



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 19. decembra 2024¹

Vec C-794/23

**Finanzamt Österreich
proti
P GmbH**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Poskytovanie služieb – Nesprávna nadmerná DPH na faktúre – Faktúry vystavené nezdaniteľným osobám, ktoré nemajú nárok na odpočítanie dane – Zodpovednosť za riziko straty daňových príjmov – Identifikácia faktúr, pri ktorých existuje riziko straty daňových príjmov – Procesná autonómia členských štátov – Dôkazné bremeno – Právomoc daňových orgánov vykonať odhad – Kritériá primeraného odhadu“

I. Úvod

1. Toto konanie ukazuje, že z hľadiska procesnej hospodárnosti je niekedy lepšie nielen odpovedať na výslovne položenú otázku, ale aj pokúsiť sa vyriešiť rozpoznateľný základný problém, aj keď ho vnútroštátny súd výslovne nenastolil.

2. Súdny dvor na základe prvého návrhu na začatie prejudiciálneho konania rozhodol, že faktúra za návštevu krytého ihriska vystavená konečnému spotrebiteľovi nezakladá daňovú povinnosť, ak je na nej uvedená nesprávna a nadmerná výška DPH.² V tomto prípade totiž neexistuje riziko straty daňových príjmov neoprávneným odpočítaním dane zo strany týchto zákazníkov. Keďže však nikdy nemožno vylúčiť, že medzi mnohými návštevníkmi ihriska sa mohla nachádzať aj zdaniteľná osoba (podnikateľ), takže by predsa len mohlo dôjsť k strate daňových príjmov, je otázkou, ako tieto dve situácie od seba odlíšiť. Táto otázka sa vynára o to viac, že identitu zákazníkov – v tomto prípade viac ako 20 000 – pri hromadných transakciách každodenného života spoločnosť poskytujúca službu zvyčajne neeviduje.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Keďže sa však tento problém riešil len v návrhoch,³ ale nie v rozsudku, Súdny dvor bol teraz v ďalšom stupni toho istého vnútroštátneho konania požiadaný o odpoveď na otázku, ako a podľa akých kritérií sa majú tieto dve situácie od seba odlišiť.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec poskytuje smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)⁴.

5. Článok 193 smernice o DPH definuje, kto je povinný zaplatiť túto daň:

„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 199b a článku 202.“

6. Článok 168 smernice o DPH sa týka rozsahu odpočítania DPH a znie takto:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,...“

7. Článok 203 smernice o DPH upravuje daňovú povinnosť uvedením na faktúre.

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

8. Článok 220 ods. 1 smernice o DPH upravuje povinnosť vystavovať faktúry:

„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;...“

³ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka J. Kokott vo veci Finanzamt Österreich (DPH fakturovaná omylom konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení platnom pre sporný rok (2019); naposledy zmenená v tomto ohľade smernicou Rady 2018/2057 z 20. decembra 2018 (Ú. v. EÚ L 329, 2018, s. 3).

B. Rakúske právo

9. Ustanovenie § 11 ods. 1 bodu 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994, spolkový zákon o dani z obratu z roku 1994; ďalej len „UStG“) upravuje povinnosť vystaviť faktúru:

„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.“

10. Ustanovenie § 11 ods. 6 UStG sa týka faktúr na malé sumy a upravuje:

„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.“

11. Ustanovenie § 11 ods. 12 UStG sa týka daňovej povinnosti v prípade neoprávneného uvedenia dane a znie takto:

„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 primerane.“

III. Skutkový stav a prejudiciálne konanie

12. P GmbH je spoločnosť s ručením obmedzeným podľa rakúskeho práva. Prevádzkuje kryté ihrisko. V spornom roku 2019 uplatnila P GmbH ako protihodnotu za svoje služby (vstupné na kryté ihrisko) štandardnú sadzbu dane vo výške 20 %. Tieto služby spoločnosti P GmbH však v skutočnosti v spornom roku 2019 podliehali zníženej sadzbe dane vo výške 13 % (jednej zo znížených sadzieb dane platných v Rakúsku v súlade s článkom 98 ods. 1 smernice o DPH).

