

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

8. prosince 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 203 – Oprava přiznání k DPH – Příjemci služeb, kteří nemohou uplatnit nárok na odpočet – Neexistence rizika ztráty daňových příjmů“

Ve věci C-378/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzgericht (spolkový finanční soud, Rakousko) ze dne 21. června 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 21. června 2021, v řízení

P GmbH

proti

Finanzamt Österreich

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení F. Biltgen (zpravodaj), vykonávající funkci předsedy senátu, N. Wahl a J. Passer, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za rakouskou vládu A. Poschem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a R. Pethkem, jako zmocněnci,

po vypočtení stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. září 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016 (Úř. věst. 2016, L 177, s. 9) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi P GmbH a Finanzamt

Österreich (rakouská daňová správa) (dále jen „daňová správa“), v němž tento orgán zamítl žádost P o opravu přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) z důvodu, že na svých fakturách uváděla částku DPH vypočtenou podle nesprávné sazby.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 193 směrnice o DPH zní takto:

„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.“

4 Článek 203 této směrnice stanoví:

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

5 Článek 220 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„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;

[...]“

Rakouské právo

6 Ustanovení § 11 odst. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, BGBl. 663/1994), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG 1994“), stanoví:

„Pokud podnikatel uskutečňuje plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1, je oprávněn vystavovat faktury. Pokud uskutečňuje plnění určená jinému podnikateli pro potřeby jeho podnikání nebo právnické osobě, která není podnikatelem, je povinen vystavovat faktury. Pokud podnikatel uskutečňuje zdanitelné plnění spočívající v dodání stavebních prací nebo provedení díla v souvislosti nemovitostí, které je určeno pro osobu, jež není podnikatelem, je povinen vystavit fakturu. Podnikatel musí splnit povinnost vystavit fakturu do šesti měsíců od uskutečnění plnění.“

7 Ustanovení § 11 odst. 6 UStG 1994 zní:

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

8 Ustanovení § 11 odst. 12 UStG 1994 zní následovně:

„Pokud podnikatel na fakturu za dodání zboží nebo jiné plnění uvedl oddělenou částku daně, kterou není povinen podle tohoto spolkového zákona z daného plnění odvést, je povinen tuto částku na základě faktury odvést, pokud ji v případě odběrateli dodaného zboží nebo příjemci jiného plnění náležitě neopraví. V případě opravy se § 16 odst. 1 použije obdobně.“

9 Ustanovení § 16 odst. 1 UStG 1994 zní:

„V případě změny základu daně u zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bod 1 a 2

1. podnikatel, který toto plnění uskutečnil, musí odpovídajícím způsobem opravit výši daně dlužné na tomto základě a
2. podnikatel, kterému je toto plnění určeno, musí odpovídajícím způsobem opravit odpotet provedený na tomto základě. Opravy se provádějí za zdaňovací období, ve kterém došlo ke změně protiplnění.“

10 Ustanovení § 239a Bundesabgabenordnung (spolkový daňový řád), ve znění použitelném na spor v povodním řízení, stanoví:

„Je-li daní, kterou má být v souladu s účelem daňového ustanovení ekonomicky zatížena jiná osoba než daňový poplatník, zatížena ekonomicky jiná osoba než daňový poplatník, neprovede se:

1. připsání na daňový účet,
2. vrácení, překnihování nebo přeúčtování salda a
3. jeho použití k umoření daňových dluhů,

pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení daňového poplatníka.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 Žalobkyně ve věci v povodním řízení, která provozuje kryté hřiště, účtovala ve zdaňovacím období roku 2019 u svých služeb DPH ve výši 20 %. Svým zákazníkům vystavila celkem 22 557 pokladničních dokladů, které představují faktury o nízkých částkách ve smyslu § 11 odst. 6 UStG 1994, s uvedením této sazby.

12 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že zákazníky žalobkyně v povodním řízení byli výlučně koneční spotřebitelé, kteří neměli nárok na odpotet DPH na vstupu.

13 Když žalobkyně v povodním řízení zjistila, že její služby nepodléhají zákonné sazbě DPH ve výši 20 %, nýbrž 13 %, provedla opravu svého přiznání k DPH, aby jí daňová správa vrátila přeplatek na dani.

14 Daňová správa tuto opravu odmítla s odůvodněním, že zaprvé žalobkyně v povodním řízení je podle vnitrostátního práva povinna zaplatit vyšší DPH, jelikož neopravila své faktury, a zadruhé, že by požadovaná oprava vedla k bezdůvodnému obohacení žalobkyně, neboť její zákazníci nesli náklady na vyšší DPH.

