

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 8. decembra 2022(*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 203 – Oprava daňového priznania k DPH – Prijemcovia služieb, ktorí nemôžu uplatniť právo na odpočítanie – Neexistencia rizika straty daňových príjmov“

Vo veci C-378/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 21. júna 2021 a doručený Súdnemu dvoru 21. júna 2021, ktorý súvisí s konaním:

P GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: sudcovia F. Biltgen (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, N. Wahl a J. Passer,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. septembra 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016 (Ú. v. EÚ L 177, 2016, s. 9) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou P GmbH na jednej strane a

Finanzamt Österreich (Daňový úrad Rakúska) (ďalej len „daňový úrad“) na druhej strane v súvislosti s tým, že tento daňový úrad zamietol žiadosť spoločnosti P o opravu daňového priznania k dani z pridanej hodnoty (DPH) z dôvodu, že na svojich faktúrach uviedla sumu DPH vypočítanú na základe nesprávnej sadzby.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 193 smernice o DPH:

„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.“

4 Článok 203 tejto smernice stanovuje:

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

5 Článok 220 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„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;

...“

Rakúske právo

6 § 11 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, BGBl. 663/1994) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG z roku 1994“) stanovuje:

„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.“

7 § 11 ods. 6 UStG z roku 1994 stanovuje:

„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 vz?ahujúca sa na dodanie tovaru alebo iné plnenie, ktoré sú s?ítané, a

5. sadzba dane.“

8 § 11 ods. 12 UStG z roku 1994 znie:

„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 vz?ahu k príjemcovi dodania tovaru alebo príjemcovi iného plnenia náležite neopraví. V prípade opravy sa § 16 ods. 1 uplatní primerane.“

9 § 16 ods. 1 UStG z roku 1994 stanovuje:

„Ak sa zmenil zdaniteľný základ zdaniteľnej transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 a 2,

1. podnikateľ, ktorý uskutočnil túto transakciu, musí v dôsledku toho opraviť sumu dane splatnej z tohto dôvodu a

2. podnikateľ, ktorý je príjemcom, musí v dôsledku toho upraviť odpô?ítanie vykonané z tohto dôvodu. Úpravy sa vykonávajú za zda?ovacie obdobie, v ktorom došlo k zmene protihodnoty.“

10 § 239a Bundesabgabenordnung (Spolkový da?ový poriadok) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Ak da?, ktorú v súlade s ú?elom da?ového predpisu má ekonomicky znášať iná osoba ako da?ovník, ekonomicky znášala iná osoba ako da?ovník, nepristúpi sa k:

1. pripísaniu na da?ový ú?et,

2. vráteniu, preú?tovaniu alebo prevodu salda a

3. ich použitiu na splatenie da?ových dlhov,

ak by to viedlo k bezdôvodnému obohateniu da?ovníka.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Počas zda?ovacieho obdobia 2019 žalobkyňa vo veci samej, ktorá prevádzkuje kryté ihrisko, uplatnila na svoje služby 20 % sadzbu DPH. Svojim zákazníkom vystavila celkovo 22 557 pokladničných dokladov, ktoré sú faktúrami s uvedením nízkej sumy v zmysle § 11 ods. 6 UStG z roku 1994 a na ktorých bola uvedená táto sadzba.

12 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zákazníkmi žalobkyne vo veci samej boli výlučne koneční spotrebitelia, ktorí nemali právo na odpô?ítanie DPH zaplatenej na vstupe.

13 Žalobkyňa vo veci samej, keďže zistila, že zákonná sadzba DPH uplatniteľná na jej služby nie je 20 %, ale 13 %, vykonala opravu svojho da?ového priznania k DPH tak, aby jej da?ový úrad vrátil nadmerný odpô?et DPH.

14 Da?ový úrad odmietol túto opravu z dôvodu, že na jednej strane podľa vnútroštátneho práva je žalobkyňa vo veci samej povinná zaplatiť vyššiu DPH z dôvodu nevykonania opravy svojich faktúr a na druhej strane, keďže zákazníci žalobkyne vo veci samej znášali náklady na

vyššiu DPH, požadovaná oprava by viedla k bezdôvodnému obohateniu žalobkyne.

15 Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu a spor bol predložený vnútroštátnemu súdu, Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko), ktorý sa vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora pýta, či je alebo nie je možné uplatniť článok 203 smernice o DPH vo veci, ktorú prejednáva, hoci neexistuje riziko straty daňových príjmov. V prípade kladnej odpovede sa tento súd pýta, či v rozsahu, v akom žalobkyňa vo veci samej fakticky nemôže opraviť faktúry vystavené vo vzťahu ku konečným spotrebiteľom, treba zohľadniť skutočnosť, že neexistuje riziko straty daňových príjmov, aby mohla opraviť svoje daňové priznanie k DPH v požadovanom zmysle. Vnútroštátny súd vyjadruje takisto pochybnosti v súvislosti s tým, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že koneční spotrebitelia úplne znášali DPH, a teda že žalobkyňa vo veci samej by sa v prípade opravy tejto dane obohatila, bráni tomu, aby bolo možné vykonať takúto opravu.