13. P GmbH vystavovala zákazníkom po zaplatení protihodnoty pokladničné doklady, ktoré sú faktúrami na malé sumy podľa § 11 ods. 6 UStG 1994 (zjednodušené faktúry podľa článku 238 v spojení s článkom 226b smernice o DPH). V spornom roku 2019 P GmbH vystavila celkovo 22 557 faktúr. P GmbH opravila svoje daňové priznanie k DPH za rok 2019 s cieľom získať od Finanzamt (daňový úrad, Rakúsko) vrátenie nadmerne zaplatenej DPH. Daňový úrad vrátenie dane zamietol, keďže P GmbH faktúry neopravila a zároveň by sa bezdôvodne obohatila vrátením dane, ktorá jej zo zákona nepatrila.

14. P GmbH podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu. Príslušný Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) predložil prostredníctvom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ Súdnemu dvoru dve prejudiciálne otázky. Súdny dvor odpovedal len na prvú otázku a rozhodol, že článok 203 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu DPH vypočítanú na základe nesprávnej sadzby DPH, nie je podľa tohto ustanovenia povinná zaplatiť nesprávne fakturovanú časť DPH, 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.⁵

15. Rozhodnutím napadnutým na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) zmenil daňový výmer za rok 2019. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vychádzal z toho, že služby spoločnosti P GmbH využívali „(takmer) výlučne“ zákazníci, ktorí si ako koneční spotrebitelia nemohli uplatniť odpočítanie dane. Keďže však nebolo možné úplne vylúčiť, že zákazníci spoločnosti P GmbH si (oprávnene alebo neoprávnene) odpočítali DPH z faktúr, bolo potrebné vykonať odhad. Vzhľadom na prevažujúcu pravdepodobnosť, že služby spoločnosti P GmbH boli poskytnuté pre súkromnú potrebu zákazníkov, Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) odhadol 0,5 % celkového obratu, pri ktorom existovala daňová povinnosť podľa účtovníctva. Na základe vystavených bločkov (spolu 22 557 faktúr) ide o približne 112 faktúr, z ktorých bola (oprávnene alebo neoprávnene) odpočítaná daň.

16. Proti tomu sa opravným prostriedkom „Revision“ bráni Finanzamt (daňový úrad). Tvrdí, že napadnutý rozsudok sa odchyľuje od judikatúry Súdného dvora. Rozdelenie formou odhadu na konečných spotrebiteľov na jednej strane a na zdaniteľné osoby, ktoré majú právo na odpočítanie DPH, na druhej strane, sa z rozsudku Súdného dvora Európskej únie nedá odvodiť.

17. Keďže odpoveď Súdného dvora v predchádzajúcom prejudiciálnom konaní bola výslovne založená na skutočnosti, že všetci zákazníci spoločnosti P GmbH boli konečnými spotrebiteľmi, ktorí nemali právo na odpočítanie DPH, je podľa vnútroštátneho súdu otázne, čo by sa malo uplatniť, ak by čo i len malá časť zákazníkov spoločnosti P GmbH boli osoby, ktoré sú zdaniteľnými osobami. To nevyklučuje (aspoň nie v plnom rozsahu) riziko straty daňových príjmov.

⁵ Rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 25).

18. Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) preto prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto otázky podľa článku 267 ZFEÚ:

1. Má sa článok 203 smernice o 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 Súdného dvora Európskej únie z 8. decembra 2022, C-378/21, považovať nielen 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 zjednodušenej fakturácie 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?

19. V konaní pred Súdnym dvorom predložili písomné pripomienky Rakúska republika, Spolková republika Nemecko, Portugalsko a Európska komisia. V súlade s článkom 76 ods. 2 rokovacieho poriadku Súdny dvor rozhodol, že sa ústne pojednávanie neuskutoční.

IV. Právne posúdenie

A. Prejudiciálne otázky a priebeh vyšetrovania

20. Prvé dve otázky sa v podstate týkajú výkladu článku 203 smernice o DPH a existencie daňovej povinnosti v dôsledku nesprávne vystavenej faktúry (s nadmerne uvedenou DPH) a možno na ne odpovedať pomerne jednoducho (pozri časť B nižšie).

