl, odhad musí být přesný, spolehlivý a aktuální²¹. Totéž platí pro odhad faktur, které mohou vést ke ztrátě daňových příjmů. Odhad musí odrážet životní realitu a obecnou životní zkušenost, proto například odhad ve výši 50 % v projednávané věci nebude proporcionální.

¹⁷ – Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ – V Německu je tato pravomoc členských států použít odhad stanovena v § 162 odst. 1 daňového řádu. V Itálii umožňoval čl. 62e odst. 3 a čl. 62a Decretto legge (zákonného nařízení) č. 331/93, přeměněného zákonem ze dne 29. října 1993, bod 427, stanovit celkový obrat podniku induktivní metodou (tedy odhadem). V Rakousku je příslušná pravomoc použít odhad upravena v § 184 Bundesabgabenordnung (spolkový daňový řád).

¹⁹ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 37), při citaci rozsudku ze dne 5. října 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 44).

²⁰ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 46).

²¹ – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 42 – Soudní dvůr to sice označuje jako „zjištění obratu pomocí indukce“, což ale z mého pohledu není nic jiného než opis odhadu).

47. Společný systém DPH zajišťuje „úplnou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy podléhají DPH“²². Zásada neutrality v právu upravujícím DPH proto vyžaduje, že podnik jakožto výběrčího daně na účet státu je třeba v zásadě zprostit konečného zatížení DPH²³, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě) zdanitelných plnění²⁴. O takový případ se jedná v projednávané věci.

48. V případě vystavení nesprávných faktur, ve kterých je uvedena nadměrná DPH, je totiž dodržení zásady neutrality DPH zajištěno možností, kterou mají členské státy a spočívá v opravě jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstraní riziko ztráty daňových příjmů²⁵. Excesivní odhad by s tím ale byl v rozporu. Ze zásady neutrality a proporcionality proto vyplývá, že v případě, jako je ten v projednávané věci, kdy z obecné životní zkušenosti vyplývá, že mezi zákazníky společnosti P GmbH je spíše málo osob povinných k dani, může finanční správa provést pouze opatrný odhad.

49. Konkrétní kritéria odhadu podílu faktur, u kterých hrozí ztráta daňových příjmů, tedy vyplývají – jak správně rozpoznal Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) ve svém napadeném rozhodnutí – z druhu plnění a okruhu typických zákazníků. U plnění, která obvykle využívají osoby povinné k dani, může být odhad velkorysejší, pokud se vystaviteli faktur nepodaří doložit, proč bylo určité procento faktur vystaveno osobám nepovinným k dani. V případě plnění, jako jsou ta v projednávané věci, která jsou poskytována převážně osobám nepovinným k dani, je nezbytné provést opatrnější odhad, pokud se finanční správě nepodaří doložit, proč část faktur byla přece jen vystavena osobám povinným k dani.

50. Podklady pro tento odhad může poskytnout případně i dodatečná namátková kontrola – po dobu jednoho dne se lze dotazovat všech návštěvníků, zda jsou jako osoby povinné k dani plátcí DPH. V konečném důsledku se ovšem jedná o posouzení skutečností a důkazů v konkrétním případě, které přísluší vnitrostátnímu soudu. Domněnka Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) v jeho napadeném rozsudku, podle které bylo pouze 0,5 % plnění poskytnuto osobám povinným k dani, podle mého názoru není od věci a ani ji nepovažuji za neproporcionální.

51. Představit si lze i takzvanou bezpečnostní přírážku (například ve výši 5 %), aby bylo možné vyloučit jakoukoliv ztrátu daňových příjmů. Tato přírážka by ovšem musela rovněž zohlednit, kdo tuto „zajišťovanou“ ztrátu způsobil. V případě, že se totiž chyba při vystavení faktur zakládala na nesprávném sdělení finanční správy nebo je důsledkem až později upravené judikatury, pak tato chyba a tedy ani možná ztráta daňových příjmů nespádala do sféry vystavovatele faktury. Vzhledem k tomu, že ten je – jak to správně označuje Soudní dvůr – pouze výběrčím cizí daně na účet státu, pak by pro bezpečnostní přírážku nebyl prostor. Pokud se naproti tomu při určení správné sazby daně dopustil chyby podnikatel, pak je možné nebezpečí ztráty daňových příjmů zcela jistě zohlednit formou bezpečnostní přírážky v rámci odhadu.

²² – Rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 38), ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 3. března 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 25 a zde uvedená judikatura), ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

²³ – Ustálená judikatura, např. rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

²⁴ – Viz rozsudky ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57) a moje stanovisko ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 42).

²⁵ – Rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 37), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 37), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 50), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 58).

V. Závěry

52. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které položil Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), takto:

- „1. Osoba není povinna odvést daň z přidané hodnoty podle článku 203 směrnice o DPH za chybné faktury, které vystavila osobě nepovinné k dani, i když vystavila další chybné faktury jiným osobám povinným k dani, ze kterých je pak podle tohoto článku povinna odvést daň. Podíl těchto faktur musí být případně stanoven odhadem.
2. Kritéria odhadu podílu faktur, u kterých hrozí ztráta daňových příjmů, přitom vyplývají z druhu plnění a okruhu typických zákazníků. Rovněž skutečnost, kdo tento omyl způsobil a jak se vystavitel faktur podílel na vyjasnění skutkového stavu, může představovat relevantní kritérium odhadu.“