Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 8. septembra 2022 [1]

Vec C-378/21

P GmbH,
za účasti:
Finanzamt Österreich

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty – Omyl o správnej výške sadzby dane – Úprava daňového dlhu – Faktická nemožnosť upraviť už vystavené faktúry – Nepotrebnosť úpravy faktúr v prípade, že príjemcovia plnenia nie sú zdaniteľnými osobami – Neexistencia rizika straty daňových príjmov – Námietka bezdôvodného obohatenia“

I. Úvod

1. Oblasť práva dane z pridanej hodnoty je pre zdaniteľné osoby, ktoré vlastne iba majú na účet štátu vybrať túto daň od svojich zákazníkov, riskantným právnym odvetvím. Ak napríklad zdaniteľná osoba nesprávne použije na výpočet dane príliš nízku sadzbu dane, napriek tomu dlhuje správnu (vyššiu) daň, ktorú musí odviesť štátu. To platí aj v prípade, že z právnych a/alebo skutkových dôvodov nemôže na svojich zákazníkov dodatočne preniesť vyššiu daň z pridanej hodnoty.

2. V tomto prejudiciálnom konaní musí teraz Súdny dvor rozhodnúť o opačnom prípade, keď zdaniteľná osoba jeden celý rok nesprávne vykonávala výpočet s príliš vysokou sadzbou dane a túto potom uvádzala vo faktúre a odvádzala. Smie si štát túto príliš vysokú daň z pridanej hodnoty ponechať, alebo sa má vyplatiť späť zdaniteľnej osobe? Z hmotnoprávneho hľadiska daň v tejto výške nevznikla. Na druhej strane boli vystavené faktúry s uvedením príliš vysokej dane, ktoré by zákazníkov mohli zviesť k príliš vysokému odpočítaniu dane. Musia sa preto najprv tieto faktúry upraviť? Platí to aj v prípade, ak boli plnenia poskytnuté výlučne konečným spotrebiteľom, ktorí nie sú oprávnení na odpočítanie dane, takže títo by si aj tak nemohli uplatniť odpočítanie dane?

3. Vzhľadom na spotrebný charakter tejto dane by náhradu za zaplatenú príliš vysokú daň z pridanej hodnoty vlastne mal dostať zákazník od poskytovateľa plnenia. Keď to však nie je právne možné (napríklad preto, lebo ako cena bola dojednaná pevná cena) alebo je to fakticky

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

vylúčené (napríklad preto, lebo zákazníci nie sú menovite známi), vzniká otázka, kto smie pre omyl o správnej výške dane zostať s konečnou platnosťou „obohatený“– štát alebo zdaniteľná osoba, ktorá sa mýlila?

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Rámec práva Únie určuje smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) [2].

5. Článok 73 smernice o DPH sa týka základu dane a znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

6. Článok 78 smernice o DPH určuje zložky, ktoré sa majú zahrnúť do základu dane alebo z neho vyňať:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH;…“

7. Článok 193 smernice o DPH definuje, kto túto daň platí:

„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.“

8. Článok 168 písm. a) smernice o DPH sa týka rozsahu odpočítania dane a znie:

„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,…“

9. Článok 203 smernice o DPH upravuje daňový dlh vznikajúci uvedením DPH na faktúre.

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

[2] Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení platnom v spornom roku (2019); v tomto smere naposledy zmenená smernicou Rady 2018/2057 z 20. decembra 2018 (Ú. v. EÚ L 329, 2018, s. 3).

10. Článok 220 ods. 1 smernice o DPH upravuje povinnosť vyhotoviť faktúru:

„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;…“

B. Rakúske právo

11. Ustanovenie § 11 ods. 1 bod 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (spolkový zákon o zdanení transakcií) [Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994) – ďalej len „UStG“] upravuje povinnosť vydať faktúru:

„Ak podnikateľ vykoná transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, je oprávnený vyhotoviť faktúry. Ak vykoná transakcie určené pre iného podnikateľa pre potreby jeho podniku alebo právnickej osobe, pokiaľ táto nie je podnikateľom, je povinný vystaviť faktúru. Ak podnikateľ vykoná zdaniteľné profesionálne dodanie alebo plnenie diela v súvislosti s pozemkom osobe, ktorá nie je podnikateľom, je povinný vystaviť faktúru. Podnikateľ musí svoju povinnosť vystaviť faktúru splniť do šiestich mesiacov od vykonania plnenia.“

12. Ustanovenie § 11 ods. 12 UStG sa týka daňového dlhu v prípade neoprávneného uvedenia dane a 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 voči odberateľovi dodaného tovaru alebo príjemcovi iného plnenia náležite neupraví. V prípade úpravy sa § 16 ods. 1 použije primerane.“

13. § 239a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), [spolkový zákon o všeobecných ustanoveniach a o konaní vo veciach správy daní a poplatkov vedenom daňovými orgánmi spolku, spolkových krajín a obcí (Bundesabgabenordnung – BAO) (Spolkový daňový a poplatkový poriadok) (ďalej len „BAO“)] stanovuje:

„Pokiaľ daň, ktorú má podľa účelu daňového predpisu hospodársky znášať niekto iný než zdaniteľná osoba, hospodársky znášal niekto iný než zdaniteľná osoba, musí sa upustiť od:

(1) pripísania na daňový účet,

(2) vrátenia, preúčtovania alebo prevodu salda a

(3) použitia na splatenie daňových dlhov,

ak by to viedlo k bezdôvodnému obohateniu zdaniteľnej osoby.“

III. Skutkový stav a prejudiciálne konanie

14. Sťažovateľka v konaní na vnútroštátnom súde (ďalej len „P GmbH“) je spoločnosť s ručením obmedzeným podľa rakúskeho práva.