21. Tretia otázka sa týka zásadného praktického problému: ako sa vysporiadať s veľkým počtom nesprávnych faktúr (v tomto prípade spolu 22 557), pri ktorých možno na základe predmetu plnenia predpokladať, že väčšina z nich bola vystavená konečným spotrebiteľom, ktorí nie sú zdaniteľnými osobami? Keďže daňové príjmy môžu ohroziť len faktúry vystavené zdaniteľným osobám, je potrebné objasniť kritériá, ktoré umožňujú identifikáciu týchto faktúr. Iba v tomto prípade môže vzniknúť daňová povinnosť v súlade s článkom 203 smernice o DPH.

22. Zatiaľ čo prvý návrh na začatie prejudiciálneho konania ešte vychádzal z predpokladu, že zákazníci boli výlučne konečnými spotrebiteľmi, druhý návrh na začatie prejudiciálneho konania vychádza zo skutočnosti, že niektoré faktúry boli vystavené aj zdaniteľným osobám, ktoré si mohli týmito faktúrami uplatniť nadmerné odpočítanie dane. V nadväznosti na svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania súd prvého stupňa odhadol tento podiel (0,5 %) – možno na základe prečítania mojich návrhov⁶ – a stanovil daňovú povinnosť podľa článku 203 smernice o DPH približne pre 112 z 22 557 faktúr. Vnútroštátny súd sa teraz pýta na kritériá takéhoto odhadu podľa práva EÚ (pozri časť C nižšie).

⁶ Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka J. Kokott vo veci Finanzamt Österreich (DPH fakturovaná omylom konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EÚ:C:2022:657, bod 41), v ktorom som už vtedy poukázala na možnosť odhadu.

B. O prvej a druhej otázke (daňová povinnosť podľa článku 203 smernice o DPH)

23. Je nesporné, že daňová povinnosť podľa článku 203 smernice o DPH sa týka aj DPH, ktorá je nesprávne (nadmerne) samostatne uvedená na faktúrach s nízkou hodnotou. To zodpovedá predchádzajúcej judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa účelu článku 203 smernice o DPH. Ten spočíva v zabránení riziku straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z uplatnenia neoprávneného odpočítania dane príjmom faktúry na základe tejto faktúry.⁷

24. Je pravda, že právo na odpočítanie DPH existuje len v prípade tých daní, ktoré sú spojené s transakciou podliehajúcou DPH.⁸ Daňové príjmy sú však ohrozené, pokiaľ adresát faktúry, v ktorej je nesprávne uvedená DPH, môže túto faktúru stále použiť na uplatnenie práva na odpočítanie v súlade s článkom 168 smernice o DPH.⁹ Nemožno totiž vylúčiť, že daňové orgány nebudú schopné včas určiť, či hmotnoprávne dôvody bránia uplatneniu formálneho práva na odpočítanie.

25. Účelom článku 203 smernice o DPH je teda dosiahnuť porovnateľný súbeh odpočítania dane na vstupe *príjemcu* faktúry a daňového dlhu *vystaviteľa* faktúry v prípade neoprávnene vykonaného (nadmerného) uvedenia DPH tak, ako zvyčajne existuje u poskytovateľa plnenia a príjemcu plnenia v prípade správnej faktúry.¹⁰ Podľa znenia článku 203 smernice o DPH nie je potrebné, aby príjemca faktúry skutočne odpočítal DPH. Stačí, že existuje riziko, že by sa takéto odpočítanie mohlo uskutočniť. To, či sa odpočítanie DPH vykoná oprávnené alebo neoprávnené, je v zásade irelevantné.

26. Článok 203 v tejto súvislosti štandardizuje prvok ohrozenia. Na faktúry (vrátane faktúr na malé sumy) sa teda vzťahuje len vtedy, ak sú vystavené zdaniteľnej osobe. Je to preto, že – ako vyplýva z článku 168 smernice o DPH – formálne má (prípadne) právo na odpočítanie DPH len zdaniteľná osoba.

27. Konkrétny rozsah, v akom má zdaniteľná osoba nárok na odpočítanie DPH, je však podstatnou otázkou a závisí napríklad od použitia zakúpenej služby. Druh použitia však nemá vplyv na (abstraktnú) možnosť odpočítania DPH, a teda ani na objektívnu zodpovednosť podľa článku 203 smernice o DPH.