15 Na základě žaloby, kterou žalobkyně v povodním řízení podala proti tomuto rozhodnutí, je spor projednáván předběžajícím soudem, jímž je Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud,

Rakousko), který se s ohledem na judikaturu Soudního dvora táže, zda lze ve věci, která mu byla předložena, použít čl. 203 směrnice o DPH, i když nehrozí ztráta daňových příjmů. V případě kladné odpovědi si tento soud klade otázku, zda je třeba s ohledem na okolnost, že žalobkyně v původním řízení fakticky nemůže opravit faktury vystavené konečným spotřebitelům, zohlednit skutečnost, že neexistuje riziko ztráty daňových příjmů, aby mohla opravit své přiznání k DPH, jak požaduje. Předkládající soud má dále pochybnosti o tom, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že skutečnost, že koneční spotřebitelé plnili nesli DPH, a tedy by se žalobkyně v původním řízení obohatila, brání tomu, aby bylo možné takovou opravu provést.

16 Za těchto podmínek se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je podle čl. 203 [směrnice o DPH] povinen zaplatit DPH vystavitel faktury, pokud – tak jako v projednávané věci – neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů, protože příjemci služeb jsou koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpot daní?“

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, tedy že vystavitel faktury je povinen odvést DPH podle čl. 203 [směrnice o DPH]:

a) Je možné neprovést opravu faktur vůči příjemcem plnění, pokud je jednak vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů a jednak je oprava faktur fakticky nemožná?

b) Brání oprava DPH skutečnost, že daň zaplatili koneční spotřebitelé v rámci úplaty a osoba povinná k dani se tak opravou daní z přidáné hodnoty obohatí?“

K předběžným otázkám

K první otázce

17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 203 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla službu a na fakturu uvedla částku DPH vypočtenou na základě nesprávné sazby, je povinna tuto DPH odvést i v případě, že neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemci této služby jsou výlučně koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpot DPH zaplacené na vstupu.

18 Úvodem je třeba uvést, že ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že otázky položené předkládajícím soudem vycházejí z předpokladu, že v projednávané věci neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů, jelikož zákazníci žalobkyně v původním řízení tvořili v dotčeném zdaňovacím období výlučně koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpot DPH, kterou jim fakturovala žalobkyně v původním řízení. První otázku bude Soudní dvůr zkoumat pouze z hlediska tohoto předpokladu.

19 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle čl. 203 směrnice o DPH je daň z přidáné hodnoty povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na fakturu, a že podle judikatury Soudního dvora dluží DPH uvedenou na fakturu vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečнено žádné zdanitelné plnění (rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 26).

20 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že cílem čl. 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpot stanoveného touto směrnicí [rozsudky ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32, a ze dne 18. března 2021, P (Tankovací karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27].

21 Jak uvedla generální advokátka v bodě 26 svého stanoviska, čl. 203 směrnice o DPH

se má tedy použít v případě, že DPH byla účtována nesprávně a existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemce dotčené faktury může uplatnit svůj nárok na odpočet této DPH.

22 Článek 203 směrnice o DPH se tedy liší od článku 193 této směrnice v tom, že poslední uvedené ustanovení ve spojení s čl. 220 odst. 1 uvedené směrnice se vztahuje na případ, kdy osoba povinná k dani vystavila fakturu, na níž je uvedena správná výše DPH podle poslední uvedeného ustanovení, podle kterého musí osoba povinná k dani, která uskutečňuje zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby pro jinou osobu povinnou k dani, vystavit fakturu této jiné osobě povinné k dani. V takovém případě je v souladu s tímto článkem 193 povinná odvést DPH osoba povinná k dani uskutečňující takové dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani.

23 Z toho vyplývá, jak uvedla generální advokátka v bodě 26 svého stanoviska, že článek 203 směrnice o DPH se použije pouze na daňový dluh, který převyšuje daňový dluh v situacích, na které se vztahuje článek 193 této směrnice, a nezahrnuje tedy situace, kdy je DPH uvedena na faktuře správně. V situaci, kdy část účtované DPH byla fakturována nesprávně, se článek 203 uvedené směrnice použije pouze na tu částku DPH, která převyšuje správně vyfakturovanou částku. V tomto posledním uvedeném případě totiž existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť osoba povinná k dani, jemuž byla taková faktura vystavena, by mohla uplatnit svůj nárok na odpočet této DPH, aniž by byl příslušný daňový orgán schopen určit, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění tohoto nároku.

24 Jak bylo připomenuto v bodě 18 tohoto rozsudku, předkládající soud vyloučil v projednávané věci existenci takového nebezpečí ztráty daňových příjmů, jelikož zákazníci žalobkyní v povodním řízení tvořili v průběhu dotčeného zdaňovacího období výlučně koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Je proto třeba konstatovat, že článek 203 směrnice o DPH se v této situaci nepoužije.

25 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, 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 povinná 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.

Ke druhé otázce

26 Vzhledem k odpovědi na první otázku není třeba odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

27 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) 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 povinná na základě 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.

Podpisy

* Jednací jazyk: němčina.