16 Za týchto podmienok Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je podľa článku 203 [smernice o DPH] povinná zaplatiť DPH osoba, ktorá vystavila faktúru, ak – ako v tomto prípade – nemôže dôjsť k riziku straty daňových príjmov, pretože príjemcami služieb sú koneční spotrebitelia bez práva na odpočítanie dane?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, a teda ak je osoba, ktorá vystavila faktúru, povinná zaplatiť DPH podľa článku 203 [smernice o DPH]:

a) Je možné nevykonať opravu faktúr vo vzťahu k príjemcom plnenia, ak je na jednej strane vylúčené riziko straty daňových príjmov a na druhej strane je oprava faktúr fakticky nemožná?

b) Bráni oprave DPH skutočnosť, že daň zaplatili koneční spotrebitelia v rámci protiplnenia a zdaniteľná osoba by sa opravou tejto dane teda obohatila?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

17 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 203 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu DPH vypočítanú na základe nesprávnej sadzby, je povinná zaplatiť túto DPH, aj keď 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.

18 Na úvod treba uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že otázky položené vnútroštátnym súdom 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. Súdny dvor preskúma prvú otázku len na základe tohto predpokladu.

19 S cieľom odpovedať na túto otázku treba pripomenúť, že podľa článku 203 smernice o DPH platí DPH každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre, a že podľa judikatúry Súdneho dvora DPH uvedenú na faktúre je povinný zaplatiť vystaviteľ tejto faktúry, a to aj pri absencii akejkoľvek skutočnej zdaniteľnej transakcie (rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA., C-7712/17, EU:C:2019:374, bod 26).

20 Z judikatúry Súdneho dvora ďalej vyplýva, že cieľom článku 203 smernice o DPH je

zabráni? nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpočítanie dane podľa tejto smernice [rozsudky z 8. mája 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32, a z 18. marca 2021, P (Palivové karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27].

21 Ako uviedla generálna advokátka v bode 26 svojich návrhov, článok 203 smernice o DPH sa má preto uplatniť, ak bola DPH vyfakturovaná nesprávne a existuje riziko straty daňových príjmov z dôvodu, že adresát predmetnej faktúry si môže uplatniť svoje právo na odpočítanie takejto DPH.

22 Článok 203 smernice o DPH sa tak odlišuje od článku 193 tejto smernice, keďže tento posledný uvedený článok v spojení s článkom 220 ods. 1 uvedenej smernice sa týka prípadu, keď zdaniteľná osoba vyhotovila faktúru uvádzajúcu správnu sumu DPH podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia, podľa ktorého zdaniteľná osoba, ktorá pre inú zdaniteľnú osobu uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, musí vyhotoviť faktúru tejto inej zdaniteľnej osobe. V rovnakom prípade v súlade s týmto článkom 193 platí DPH zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje takéto dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb pre inú zdaniteľnú osobu.

23 Z toho vyplýva, ako uviedla generálna advokátka v bode 26 svojich návrhov, že článok 203 smernice o DPH sa uplatní len na daňový dlh presahujúci splatnú daň v situáciách, v ktorých sa uplatňuje článok 193 tejto smernice, a nevzťahuje sa teda na situácie, v ktorých je DPH uvedená na faktúre správna. V situácii, v ktorej sa fakturovaná DPH bola vyfakturovaná nesprávne, sa článok 203 uvedenej smernice uplatní len na sumu DPH presahujúcu správne vyfakturovanú DPH. V tomto poslednom uvedenom prípade totiž existuje riziko straty daňových príjmov, pretože zdaniteľná osoba, ktorej je takáto faktúra určená, by si mohla uplatniť svoje právo na odpočítanie tejto DPH bez toho, aby príslušná daňová správa mohla určiť, či sú splnené podmienky na uplatnenie tohto práva.

24 V prejednávanej veci, ako bolo pripomenuté v bode 18 tohto rozsudku, vnútroštátny súd vylúčil existenciu takéhoto rizika straty daňových príjmov z dôvodu, že klientela žalobkyne vo veci samej bola v príslušnom zdaňovacom období tvorená výlučne konečnými spotrebiteľmi, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Treba preto konštatovať, že článok 203 smernice o DPH sa v takejto situácii neuplatní.

25 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, 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, nie je podľa tohto ustanovenia povinná zaplatiť sa 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.

O druhej otázke

26 Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na prvú otázku netreba odpovedať na druhú otázku.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Ľánok 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.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.