15. Prevádzkuje kryté ihrisko. V spornom roku 2019 P GmbH účtovala k odmene za svoje služby (vstupné na kryté ihrisko) rakúsku štandardnú sadzbu dane vo výške 20 %. Tieto služby spoločnosti P GmbH však v spornom roku 2019 v skutočnosti podliehali zníženej sadzbe dane vo výške 13 % (jednej zo znížených sadzieb dane v Rakúsku v spornom roku podľa článku 98 ods. 1 smernice o DPH).

16. P GmbH po zaplatení vstupného vydávala zákazníkom doklady z registračnej pokladne, ktoré sú účtovnými dokladmi o malej sume podľa § 11 ods. 6 UStG 1994 (zjednodušenými faktúrami podľa článku 238 v spojení s článkom 226b smernice o DPH). V spornom roku 2019 P GmbH vystavila celkovo 22 557 faktúr. Zákazníci spoločnosti P GmbH sú v roku 2019 výlučne koneční spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie dane.

17. P GmbH upravila svoje daňové priznanie k DPH za rok 2019, aby tak u daňového úradu dosiahla vrátenie dane zaplatenej nad rámec jej daňovej povinnosti.

18. Finanzamt (daňový úrad, Rakúsko) túto úpravu odmietol z dvoch dôvodov: (1) P GmbH je povinná zaplatiť vyššiu sadzbu dane z obratu na základe faktúr, ak neupraví svoje faktúry. (2) Dane z obratu nezaplatila P GmbH, ale jej zákazníci. P GmbH by sa tak v prípade úpravy dane z obratu obohatila.

19. Proti tomuto rozhodnutiu podala P GmbH žalobu. Súd príslušný v tejto veci, Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd), konanie prerušil a podľa článku 267 ZFEÚ predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o nasledujúcich prejudiciálnych otázkach:

1. Je podľa článku 203 smernice o DPH povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty osoba, ktorá vystavila faktúru, ak – ako v prípade, ako je tento – nemôže dôjsť k riziku straty daňových príjmov, pretože príjemcami služieb sú koneční spotrebitelia bez oprávnenia na odpočítanie dane?

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

   a) Je možné nevykonať úpravu faktúr voči príjemcom plnenia, ak je na jednej strane vylúčené riziko straty daňových príjmov a na druhej strane je úprava faktúr fakticky nemožná?

   b) Bráni úprave dane z pridanej hodnoty skutočnosť, že daň zaplatili koncoví spotrebitelia v rámci platby [za službu] a zdaniteľná osoba sa úpravou dane z pridanej hodnoty obohatí?

20. V konaní na Súdnom dvore podali písomné vyjadrenie Rakúska republika a Európska komisia. Od vykonania ústneho pojednávania Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 Rokovacieho poriadku upustil.

IV. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach a postupu ich posúdenia

21. Oboma svojimi prejudiciálnymi otázkami vnútroštátny súd žiada o výklad článku 203 smernice o DPH. Ten ukladá povinnosť platiť daň každej osobe, ktorá DPH fakturuje.

22. Ako vyplýva z prejudiciálnych otázok a z oznámeného skutkového stavu, v tomto prípade je vylúčené, aby boli zákazníci spoločnosti P GmbH oprávnení na odpočítanie dane, keďže to boli výlučne koneční spotrebitelia (t. j. neboli zdaniteľnými osobami). V prípade odplatného užívania krytého ihriska je aj ťažké si predstaviť, že vstupenku, ktorú P GmbH predala zdaniteľnej osobe, táto zdaniteľná osoba použila na účely svojich zdaniteľných transakcií (pozri článok 168 smernice o DPH).

23. P GmbH však v spornom roku vystavila 22 557 faktúr pre pravdepodobne 22 557 rôznych užívateľov ihriska. Možno medzi nimi predsa len bola zdaniteľná osoba, ktorá faktúru – právom alebo neprávom – použila na to, aby uplatnila príslušné odpočítanie dane. Aj keď túto konšteláciu prejudiciálne otázky vnútroštátneho súdu vylúčili, je toto prakticky relevantnejšia konštelácia.

24. Z tohto dôvodu najprv vykonám výklad článku 203 smernice o DPH za predpokladu, že prostredníctvom 22 557 faktúr s uvedením príliš vysokej dane nie je spojené riziko straty daňových príjmov (pozri časť B). Následne budem predpokladať, že nejaké to riziko straty daňových príjmov predsa len nemožno vylúčiť (pozri časť C). Na to potom nadväzuje otázka o úprave daňového dlhu stanovenej v článku 203 smernice o DPH, v prípade ktorej sa treba venovať aj otázke nevyhnutnosti úpravy 22 557 faktúr (pozri časť D). Na záver budem skúmať, či je možné uplatniť námietku bezdôvodného obohatenia spoločnosti P GmbH, keď zákazníci zaplatili cenu v plnej výške (pozri časť E).

B. O daňovom dlhu podľa článku 203 smernice o DPH v prípade neexistencie rizika straty daňových príjmov

1. Daň z pridanej hodnoty nesprávne uvedená na faktúre

25. Podľa článku 203 smernice o DPH platí DPH každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. No už podľa článku 193 smernice o DPH platí DPH každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb. Keďže táto zdaniteľná osoba je podľa článku 220 ods. 1 bodu 1 smernice o DPH povinná vystaviť faktúru aspoň vo vzťahu k iným zdaniteľným osobám, viedlo by to k ďalšej daňovej povinnosti z tej istej transakcie. V tomto smere sa článok 203 smernice o DPH má vykladať reštriktívne.

