Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

1. srpna 2025*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 203 – Uvedení nesprávné výše DPH na faktuře – Článek 238 – Zjednodušená fakturace – Plnění fakturovaná osobám nepovinným k dani a osobám povinným k dani, které nemají nárok na odpočet DPH – Povinnost odvést nesprávně fakturovanou část DPH – Neexistence nebezpečí ztráty daňových příjmů“

Ve věci C-794/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) ze dne 14. prosince 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 21. prosince 2023, v řízení

Finanzamt Österreich

proti

P GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: N. Jääskinen, předseda senátu, I. Jarukaitis (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, a A. Arabadžev, soudce,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za rakouskou vládu: A. Posch, J. Schmoll a F. Koppensteiner, jako zmocněnci,

– za německou vládu: J. Möller a P.-L. Krüger, jako zmocněnci,

– za portugalskou vládu: P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires a A. Rodrigues, jako zmocněnkyně,

* Jednací jazyk: němčina.

– za Evropskou komisi: původně F. Behre a M. Herold, poté M. Herold, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. prosince 2024,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 203 a 238 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1695 ze dne 6. listopadu 2018 (Úř. věst. 2018, L 282, s. 5, a oprava Úř. věst. 2018, L 329, s. 53) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Österreich (rakouská daňová správa) (dále jen „daňová správa“) a společností P GmbH, který se týkal rozhodnutí této daňové správy zamítnout žádost společnosti P o opravu přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) z důvodu, že uvedená společnost 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 faktuře.“

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;

[…]“

6 Článek 238 téže směrnice stanoví:

„1. Po konzultaci s výborem pro DPH mohou členské státy za podmínek jimi určených stanovit, že v následujících případech obsahují faktury za dodání zboží nebo poskytnutí služeb pouze náležitosti stanovené v článku 226b:

a) pokud je částka faktury vyšší než 100 [eur], avšak ne vyšší než 400 [eur], nebo ekvivalent této částky v národní měně;

b) pokud obchodní nebo správní praxe v daném hospodářském odvětví nebo technické podmínky, za nichž jsou faktury vystavovány, činí dodržení všech požadavků uvedených v článcích 226 nebo 230 obzvlášť obtížným.

3) Zjednodušení stanovená v odstavci 1 se nepoužijí, pokud je požadováno vystavení faktury podle čl. 220 odst. 1 bodů 2 a 3 nebo pokud zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby uskuteční osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná, nebo jejíž provozovna v tomto členském státě se neúčastní dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu článku 192a, a osobou povinnou odvést daň je osoba, jíž je zboží dodáno nebo služba poskytnuta.“

Rakouské právo

7 Ustanovení § 11 odst. 1, 6 a 12 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:

„(1)

1. 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.

[…]

(6) 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 zboží nebo jiné plnění, v souhrnné výši, a

5. sazba daně.“

[…]

(12) Pokud podnikatel na faktuře za dodání zboží nebo jiné plnění uvedl odděleně částku daně, kterou není povinen podle tohoto spolkového zákona z daného plnění odvést, je povinen tuto částku na základě faktury odvést, pokud ji vůči odběrateli dodaného zboží nebo příjemci jiného plnění odpovídajícím způsobem neopraví. V případě opravy se § 16 odst. 1 použije obdobně.“

8 Ustanovení § 16 odst. 1 UStG 1994 stanoví:

„V případě změny základu daně u zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 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 odpočet provedený na tomto základě. Opravy se provádějí za zdaňovací období, ve kterém došlo ke změně protiplnění.“

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

„Byla-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. použití k umoření daňových dluhů,

pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení daňového poplatníka.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 P je společnost s ručením omezeným podle rakouského práva. Tato společnost provozuje kryté hřiště. V roce 2019 podrobila vstupné na toto hřiště 20% sazbě DPH. Při placení vstupného vystavovala zákazníkům pokladní doklady, které byly vzhledem k jejich nízké výši vystaveny v souladu s pravidly zjednodušené fakturace stanovenými v § 11 odst. 6 UStG 1994. Společnost P uvedla ve svém přiznání k DPH za rok 2019 odpovídající daň, ale následně toto přiznání opravila z důvodu, že vstupné mělo podléhat snížené sazbě DPH ve výši 13 %.