28. V zhode s Komisiou a v rozpore so stanoviskom Nemecka a Rakúska v ich písomných pripomienkach sa preto článok 203 smernice o DPH vzťahuje aj na faktúry vystavené zdaniteľným osobám, ktoré nemajú hmotný nárok na odpočítanie DPH z dôvodu použitia plnenia na súkromné účely. To isté platí aj pre plnenia zdaniteľným osobám, ktoré tiež nemajú hmotný nárok na odpočítanie DPH z dôvodu oslobodenia ich transakcií na výstupe od dane.

⁷ Takto výslovne rozsudky z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 20); z 18. marca 2021, P (Palivové karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27); z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32); z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24); z 31. januára 2013, Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32); z 31. januára 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, body 35 a 36), a z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a nasl.).

⁸ Rozsudok z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 13).

⁹ Takto výslovne rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a nasl.), s odkazom na rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57). Pozri tiež rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968, bod 21).

¹⁰ V tejto súvislosti pozri aj návrhy, ktoré som predniesla vo veci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, bod 31 a nasl.) a vo veci Finanzamt Österreich (DPH fakturovaná omylom konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:657, bod 32).

29. Tento výklad je na jednej strane praktický, keďže sa viaže výlučne na postavenie príjemcu faktúry (zdaniteľná alebo nezdaniteľná osoba), a na druhej strane zohľadňuje povahu článku 203 smernice o DPH ako okolnosti objektívnej zodpovednosti. V oboch prípadoch nemožno vylúčiť, že – ako už Súdny dvor uviedol¹¹ – daňové orgány nebudú schopné včas určiť, či hmotnoprávne okolnosti bránia zdaniteľnej osobe uplatniť jej formálne právo na odpočítanie.

30. Už som podrobne¹² vysvetlila, že – ako tvrdí aj Nemecko na rozdiel od Rakúska – z článku 203 smernice o DPH nemožno vyvodiť žiadny „nákazlivý účinok“ z jednej faktúry na inú faktúru. Aj keď v jednotlivých prípadoch nemožno vylúčiť určité riziko – pretože faktúra mohla byť vystavená aj zdaniteľnej osobe¹³ – neznamená to, že daňová povinnosť podľa článku 203 smernice o DPH sa vzťahuje na všetky (v tomto prípade 22 557) faktúry.

31. Takáto „konceptia nákazy“ je právu DPH cudzia. Daňová povinnosť podľa článku 203 smernice sa týka – ako Komisia správne zdôrazňuje – individuálnej nesprávnej faktúry. Okrem toho by takýto „nákazlivý účinok“ bol sporný aj vzhľadom na zásadu proporcionality.

32. Preto možno na prvú a druhú otázku odpovedať takto: Osoba (v tomto prípade P GmbH) nie je povinná platiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH za nesprávne faktúry, ktoré vystavila nezdaniteľnej osobe, aj keď vystavila ďalšie nesprávne faktúry iným zdaniteľným osobám (bez ohľadu na to, či majú vecný nárok na odpočítanie DPH úplne, čiastočne alebo ho vôbec nemajú), za ktoré je potom povinná platiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH.

C. O daňovej povinnosti podľa článku 203 smernice o DPH v prípade rizika straty daňových príjmov, ktoré nemožno vylúčiť (tretia otázka)

1. Všeobecné informácie

33. Ako bolo práve vysvetlené, daňová povinnosť podľa článku 203 smernice sa vzťahuje na jednotlivé nesprávne faktúry vystavené zdaniteľnej osobe. Otázka teraz je „len“, ako sa má táto faktúra určiť v prípade veľkého počtu faktúr, najmä ak – ako v tomto prípade hromadných obchodov – nie je známa totožnosť príjemcu faktúry. V konečnom dôsledku ide o otázku preukazného a dôkazného bremena v daňovom konaní. Smernica o DPH neobsahuje žiadne osobitné usmernenia týkajúce sa tejto otázky. Článok 273 smernice o DPH (oprávnenie členských štátov zaviesť ďalšie povinnosti pre riadny výber daní a predchádzanie daňovým podvodom) tiež neobsahuje žiadne špecifikácie v tejto oblasti – na rozdiel od toho, čo si zrejme myslí Portugalsko vo svojich písomných pripomienkach.