26. V opačnom prípade by zdaniteľná osoba, ktorá správne vyfakturovala zdaniteľné plnenie, bola povinná zaplatiť DPH dvakrát: raz podľa článku 203 a raz podľa článku 193 smernice o DPH. To druhé nemohol normotvorca smernice zamýšľať. Samostatný zmysel dáva článok 203 smernice o DPH len vtedy, keď upravuje daňový dlh presahujúci rámec článku 193 tejto smernice. Keďže účelom článku 203 smernice je eliminovať riziko straty daňových príjmov[3] (pozri bližšie bod 30 a nasl. nižšie), nemôže zahŕňať „štandardný prípad“, keď zdaniteľná osoba vystaví správnu

[3] Tak okrem iného rozsudky z 18. marca 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27), a z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32).

faktúru. V dôsledku toho článok 203 smernice o DPH zahŕňa „len“ neoprávnene fakturovanú DPH, t. j. DPH, ktorú zdaniteľná osoba podľa zákona nie je povinná zaplatiť, ale ju napriek tomu uviedla na faktúre.

27. V tomto prípade bola na faktúrach uvedená príliš vysoká suma dane (pri uplatnení riadnej sadzby dane namiesto nižšej sadzby dane). Z toho vyplývajúci rozdiel tak bol v tomto smere na faktúre uvedený neoprávnene, konkrétne vyšší, ako mal byť. Tento rozdiel by osoba, ktorá vystavila faktúru, mohla byť povinná zaplatiť podľa článku 203 smernice o DPH, keď sú naplnené aj ostatné predpoklady. Zvyšnú sumu je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť už podľa článku 193 smernice o DPH a tá je nesporná.

2. O pojme faktúra v zmysle článku 203 smernice o DPH

28. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania v prípade vystavených dokladov z registračnej pokladnice ide o takzvané účtovné doklady o malej sume, ktoré si podľa článku 238 v spojení s článkom 226b smernice o DPH vyžadujú menej údajov uvedených vo faktúre. Uvedenie sumy splatnej DPH je však nutné aj v ich prípade.

29. Táto faktúra je faktúrou vystavenou podľa hlavy XI kapitoly 3 oddielov 3 až 6, ktorá tak podľa článku 178 písm. a) oprávňuje na odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH. To, či P GmbH vôbec bola povinná konečným spotrebiteľom vystavovať príslušné faktúry – článok 220 ods. 1 bod 1 smernice o DPH svedčí proti tomu –, je, na rozdiel od názoru Komisie irelevantné. Článok 203 smernice o DPH sa viaže len na existenciu faktúry a podľa svojho znenia zahŕňa aj takzvané účtovné doklady o malej sume.

30. To, že daňový dlh sa podľa článku 203 smernice o DPH vzťahuje na neoprávnene (v príliš vysokej výške) oddelene uvedenú DPH aj v účtovných dokladoch o malých sumách, zodpovedá aj doterajšej judikatúre Súdneho dvora o účele článku 203 smernice o DPH. Podľa nej účel článku 203 smernice o DPH spočíva v zabránení nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z uplatnenia neoprávneného odpočítania dane príjemcom faktúry na základe tejto faktúry. [4]

31. Právo na odpočítanie dane síce existuje len vo vzťahu k tým daniam, ktoré súvisia s transakciou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty. [5] No je tu riziko straty daňových príjmov, pokiaľ adresát faktúry, na ktorej je DPH uvedená neoprávnene, ešte môže túto faktúru použiť na uplatnenie práva na odpočítanie podľa článku 168 smernice o DPH. [6] Nemožno totiž vylúčiť, že daňová správa nebude môcť včas zistiť, že využitiu formálne priznaného práva na odpočítanie bránia hmotnoprávne dôvody.

32. 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 uvedenia DPH tak, ako by aj zvyčajne existoval u poskytovateľa plnenia a príjemcu

[4] Tak výslovne rozsudky z 18. marca 2021, P (Tankkarten) (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.).

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

[6] Tak 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).

plnenia v prípade správnej faktúry.[7] Podľa znenia článku 203 smernice o DPH pritom nie je nutné, aby príjemca faktúry odpočítanie dane skutočne vykonal. Stačí, že existuje nebezpečenstvo, že tak môže urobiť. V dôsledku toho sú – ako Rakúsko právom zdôrazňuje – podľa zmyslu a účelu zahrnuté všetky faktúry, ktoré by adresáta faktúr mohli zviesť k odpočítaniu dane. Ako bolo uvedené vyššie (bod 28 a nasl.), je to tak aj v prípade účtovných dokladov o malých sumách.

3. O nevyhnutnosti rizika straty daňových príjmov

33. V konečnom dôsledku teda vystaviteľ faktúry ručí nezávisle od zavinenia za riziko (teda abstraktne), že na základe tejto (nesprávnej) faktúry môže jej príjemca vykonať neoprávnené odpočítanie dane. Ide o abstraktnú zodpovednosť vystaviteľa faktúry za riziko. Vzniká pritom aj v prípade omylu o správnej sadzbe dane, keď je ako v tomto prípade vo faktúre uvedená štandardná sadzba dane namiesto zníženej sadzby dane. Predpokladom však je, že existuje nebezpečenstvo neoprávneného (príliš vysokého) odpočítania dane, ako správne zdôrazňuje Komisia.