11 Rozhodnutím ze dne 18. ledna 2021 vyměřila daňová správa společnosti P DPH za rok 2019, aniž tuto opravu zohlednila. Ve svém rozhodnutí uvedla, že společnost P uplatňovala sazbu DPH ve výši 20 % na příjmy pocházející z vstupů na kryté hřiště a že výši této daně uváděla na svých pokladních dokladech. Odmítla dodatečně opravit sazbu DPH z důvodu, že jednak nebylo možné měnit faktury ani předat zákazníkům dobropisy odpovídající rozdílu mezi DPH ve výši 20 % a DPH ve snížené sazbě a jednak by taková oprava, když zákazníci společnosti P hradili DPH ve výši 20 %, vedla k bezdůvodnému obohacení této společnosti.

12 Společnost P podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž tvrdila, že plnění byla poskytována „téměř výlučně“ jednotlivcům, kteří nemají nárok na odpočet DPH na vstupu, takže nebezpečí ztráty daňových příjmů je vyloučeno a faktury není nutné opravovat.

13 Usnesením ze dne 21. června 2021 předložil Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), kterému byl spor předložen, Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce s cílem zjistit, zda lze v rámci tohoto sporu použít článek 203 směrnice o DPH, i když neexistovalo žádné nebezpečí ztráty daňových příjmů.

14 V rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968), Soudní dvůr rozhodl, že článek 203 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla službu a na faktuře uvedla částku DPH vypočtenou na základě nesprávné sazby, není povinna podle tohoto ustanovení odvést chybně fakturovanou část DPH, pokud neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemci této služby jsou výlučně konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

15 V návaznosti na tento rozsudek Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozsudkem ze dne 27. ledna 2023 změnil výměr DPH, kterou měla společnost P odvést za rok 2019.

16 Tento soud vycházel z předpokladu, že plnění společnosti P využívali „(téměř) výlučně“ koneční spotřebitelé, kteří nemohou uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Nicméně vzhledem k tomu, že nelze vyloučit, že zákazníci provedli nesprávně nebo správně odpočet DPH fakturované společností P, měl uvedený soud za to, že je třeba provést odhad faktur, které mohly vést ke vzniku povinnosti k DPH podle článku 203 směrnice o DPH. Vycházel z předpokladu, že existovalo nebezpečí ztráty daňových příjmů u části odhadované na 0,5 % celkového obratu krytého hřiště, tj. přibližně u 112 z celkem 22 557 faktur vystavených společností P.

17 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku ze dne 27. ledna 2023 opravný prostředek „Revision“ k Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud, Rakousko). Tvrdí, že se tento rozsudek odchyluje od rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968). Tvrdí, že z tohoto rozsudku, kterým Soudní dvůr zkoumal otázky, které mu byly předloženy, na základě předpokladu, že služba dotčená ve věci v původním řízení byla poskytována výlučně konečným spotřebitelům, kteří neměli nárok na odpočet DPH na vstupu, nelze vyvodit, že splatnou DPH lze vyčíslit na základě rozdělení odhadem mezi konečné spotřebitele na jedné straně a osoby povinné k dani, které mají nárok na odpočet daně na vstupu, na straně druhé.

18 Předkládající soud má za to, že jelikož nebezpečí ztráty daňových příjmů nebylo včas zcela odstraněno, neboť nedošlo k opravě faktur, lze mít za to, že společnost P je povinna odvést v plném rozsahu částky DPH, které byly uvedeny na všech fakturách.

19 Pokud by však mělo být nebezpečí ztráty daňových příjmů posuzováno na úrovni každé z nesprávně vystavených faktur, jak navrhovala generální advokátka ve svém stanovisku ve věci Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:657), předkládající soud si klade otázku, podle jakých kritérií je třeba případně prostřednictvím odhadu určit, které z těchto faktur jsou faktury, u nichž takové nebezpečí ztráty existuje.