34. Bližší pohľad na smernicu o DPH však ukazuje, že v určitých prípadoch umožňuje nezohľadniť určité menej závažné okolnosti. Napríklad pri určovaní primeraného rozdelenia odpočítania DPH (pomerné odpočítanie dane) v súlade s článkom 173 ods. 2 písm. e) smernice o DPH možno ustanoviť, že sa neprihliada na menej významné sumy. Aj keď toto ustanovenie nie je v tomto

¹¹ Takto výslovne rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 29), s odkazom na rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57).

¹² Moje návrhy, ktoré som predniesla vo veci Finanzamt Österreich (DPH nesprávne účtovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:657, bod 38 a nasl.).

¹³ Odkazujem na svoj príklad v návrhoch, ktoré som predniesla vo veci Finanzamt Österreich (DPH nesprávne účtovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:657, bod 39): Samostatne zárobkovo činný fotograf navštevuje so svojim synom toto kryté ihrisko, aby na ňom urobil fotografie, ktoré neskôr použije ako reklamu vo svojom ateliéri.

prípade relevantné, napriek tomu ukazuje, že smernica o DPH predpokladá možnú irelevantnosť malých súm v otázkach rozdelenia mnohých transakcií na rôzne podtypy. Pravdepodobne to vyplýva aj zo zásady proporcionality.

2. Procesná autonómia členských štátov

35. Presné určenie faktúr, pri ktorých existuje riziko straty daňových príjmov, a faktúr, pri ktorých je toto riziko vylúčené, však v konečnom dôsledku zostáva otázkou preukazného a dôkazného bremena v daňovom konaní príslušného členského štátu.

36. Bez zodpovedajúceho ustanovenia v smernici o DPH patrí organizácia tohto preukazného a dôkazného bremena – ako zdôrazňuje Nemecko aj Komisia – do právomoci členských štátov (zásada procesnej autonómie).¹⁴ Podrobnosti týkajúce sa preukazného a dôkazného bremena však nesmú byť menej priaznivé ako tie, ktoré sa uplatňujú v podobných situáciách vnútornej povahy (zásada ekvivalencie). Tomu nič nenasvedčuje, hoci Rakúsko sa k tomuto bodu vo svojom stanovisku, žiaľ, nevyjadrilo.

37. Okrem toho nesmú byť podrobnosti navrhnuté tak, že vedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnu úpravou Únie (zásada efektivity).¹⁵ V rámci pôsobnosti smernice o DPH to tiež znamená, že členské štáty pri výkone tejto právomoci stanoviť podrobné pravidlá sú povinné dodržiavať právo Únie a jeho všeobecné zásady, najmä zásady proporcionality a daňovej neutrality.¹⁶

38. Správne konanie vo verejnom práve (kam patrí daňové právo) sa zvyčajne vyznačuje vyhľadávacou zásadou. To znamená, že daňové orgány spravidla zisťujú skutkový stav veci z úradnej povinnosti. V daňovom práve je to spravidla doplnené rôznymi povinnosťami spolupráce zo strany zdaniteľnej osoby. Čím menej zdaniteľná osoba plní svoju povinnosť súčinnosti, tým viac sa obmedzuje povinnosť daňového úradu vyšetrovať. Ani z jedného z (obidvoch) návrhov na začatie prejudiciálneho konania však nevyplýva, že by tu bolo možné spoločnosti P GmbH vytknúť nejaké pochybenie, čo znamená, že je v zásade povinnosťou daňového úradu zistiť skutkový stav veci.

39. Ak skutočnosť nemožno objasniť s dostatočnou istotou, uplatňujú sa pravidlá o objektívnom dôkaznom bremene. Podľa týchto pravidiel daňový úrad zvyčajne znáša objektívne dôkazné bremeno v prípade skutočností zakladajúcich a zvyšujúcich daň, ak zdaniteľná osoba splnila svoju povinnosť spolupracovať, zatiaľ čo zdaniteľná osoba znáša nepreukázateľnosť skutočností znižujúcich daň.

¹⁴ Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 35); zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 49); z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobil (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 49), a z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18), o porovnateľnej situácii pri oprave faktúr.

¹⁵ Rozsudky z 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, bod 59); zo 16. júla 2020, UR (Zdanie advokátov DPH) (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 25); zo 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58); z 10. júla 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20); z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24).

¹⁶ Obdobne: rozsudky zo 16. mája 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, bod 51 a nasl.); z 29. februára 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, bod 84 a nasl.), a z 13. októbra 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, bod 39 a nasl.).