34. Je preto otázne, či je článok 203 smernice o DPH v tomto prípade relevantný. Podľa článku 168 smernice o DPH môže odpočítanie dane vykonať len zdaniteľná osoba (za ďalších podmienok). Konečnému spotrebiteľovi *per se* nepatrí právo na odpočítanie dane.

35. Naproti tomu (abstraktné) riziko neoprávneného odpočítania dane nezdaniteľnou osobou sa blíži nule, ak teda nejde o prípad podniku v štádiu zakladania. Jeho odpočítanie dane však pre neexistenciu zdaniteľných transakcií aj tak podrobnejšie skúma finančná správa. A tak aj preto vnútroštátny súd vychádza z toho, že v situácii, o akú ide v tomto prípade, *nemôže* existovať riziko straty daňových príjmov.

36. Ak článok 203 smernice o DPH predstavuje skutkovú podstatu vyznačujúcu sa existenciou rizika, avšak také riziko je *per se* vylúčené, pretože príjemcovia plnenia a adresáti faktúr sú výlučne koneční spotrebitelia a nie zdaniteľné osoby, potom sa článok 203 smernice o DPH nemôže uplatňovať.

4. Predbežný záver

37. Prvú prejudiciálnu otázku tak možno zodpovedať takto: Ak sú príjemcami plnenia služieb koneční spotrebitelia bez oprávnenia na odpočítanie dane, vystaviteľ faktúry nie je povinný zaplatiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH.

C. O daňovom dlhu podľa článku 203 smernice o DPH v prípade, že riziko straty daňových príjmov nemožno vylúčiť

38. Predovšetkým Rakúsko spochybňuje skutkový stav, ako ho podáva vnútroštátny súd, podľa ktorého nehrozí riziko straty daňových príjmov. Aj keď sa javí byť zrejmé, že užívatelia krytého ihriska sú len koneční spotrebitelia a nie osoby povinné platiť daň z pridanej hodnoty, ani tak nemožno *a priori* vylúčiť, že pri počte 22 557 vstupeniek (resp. faktúr) medzi nimi eventuálne bola jedna alebo viacero zdaniteľných osôb.

[7] Pozri v tomto smere moje návrhy vo veci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, bod 31 a nasl.).

39. Možno si predstaviť napríklad prípad, že toto kryté ihrisko navštívi otec so svojím synom. Ak je tento otec zdaniteľnou osobou (napríklad fotograf na voľnej nohe), potom existuje prinajmenšom abstraktné riziko, že sa táto faktúra – právom (predáva fotografie, ktoré tam urobil) alebo neprávom (ide o súkromné snímky) – dostane do jeho daňového priznania k dani z pridanej hodnoty a v tomto smere by sa mohlo uplatniť príliš vysoké odpočítanie dane. V tomto smere by bol uplatniteľný článok 203 smernice o DPH. Napokon je však úlohou vnútroštátneho súdu, aby posúdil, či a v akom rozsahu existuje abstraktné riziko súbehu daňovej povinnosti poskytovateľa plnenia a odpočítania dane príjemcu plnenia.

40. Aj keď však v jednotlivých prípadoch nie je možné vylúčiť určité abstraktné riziko, neznamená to, že daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH sa potom vzťahuje na všetkých 22 557 faktúr. Takáto „infekčná myšlienka“ – keďže nemožno vylúčiť, že príslušnú faktúru predsa len dostala zdaniteľná osoba, spadajú pod článok 203 smernice všetky faktúry – je právnej úprave dane z pridanej hodnoty cudzia a ani Rakúsko ju bližšie neodôvodnilo.

41. Daňový dlh podľa článku 203 smernice sa vzťahuje na jednotlivú nesprávnu faktúru. Prípadne treba formou odhadu, ktorý je v daňovom procesnom práve spravidla vždy možný, určiť počet abstraktne „nebezpečných faktúr“ a daňový dlh podľa článku 203 smernice obmedziť iba na tento počet. Posledné uvedené zodpovedá zásade daňovej neutrality, podľa ktorej daňou z pridanej hodnoty v zásade nemá byť zaťažená samotná zdaniteľná osoba ako výberca dane na účet štátu. [8]

42. V tomto prípade možno na základe druhu zdaniteľného plnenia (oprávnenie na vstup na kryté ihrisko), ktoré nanajvýš výnimočne využije zdaniteľná osoba, vychádzať z veľmi nízkeho potenciálu rizika.

43. Preto možno odpoveď na prvú otázku doplniť takto: V rozsahu, v akom boli medzi adresátmi faktúr aj zdaniteľné osoby, vzniká naproti tomu daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH. Podiel týchto faktúr, ktoré zakladajú abstraktné riziko, treba prípadne určiť odhadom.

D. Omyl o výške sadzby dane a povinnosť upraviť faktúry

44. Pokiaľ sa uplatní článok 203 smernice o DPH, vzniká otázka možnosti upraviť tieto faktúry na účely zníženia príliš vysokého daňového dlhu (na základe faktúry) na daň, ktorá sa má odviesť podľa hmotného práva (na základe zdaniteľnej transakcie) podľa článku 193 smernice o DPH. Táto otázka by vznikla v rovnakej miere, ak by Súdny dvor v protiklade s mojím návrhom rozšíril daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH aj na vydanie faktúry konečným spotrebiteľom nepodliehajúcim dani.