20 Tento soud zdůrazňuje, že v tomto kontextu není jasně prokázán způsob, jakým je třeba chápat pojem „koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu“ ve smyslu rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 203 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla plnění a na faktuře uvedla částku DPH, která byla vypočtena na základě nesprávné sazby, podle tohoto ustanovení nedluží tu část DPH, která byla nesprávně fakturována, pokud plnění uvedené v konkrétní faktuře bylo poskytnuto osobě nepovinné k dani, i když tato osoba povinná k dani poskytla další podobná plnění jiným osobám povinným k dani?

2) Musí být za ‚konečného spotřebitele, který nemá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu‘, ve smyslu rozsudku [ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968),] považována pouze osoba nepovinná k dani nebo rovněž osoba povinná k dani, která využije konkrétní plnění pouze k soukromým účelům (nebo k jiným účelům, které neopravňují k odpočtu daně), a proto nemá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu?

3) Podle jakých kritérií se při zjednodušené fakturaci podle článku 238 směrnice [o DPH] posoudí (případně v rámci odhadu), za které faktury osoba povinná k dani nedluží nesprávně fakturovanou částku, protože nehrozí nebezpečí ztráty daňových příjmů?“

K předběžným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 203 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla plnění a na faktuře uvedla částku DPH vypočtenou na základě nesprávné sazby, je povinna odvést tu část DPH, která byla nesprávně vyfakturována osobě nepovinné k dani, i když tato osoba povinná k dani rovněž poskytla podobná plnění jiným osobám povinným k dani?

23 V tomto ohledu článek 203 směrnice o DPH stanoví, že DPH je povinna odvést každá osoba, která ji uvede na faktuře. Podle judikatury Soudního dvora je DPH uvedenou na faktuře povinen odvést vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné skutečné zdanitelné plnění [rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 19 a citovaná judikatura].

24 Z judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, že cílem článku 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně podle této směrnice. Tento článek se tedy má použít v případě, že DPH byla fakturována nesprávně a existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemce dotčené faktury může uplatnit svůj nárok na odpočet této DPH [rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům), C-378/21, EU:C:2022:968, body 20 a 21, jakož i citovaná judikatura].

25 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že v situaci, kdy část vyfakturované DPH byla fakturována nesprávně, se článek 203 směrnice o DPH použije pouze na tu částku DPH, která převyšuje řádně vyfakturovanou částku. V tomto posledně uvedeném případě totiž existuje nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť osoba povinná k dani, jíž 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 [rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 23].

26 Z toho vyplývá, že použití článku 203 směrnice o DPH je podmíněno pouze existencí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které musí být posouzeno na základě konkrétní faktury a které nemůže záviset na tom, zda dotčená plnění dotyčné osoby povinné k dani byla poskytnuta nejen osobám, které nejsou osobami povinnými k DPH, ale i jiným osobám povinným k této dani. Pro účely posouzení existence takového nebezpečí je tedy třeba ověřit, zda je příjemce dané faktury skutečně osobou povinnou k DPH, a v důsledku toho může uplatnit nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.

27 S ohledem na tyto důvody 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 plnění a na faktuře uvedla částku DPH vypočtenou na základě nesprávné sazby, není povinna odvést tu část DPH, která byla nesprávně vyfakturována osobě nepovinné k dani, i když tato osoba povinná k dani rovněž poskytla podobná plnění jiným osobám povinným k dani.