40. Ak však nesprávne faktúry vystavené nezdaniteľným osobám nespôsobujú vznik daňovej povinnosti podľa článku 203 smernice o DPH, pretože neexistuje riziko straty daňových príjmov,¹⁷ potom len nesprávne faktúry vystavené zdaniteľným osobám môžu viesť ku vzniku daňovej povinnosti podľa článku 203 smernice o DPH.

41. Daňové orgány preto musia v zásade určiť, koľko faktúr bolo vystavených zdaniteľným osobám za návštevu krytého ihriska, aby mohli potvrdiť daňovú povinnosť v zmysle článku 203 smernice o DPH. Keďže je však pre daňové právo charakteristická správa veľmi veľkého počtu transakcií, zdaniteľných osôb a správnych aktov (tzv. hromadné konania), je v členských štátoch celkom bežné,¹⁸ že daňové orgány môžu odhadnúť základ dane, ak ho nemožno určiť.

3. Oprávnenie daňových orgánov urobiť odhad a právo Únie

42. Právo Únie – ako Komisia správne zdôrazňuje – tomu nebráni. Predpokladom však je, že táto právomoc odhadu sa vykonáva v súlade so zásadami daňovej neutrality a proporcionality.¹⁹

43. Súdny dvor v súvislosti s odhadom obratu zdaniteľnej osoby rozhodol,²⁰ „že smernica o DPH, ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, (...) ktorá umožňuje, aby daňová správa uplatnila, v prípade existencie závažných nezrovnalostí medzi priznaným ziskom a ziskom odhadnutým na základe sektorových štúdií, indukčnú metódu (...) na účely stanovenia výšky obratu dosiahnutého zdaniteľnou osobou.“

44. Nejde o nič iné ako o odhad obratu, pretože vyhlásenie zdaniteľnej osoby o obrate nebolo z pohľadu daňových orgánov dôveryhodné. Podľa Súdneho dvora je však nevyhnutnou podmienkou, že „táto právna úprava a jej uplatňovanie umožňuje zdaniteľnej osobe v súlade so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, ako aj právom na obhajobu, spochybniť výsledky dosiahnuté touto metódou na základe všetkých dôkazov o opaku, ktorými disponuje“.

45. Zásada proporcionality bráni tomu, aby účel (výber daní na základe objektívnej zodpovednosti za stratu príjmov) svätíl prostriedky (odhad, podľa ktorého boli všetky faktúry vystavené zdaniteľným osobám).

46. Rozhodujúce sú celkové okolnosti konkrétneho prípadu, v tomto prípade skutočnosť, že zákazníci krytého ihriska sú zriedkavo zdaniteľnými osobami v zmysle práva DPH. Ako už Súdny dvor uviedol, odhad obratu musí byť presný, spoľahlivý a aktuálny.²¹ To isté platí aj pre odhad faktúr predstavujúcich riziko. Odhad musí odrážať realitu života a všeobecnú životnú skúsenosť, a preto sa tu napríklad odhad vo výške 50 % javí ako neprimeraný.

¹⁷ Rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ V Nemecku § 162 ods. 1 Abgabenordnung (Daňový poriadok) výslovne povoľuje členským štátom vypracovávať odhady. V Taliansku umožňuje článok 62e ods. 3 a 62a Decreto legge (legislatívny dekrét) č. 331/93, v znení zákona č. 427 z 29. októbra 1993, stanoviť celkový obrat spoločnosti indukčne (t. j. odhadom). V Rakúsku upravuje § 184 Bundesabgabenordnung (Spolkový daňový poriadok) zodpovedajúcu právomoc odhadu.

¹⁹ Rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 37), citujúci rozsudok z 5. októbra 2016, Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, bod 44).

²⁰ Rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 46).

²¹ Rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 42 – hoci to označuje ako „určenie tohto obratu indukčnou metódou“, čo podľa môjho názoru nie je nič iné ako parafráza na odhad).

47. Spoločný systém DPH zaručuje „úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH“²². Zásada neutrality v práve DPH teda vyžaduje, aby sa podnik ako príjemca dane na účet štátu v konečnom dôsledku v zásade zbavil bremena DPH²³ v rozsahu, v akom sa samotná podnikateľská činnosť vykonáva s cieľom dosiahnuť (v zásade) zdaniteľné príjmy.²⁴ To je tento prípad.