[8] Pozri v tomto zmysle 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).

1. Judikatúra Súdneho dvora k možnosti úpravy faktúr

45. V tejto súvislosti už Súdny dvor rozhodol, že smernica o DPH neobsahuje ustanovenia o úprave neoprávnene fakturovanej DPH zo strany vystaviteľa faktúry. [9] V dôsledku toho pokým túto medzeru neodstráni normotvorca Únie, prislúcha členským štátom, aby našli riešenie tejto veci. [10] Pre toto riešenie však Súdny dvor vyvinul dva prístupy, ktoré musia členské štáty zohľadniť.

46. Na jednej strane s cieľom zaručiť neutralitu DPH členským štátom prináleží stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby *každá* neoprávnene vyfakturovaná daň mohla byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju *dobrú vieru*. [11]

47. To podľa názoru Súdneho dvora vylučuje napríklad vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá vylučuje možnosť úpravy dane po začatí daňovej kontroly. [12] To isté platí, ak je úprava daňového dlhu vystaviteľa faktúry v dobrej viere podmieňovaná opravou faktúr, ktorá fakticky nie je možná, pretože adresáti faktúr vôbec nie sú známi podľa mena. Takáto podmienka by bola neproporcionálna. [13]

48. Na druhej strane zásada neutrality DPH vyžaduje, aby bolo možné upraviť neoprávnene vyfakturovanú DPH, pokiaľ vystaviteľ faktúry včas a úplne odstráni riziko straty daňových príjmov bez toho, aby členské štáty mohli takú úpravu podmieniť dobrou vierou vystaviteľa faktúry. [14] Táto úprava nemôže navyše závisieť od diskrečnej právomoci daňovej správy. [15]

a) Úprava daňového dlhu v prípade vystaviteľa faktúry v dobrej viere

49. Z tejto judikatúry vyplýva, že zdaniteľná osoba, ktorá preukáže svoju dobrú vieru, môže upraviť neoprávnene fakturovanú daň z pridanej hodnoty (myslí sa jej daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH) napriek pretrvávajúcemu riziku ohrozenia daňových príjmov. [16]

[9] Tak výslovne rozsudky z 18. marca 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 30); z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38), a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 48).

[10] 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 Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 49), a z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

[11] Rozsudky z 18. marca 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 31); z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27); z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33); z 31. januára 2013, Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33); z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

[12] Rozsudok z 18. marca 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 33).

[13] V tomto zmysle o podmienke, ktorá sa stala nesplniteľnou, pozri rozsudok z 11. apríla 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 34).

[14] 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).

[15] Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 38), a z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 68).

[16] Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

50. Táto judikatúra [17] zohľadňuje okolnosť, že poskytovateľ plnenia (ktorý aj vystavuje, resp. sčasti musí vystaviť faktúru – pozri článok 220 smernice o DPH) má len funkciu výbercu daní na účet štátu. [18] Komisia ho vo svojich písomných pripomienkach dokonca označuje ako „predĺženú ruku daňového úradu“. Ak túto funkciu vykonáva v dobrej viere, potom štát, ktorý ho zapojil ako výbercu dane, musí zodpovedať za dôsledky prípadnej chyby.

51. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne nevyplýva, prečo P GmbH použila nesprávnu sadzbu dane. V tomto smere musí vnútroštátny súd skúmať, či tu možno hovoriť o vystaviteľovi faktúry v dobrej viere v tomto zmysle. Pritom však treba zohľadniť skutočnosť, že správna sadzba dane niekedy závisí od zložitých právnych otázok diferencovania a tak ju nemožno jednoznačne určiť. V takých prípadoch existuje vysoké riziko právneho omylu. Čím je smernica o DPH, resp. vnútroštátny zákon o dani z obratu komplexnejšia, tým vyššie je toto riziko pre zdaniteľnú osobu.

52. Pokiaľ bola teda uplatnená nesprávna sadzba dane len na základe nesprávneho právneho posúdenia (právny omyl), treba podľa môjho názoru vychádzať z toho, že vystaviteľ faktúry konal v dobrej viere. Príkladom toho môže byť, keď je správna sadzba dane sporná a zdaniteľná osoba sa rozhodla pre – ako sa neskôr ukáže – nesprávny názor. Niečo iné môže platiť v prípade, že zdaniteľná osoba sa vôbec nezamýšľala nad sadzbou dane, resp. bolo jednoznačné, ktorá sadzba dane sa má uplatňovať. Takýto právny omyl by sa nedalo ani zdôvodniť ani vysvetliť, takže v tomto prípade by som potom ani nehovorila o vystaviteľovi faktúry v dobrej viere v tomto zmysle. Rozhodujúca je tak skutočnosť, či zdaniteľnej osobe ako výbercovi dane na účet štátu možno vystavenie chybnej faktúry vyčítať.

53. Ak vnútroštátny súd teda konštatuje, že P GmbH pri uplatňovaní nesprávnej štandardnej sadzby dane konala v dobrej viere v tomto zmysle, potom nezáleží na tom, či bolo odstránené riziko straty daňových príjmov. Keďže riziko straty daňových príjmov vyplýva len z existencie chybných faktúr, úprava faktúr by potom pre úpravu daňového dlhu ani nebola nevyhnutná.

b) Úprava daňového dlhu nezávisle od dobrej viery vystaviteľa faktúry

54. Otázka úpravy faktúr na účely odstránenia rizika straty daňových príjmov však vzniká, keď vnútroštátny súd dospeje k záveru, že zdaniteľná osoba pri vystavovaní faktúr nekonala v dobrej viere. Potom možno daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH upraviť len v prípade, keď bolo včas a v plnej miere odstránené riziko straty daňových príjmov.