K druhé otázce

28 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že za „konečné spotřebitele, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu“ ve smyslu rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968), je třeba považovat nejen osoby nepovinné k dani, ale i osoby povinné k dani, které v dané situaci nemají nárok na odpočet DPH na vstupu.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr v bodě 25 rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968), rozhodl, že článek 203 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která poskytla službu a na faktuře uvedla částku DPH vypočtenou na základě nesprávné sazby, není povinna podle tohoto ustanovení odvést chybně fakturovanou část DPH, pokud neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemci této služby jsou výlučně konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

30 Z judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, jak bylo připomenuto v bodě 24 tohoto rozsudku, že nebezpečí ztráty daňových příjmů, které má povinnost stanovená v článku 203 směrnice o DPH odstranit, není v zásadě zcela vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro účely uplatnění svého nároku na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, body 30 až 32), jelikož nelze vyloučit, že okolnosti a složité právní vztahy mohou daňové správě zabránit v tom, aby včas identifikovala důvody, které brání uplatnění tohoto nároku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, bod 30).

31 Pojem „koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu“, je tedy třeba vykládat striktně a mít za to, že takové nebezpečí existuje, pokud je příjemcem nesprávné faktury osoba povinná k dani, a to i v případě, že tato osoba mohla využít dotyčné plnění k soukromým nebo jiným účelům, které nezakládají nárok na odpočet daně.

32 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že za „konečné spotřebitele, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu“ ve smyslu rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968), je třeba považovat pouze osoby nepovinné k dani. Osoby povinné k dani, které v dané situaci nemají nárok na odpočet DPH na vstupu, tak pod tento pojem nespadají.

K třetí otázce

33 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v případě zjednodušené fakturace podle článku 238 této směrnice mohla daňová správa nebo vnitrostátní soud použít odhad za účelem určení podílu odpovídajícího fakturám, v souvislosti s nimiž je osoba povinná k dani, která nesprávně fakturovala DPH, povinna odvést tuto daň podle článku 203 uvedené směrnice.

34 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že věc v původním řízení se týká situace, kdy je objem faktur vystavených dotyčnou osobou povinnou k dani opravdu velký, jelikož tyto faktury byly vystavovány v rámci hromadného obchodu, aniž je známa totožnost příjemců těchto faktur.

35 Je proto třeba určit, jakým způsobem mají být v takovém případě identifikovány faktury znějící na malé částky, v souvislosti s nimiž je osoba povinná k dani povinna odvést DPH podle článku 203 směrnice o DPH, pro účely opravy bezdůvodně fakturované DPH, pokud jsou příjemci služeb a faktur jak koneční spotřebitelé, tak osoby povinné k dani, které mají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

36 Jak v podstatě vyplývá z bodu 33 stanoviska generální advokátky, směrnice o DPH neupravuje tuto otázku, ani otázku důkazního břemene týkajícího se této identifikace. Je tedy na vnitrostátním právním řádu každého členského státu, aby stanovil kritéria, podle kterých je třeba určit případy, kdy je osoba povinná k dani povinna odvést nesprávně fakturovanou částku DPH. Tato procesní autonomie členských států je však ohraničena zásadami rovnocennosti a efektivity, to znamená, že výše uvedená kritéria nesmějí být méně příznivá než ta, která se týkají obdobných nároků vzniklých na základě ustanovení vnitrostátního práva, a že v praxi nesmějí znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. října 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, body 33 a 39).

37 Vzhledem k tomu, že zásada rovnocennosti není v projednávaném případě dotčena, je třeba připomenout, že pokud jde o zásadu efektivity, posledně uvedená zásada vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla týkající se zejména určení podílu odpovídajícího fakturám, v souvislosti s nimiž je dotyčná osoba povinná k dani, která nesprávně fakturovala DPH, povinna odvést takto vyfakturovanou DPH, nevedla k tomu, že by tato osoba povinná k dani byla zbavena možnosti opravy nebo vrácení omylem zaplacené částky DPH, jelikož unijní právo stanoví takovou povinnost členským státům, zejména pokud neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů dotyčného členského státu Předkládajícímu soudu přísluší posoudit na základě všech konkrétních okolností věci v původním řízení, zda tomu tak je v projednávaném případě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. října 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, body 36 a 40).