48. V prípade nesprávnych faktúr obsahujúcich nadmernú DPH je zásada neutrality zabezpečená možnosťou stanovenou členskými štátmi opraviť nesprávne vyfakturovanú daň, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak včas úplne zabráni riziku straty daňových príjmov.²⁵ Nadmerný odhad by to však narušil. Zo zásady neutrality a zásady proporcionality preto vyplýva, že v prípade, ako je tento, v ktorom je podľa všeobecných životných skúseností medzi zákazníkmi spoločnosti P GmbH pomerne málo daňových poplatníkov, môžu daňové orgány odhadovať len opatrne.

49. Konkrétne kritériá na odhad podielu faktúr, ktoré ohrozujú daňové príjmy, preto vyplývajú – ako správne uznal Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vo svojom napadnutom rozhodnutí – z druhu služby a typickej klientely. V prípade služieb, ktoré zvyčajne využívajú zdaniteľné osoby, je možné urobiť veľkorysejší odhad, ak vystavovateľ faktúry nie je schopný preukázať, prečo bolo určité percento faktúr vystavených nezdaniteľným osobám. V prípade služieb, ktoré sa poskytujú prevažne nezdaniteľným osobám, ako je to v tomto prípade, sa musí urobiť opatrnejší odhad, ak daňový úrad nie je schopný poskytnúť dôkazy o tom, prečo boli niektoré faktúry predsa len vystavené zdaniteľným osobám.

50. Následná náhodná vzorka – všetkých návštevníkov sa v priebehu dňa pýtajú, či sú registrovaní ako platelia DPH – môže tiež eventuálne poskytnúť údaj o tomto odhade. V konečnom dôsledku však ide o posúdenie skutočností a dôkazov v konkrétnom prípade, za ktoré zodpovedá vnútroštátny súd. Podľa môjho názoru predpoklad Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) v jeho napadnutom rozsudku, že iba 0,5 % služieb bolo poskytnutých zdaniteľným osobám, nie je nadnesený a nezdá sa byť neprimeraný.

51. Takzvaná bezpečnostná prirážka (napr. vo výške 5 %) by tiež prichádzala do úvahy, aby sa vylúčilo akékoľvek riziko straty daňových príjmov. Táto prirážka by však potom musela zohľadňovať aj to, kto spôsobil nebezpečenstvo, ktoré má byť „kryté“. Ak chyba pri vyhotovení faktúry vychádzala z nesprávnych tvrdení samotného daňového úradu alebo je výsledkom neskoršej zmeny judikatúry, potom táto chyba, a teda aj možné riziko straty daňových príjmov, nepatrí do sféry vystaviteľa faktúry. Keďže ten – ako to správne opisuje Súdny dvor – vystupuje len ako vyberateľ dane tretej osoby na účet štátu, nebol by potom priestor na bezpečnostnú

²² Rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 38); z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 25 a citovaná judikatúra), a zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

²³ Ustálená judikatúra, pozri napr. rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

²⁴ Pozri rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a návrhy, ktoré som predniesla vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 42).

²⁵ Rozsudok z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28); z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33); z 31. januára 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 37); z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 37); zo 6. novembra 2003, Karageorgou a i. (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 50), a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 58).

prirážku. Na druhej strane, ak sa podnikateľ dopustil chyby pri určení správnej sadzby dane, potom je riziko straty daňových príjmov určite možné zohľadniť prostredníctvom bezpečnostnej prirážky v rámci odhadu.

V. Návrh

52. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na otázky Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) takto:

1. Osoba nie je povinná platiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH v súvislosti s nesprávnymi faktúrami vystavenými nezdaniteľnej osobe, aj keď vystavila ďalšie nesprávne faktúry iným zdaniteľným osobám, v súvislosti s ktorými je podľa uvedeného článku povinná platiť DPH. Podiel týchto faktúr sa v prípade potreby určí odhadom.
2. Kritériá pre odhad podielu faktúr, ktoré predstavujú riziko pre daňové príjmy, vyplývajú z typu služby a typickej klientely. Relevantnými kritériami pre odhad môžu byť aj okolnosti, kto chybu spôsobil a ako vystavovateľ faktúry spolupracoval pri objasňovaní skutočností.