55. No – ako uvádza Súdny dvor ďalej – opatrenia, ktoré členské štáty vydajú s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov. Nemožno ich preto uplatňovať tak, aby spochybňovali

[17] Východiskovým bodom bol rozsudok z 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18). Odvtedy sa táto časť textu konzistentne opakuje, avšak bez toho, aby sa niekedy skutočne vysvetlilo, prečo a za akých predpokladov možno v tejto súvislosti hovoriť o zdaniteľnej osobe v dobrej viere – pozri len rozsudky z 18. marca 2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 31 a nasl.); z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27); z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33); z 31. januára 2013, Stroj trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33), a z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36).

[18] Rozsudky z 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, bod 31); z 15. októbra 2020, E. (Daň z pridanej hodnoty – Zníženie základu dane) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31); z 8. mája 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22); z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); 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).

neutralitu dane z pridanej hodnoty, ktorá je základnou zásadou spoločného systému dane z pridanej hodnoty.[19] To platí predovšetkým o skutkovej podstate abstraktnej existencii rizika (pozri bod 30 a nasl. vyššie).

56. V dôsledku toho, pokiaľ sa vrátenie DPH – myslí sa zníženie dane z pridanej hodnoty, ktorá sa platí podľa článku 203 smernice o DPH – stane nemožným alebo nadmerne ťažkým v súvislosti s podmienkami, za ktorých je možné podať žiadosť o vrátenie dane, tieto zásady môžu vyžadovať, aby členské štáty upravili nástroje a procesné postupy potrebné na to, aby mal platiteľ dane možnosť získať späť daň fakturovanú bez právneho dôvodu.[20]

57. Podľa vnútroštátneho súdu však v tomto prípade neexistuje riziko straty daňových príjmov. Potom nie je potrebná ani úprava faktúr.

2. O vysporiadaní sa s faktickou nemožnosťou úpravy

58. Pokiaľ napriek tomu existuje určité riziko (pozri v bode 38 a nasl. vyššie), čo musí vnútroštátny súd posúdiť a čo by v prípade potreby mohol zistiť odhadom, bola by na odstránenie tohto rizika straty daňových príjmov – ktoré vyplýva z existencie týchto chybných faktúr – predsa len v zásade potrebná ich oprava.

59. Vnútroštátny súd pritom vznáša otázku, či na tejto zásade možno trvať, keď oprava dotknutých faktúr nie je fakticky možná, pretože príjemcovia faktúr vôbec nie sú menovite známi. Požadovať od vystaviteľa faktúry niečo nemožné by mohlo predstavovať neprimeranú požiadavku. Na druhej strane práve vystaviteľ faktúry – ako zdôrazňuje Rakúsko – svojím správaním privodil riziko straty daňových príjmov.

60. Podľa môjho názoru aj v týchto prípadoch – existujúce riziko straty daňových príjmov a faktická nemožnosť opravy chybne vystavených faktúr – riešenie závisí od posudzovania chyby. To zodpovedá judikatúre Súdneho dvora, ktorý chráni vystaviteľa faktúry konajúceho v dobrej viere (pozri bod 52 a nasl. vyššie), zatiaľ čo vystaviteľ faktúry nekonajúci v dobrej viere musí odstrániť riziko straty daňových príjmov. Ak sa to dá len prostredníctvom opravy faktúr, nemožnosť takejto opravy ide na jeho ťarchu.

61. Keďže riziko straty daňových príjmov vyplýva z existencie nesprávnych faktúr, tieto faktúry v zásade musia byť upravené. Ak sa to nepodarí, nie je možné znížiť ani daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH. Na rozdiel od názoru Komisie nie je podstatné, či vôbec existovala povinnosť vydať faktúru, pretože ide o odstránenie dlhu na dani z pridanej hodnoty, ktorý vznikol na základe nesprávnej faktúry (pozri bod 25 a nasl. vyššie).

3. Predbežný záver

62. Právo Únie, najmä zásady proporcionality a neutrality dane z pridanej hodnoty, vyžaduje možnosť opravy dlhu na dani z pridanej hodnoty, ktorá má podľa článku 203 smernice o DPH podobu abstraktnej zodpovednosti za riziko. Povinnosť pripustiť opravu existuje nezávisle od odstránenia rizika straty daňových príjmov, ktoré tým vzniklo, ak vystaviteľ faktúry konal

[19] Rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 39); pozri analogicky rozsudok z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59 a tam uvedenú judikatúru).

[20] Rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 40); pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41).

v dobrej viere, pretože sa napríklad iba dopustil právneho omylu. Pokiaľ nekonal v dobrej viere, musí byť odstránené riziko straty daňových príjmov. Na to je potrebné v zásade upraviť faktúru. Ak to pre vystaviteľa faktúry nie je možné, táto nemožnosť spadá do sféry jeho rizika. Potom zostáva zachovaný daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH.

E. O námietke bezdôvodného obohatenia

63. Podotázkou 2b by vnútroštátny súd chcel vedieť, či úprave daňového dlhu podľa článku 203 smernice o DPH bráni skutočnosť, že koneční spotrebitelia v rámci ceny znášali príliš vysokú sumu DPH, takže v konečnom dôsledku by sa obohatila iba zdaniteľná osoba poskytujúca plnenie (v tomto prípade P GmbH).

64. Právo Únie pripúšťa, aby vnútroštátny právny systém (ako v tomto prípade § 239a BAO) odmietol vrátenie neoprávnene vybratých daní, ak to vedie k bezdôvodnému obohateniu oprávnených osôb.[21] No „zásada zákazu bezdôvodného obohatenia… sa musí uplatniť pri dodržaní takých zásad, ako je zásada rovnosti zaobchádzania“[22].

65. Ako však už Súdny dvor rozhodol, o obohatenie nejde už vtedy, keď bola daň, ktorá je v rozpore s právom Únie, prostredníctvom ceny prenesená na konečného spotrebiteľa. Pretože dokonca aj v prípade, že daň bola v plnom rozsahu premietnutá do ceny, môže zdaniteľnej osobe vzniknúť hospodárska škoda v podobe zníženého objemu predaja.[23]

66. V tomto prípade by bol podnik, ktorý by konkuroval spoločnosti P GmbH a žiadal by rovnakú cenu, zaťažený daňou z pridanej hodnoty len vo výške 13/113 ceny a nie vo výške 20/120 ceny. Pri rovnakej cene by mala P GmbH z dôvodu svojho omylu o sadzbe dane nižšiu ziskovú maržu ako porovnateľný konkurent. Naproti tomu pri rovnakej ziskovej marži by P GmbH z dôvodu svojho omylu musela účtovať vyššiu cenu, čo by zase bolo konkurenčnou nevýhodou. To v tomto prípade svedčí v neprospech bezdôvodného obohatenia spoločnosti P GmbH.

67. Ako ďalej uviedol Súdny dvor, predpokladom úspešnosti námietky bezdôvodného obohatenia zo strany členského štátu je, že hospodárske zaťaženie, ktoré spôsobuje neoprávnene vybraná daň zdaniteľnej osobe, bolo *úplne neutralizované*.[24]

68. Existencia a rozsah bezdôvodného obohatenia, ktoré by prinieslo zdaniteľnej osobe vrátenie dane zaplatenej v rozpore s právom Spoločenstva, môže byť preto – podľa Súdneho dvora – zistené iba na základe hospodárskej analýzy, ktorá zohľadňuje všetky relevantné

[21] Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 48); z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 41); z 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 31), a z 24. marca 1988, Komisia/Taliansko (104/86, EU:C:1988:171, bod 6).

[22] Rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 41).

[23] Rozsudky zo 6. septembra 2011, Lady & Kid a i. (C-398/09, EU:C:2011:540, bod 21); z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, body 42 a 56), a zo 14. januára 1997, Comateb a i. (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 29 a nasl.).

[24] Rozsudok zo 16. mája 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, bod 28). To si možno predstaviť napríklad v prípade, keď členský štát zároveň vykonal dotáciu nesprávne príliš vysokej ceny. V prejednávanom prípade však nejde o takúto situáciu.

okolnosti.[25] Dôkazné bremeno bezdôvodného obohatenia je v tejto záležitosti na členskom štáte.[26] V prípade nepriamych daní (to isté platí pre nepriamo vyberanú daň z pridanej hodnoty v tomto prípade) nemožno predpokladať, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia.[27]

69. Je vecou vnútroštátneho súdu, aby vykonal takúto analýzu.[28] Súdny dvor však k tomu môže poskytnúť užitočné pokyny, ktoré môžu byť relevantné pre komplexné zohľadnenie všetkých okolností.

70. Na jednej strane treba zohľadniť skutočnosť, že v prípade, ako je tento, v ktorom koneční spotrebitelia ako vlastní daňovníci dane z pridanej hodnoty nie sú známi, daň nesprávne vybraná v príliš vysokej miere „obohacuje“ buď štát alebo podnikateľa poskytujúceho plnenie. Asi preto sa Komisia domnieva, že daňová správa sa v zásade nemôže odvolávať na bezdôvodné obohatenie spoločnosti P GmbH. Rakúsky daňový zákon v tomto prípade vo vzťahu k poskytnutým plneniam spoločnosti P GmbH zabezpečuje štátu iba znížený nárok na daň (t. j. vo výške 13/113 ceny). Suma prekračujúca rámec tohto nároku hmotnoprávne vedie k „bezdôvodnému obohateniu“ štátu. Naproti tomu daňový dlžník mal v občianskoprávnej rovine nárok na cenu dojednanú s konečnými spotrebiteľmi v jej plnej výške.

71. Na druhej strane v prípade plnení konečným spotrebiteľom je spravidla irelevantné, z čoho sa konečná cena skladá, pretože oni nemôžu uplatniť odpočítanie dane. Omyl o vlastných podkladoch na stanovenie ceny sa v zásade nedotýka – na rozdiel od tvrdenia Komisie – občianskoprávneho nároku na zaplatenie ceny dojednanej s konečnými spotrebiteľmi, ak a pokiaľ sa konkrétna výška dane z pridanej hodnoty nestala osobitným zmluvným základom.

72. Tento záver potvrdzujú ustanovenia článku 73 a nasl. smernice o DPH. Podľa týchto ustanovení základ dane zahŕňa všetko, čo tvorí hodnotu protiplnenia, ktoré má poskytovateľ služby dostať od príjemcu služby. To je dojednaná cena. Podľa článku 78 písm. a) smernice o DPH sa samotná DPH nezahŕňa do základu dane. Podľa koncepcie smernice o DPH je tak DPH zo zákona vždy obsiahnutá v dojednanej cene v správnej výške. To Súdny dvor potvrdil až nedávno – dokonca v prípade podvodu v oblasti DPH.[29]

73. Ak sa však – nezávisle od správneho uvedenia na faktúre – daň z pridanej hodnoty na konečného spotrebiteľa prenáša vždy v správnej výške [články 73 a 78 písm. a) smernice o DPH], potom nemožno hovoriť o tom, že konečný spotrebiteľ zaplatil príliš vysokú daň z pridanej hodnoty a P GmbH by sa tak v tomto prípade bezdôvodne obohatila, ak štát vráti daň, ktorú zo zákona netreba platiť. Konečný spotrebiteľ už zaplatil daň z pridanej hodnoty v správnej výške (pozri články 73 a 78 smernice o DPH), bola iba vypočítaná v nesprávnej výške a v nesprávnej výške uvedená na faktúre.

[25] Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 49); z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 43), a z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i. (C-147/01, EU:C:2003:53, bod 100).

[26] Tak možno rozumieť výkladu v rozsudku z 24. marca 1988, Komisia/Taliansko (104/86, EU:C:1988:171, bod 11). Rovnakým smerom sa uberá rozsudok zo 6. septembra 2011, Lady & Kid a i. (C-398/09, EU:C:2011:540, bod 20), ktorý vo vzťahu k nevráteniu daní, ktoré nemali byť zaplatené, hovorí o výnimke, ktorá sa má vykladať reštriktívne. Pozri tiež rozsudok z 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 33).

[27] Tak výslovne rozsudok zo 14. januára 1997, Comateb a i. (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 25 na konci).

[28] Rozsudky z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 50); z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 44); z 21. septembra 2000, Michaïlidis (C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 32), a zo 14. januára 1997, Comateb a i. (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, body 23 a 25).

[29] Rozsudok z 1. júla 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, bod 34). Súdny dvor právom odmietol požiadavku daňovej správy pripočítať daň z pridanej hodnoty k dojednanej cene (bez dane) ako určitý druh sankcie.

74. V tomto smere už Súdny dvor konštatoval, že v prípade nevyhnutného celkového posudzovania môže byť rozhodujúca otázka, či zmluvy uzavreté medzi stranami ako odplatu za služby stanovujú pevné sumy alebo základné sumy prípadne zvýšené o príslušné dane. V prvom prípade – t. j. v prípade dojednania pevnej sumy – by nešlo o bezdôvodné obohatenie poskytovateľa plnenia.[30] Ja by som išla ešte o krok ďalej a v prípade dojednanej pevnej sumy s konečným spotrebiteľom a prenesenia dane z pridanej hodnoty by som bezdôvodné obohatenie zdaniteľnej osoby poskytujúcej plnenie *per se* vylúčila. Tá sa musí zmieriť buď s menšou ziskovou maržou alebo s menšou konkurencieschopnosťou než jej konkurenti.

75. Okolnosť, že koneční spotrebitelia zaplatili konečnú cenu, ktorá bola nesprávne kalkulovaná (pretože obsahovala príliš vysoký podiel dane z pridanej hodnoty, a tým príliš nízku ziskovú maržu), tak nebráni úprave daňového dlhu podľa článku 203 smernice o DPH. Bezdôvodné obohatenie zdaniteľnej osoby z toho v žiadnom prípade nevyplýva, ak bola dojednaná takzvaná pevná suma (pevná cena). Niečo iné môže platiť v prípade, že bola dojednaná cena s prirátaním dane z pridanej hodnoty v sadzbe stanovenej zákonom. Tento prípad však v prejednávanej veci možno vylúčiť.

V. Návrh

76. Súdnemu dvoru tak navrhujem, aby na prejudiciálnu otázku Bundesfinazgericht (Spolkový finančný súd) odpovedal takto:

1. Ak sú príjemcami plnenia služieb koneční spotrebitelia bez oprávnenia na odpočítanie dane, vystavovateľ faktúry nie je povinný zaplatiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH. V rozsahu, v akom boli medzi adresátmi faktúr aj zdaniteľné osoby, vzniká naproti tomu daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH. Podiel týchto faktúr treba prípadne určiť odhadom.

2. Zásady proporcionality a neutrality dane z pridanej hodnoty vyžadujú možnosť opravy dlhu na dani z pridanej hodnoty, ktorá má podľa článku 203 smernice o DPH podobu abstraktnej zodpovednosti za riziko. Povinnosť pripustiť opravu existuje nezávisle od odstránenia rizika straty daňových príjmov, ktoré tým vzniklo, ak vystaviteľ faktúry konal v dobrej viere. O konanie v dobrej viere ide vtedy, keď sa daňovník dopustil takého právneho omylu, ktorý mu nemožno vyčítať. Pokiaľ nekonal v dobrej viere v tomto zmysle, je odstránenie rizika straty daňových príjmov nevyhnutnou podmienkou. Na to je potrebné v zásade upraviť faktúru. Ak to pre vystaviteľa faktúry nie je možné, táto nemožnosť spadá do sféry jeho rizika. Potom zostáva zachovaný daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH.

3. Okolnosť, že koneční spotrebitelia zaplatili cenu, ktorá bola nesprávne kalkulovaná (pretože obsahovala príliš vysoký podiel dane z pridanej hodnoty, a tým príliš nízku ziskovú maržu), nebráni úprave daňového dlhu podľa článku 203 smernice o DPH. Bezdôvodné obohatenie zdaniteľnej osoby z toho v žiadnom prípade nevyplýva, ak bola dojednaná takzvaná pevná suma (pevná cena).

[30] Tak podobne už rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 50).