38 Jak bylo v tomto ohledu uvedeno v bodě 26 tohoto rozsudku, existence nebezpečí ztráty daňových příjmů ve smyslu článku 203 směrnice o DPH musí být posouzena na základě každé konkrétní faktury, přičemž se ověří, zda je příjemce této faktury skutečně osobou povinnou k DPH.

39 Kromě toho, aby bylo možné mezi fakturami uvádějícími nesprávnou výši DPH určit část faktur vystavených pro jiné osoby povinné k dani, je třeba vzít v úvahu všechny relevantní okolnosti, jako je povaha poskytované služby, způsob, jakým je tato služba poskytována a fakturována, a veškeré statistické údaje o příjemcích této služby, které má její poskytovatel k dispozici. V tomto ohledu má zvláštní význam skutečnost, že v projednávaném případě jsou zákazníky dotyčné osoby povinné k dani spíše zřídka jiné osoby povinné k dani.

40 Pokud jde o možnost použít odhad k identifikaci části chybných faktur vystavených jiným osobám povinným k dani, je třeba uvést, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 42 a 43 svého stanoviska, že unijní právo tomu v zásadě nebrání za podmínky, že jsou v rámci takového odhadu dodrženy zásady daňové neutrality a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, body 36 a 37).

41 Pokud jde zaprvé o zásadu daňové neutrality, je třeba zdůraznit, že společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Daňová správa členského státu by přitom nepřiměřeně zasahovala do zásady neutrality DPH, kdyby na osobu povinnou k dani přenesla DPH, na jejíž vrácení má tato osoba nárok, zatímco společný systém DPH má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho hospodářských činností [rozsudek ze dne 21. března 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost opravy v případě uplatnění nesprávné sazby), C-606/22, EU:C:2024:255, body 23 a 24].

42 V případě vystavení nesprávných faktur, ve kterých je uvedena nadměrná DPH, je dodržení této zásady zajištěno možností, kterou mají členské státy a která spočívá v opravě jakékoliv bezdůvodně fakturované daně, pokud vystavitel faktury včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28).

43 Pokud jde zadruhé o zásadu proporcionality, tato zásada zejména vyžaduje, aby údaje použité k odhadu počtu nesprávných faktur vystavených osobám povinným k dani byly přesné, spolehlivé a aktuální. Takový odhad může mimoto vést pouze ke vzniku vyvratitelné domněnky, jež může být vyvrácena osobou povinnou k dani, která je vystavitelem těchto faktur, na základě důkazů svědčících o opaku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 42).

44 V tomto ohledu dodržení práva osoby povinné k dani na obhajobu zejména znamená, že před přijetím opatření, které nepříznivě zasahuje do jejích práv, musí mít tato osoba možnost účelně přednést své stanovisko ke skutečnostem, na nichž orgány hodlají založit své rozhodnutí, a to zejména zpochybnit správnost dotčeného odhadu a vysvětlit okolnosti odůvodňující toto zpochybnění. Zásada proporcionality kromě toho vyžaduje, aby důkazní úroveň požadovaná za tímto účelem nebyla nepřiměřeně vysoká (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, body 43 a 44).

45 S ohledem na výše uvedené důvody je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě zjednodušené fakturace podle článku 238 této směrnice mohla daňová správa nebo vnitrostátní soud použít odhad za účelem určení podílu odpovídajícího fakturám, v souvislosti s nimiž je osoba povinná k dani, která nesprávně fakturovala DPH, povinna odvést tuto daň podle článku 203 uvedené směrnice, a to za podmínky, že jsou pro účely takového odhadu zohledněny všechny relevantní okolnosti a že osoba povinná k dani má při dodržení zásad daňové neutrality a proporcionality, jakož i práva na obhajobu možnost zpochybnit výsledky dosažené touto metodou.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (devátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1695 ze dne 6. listopadu 2018**

   musí být vykládán v tom smyslu, že

   osoba povinná k dani, která poskytla plnění a na faktuře uvedla částku daně z přidané hodnoty (DPH) vypočtenou na základě nesprávné sazby, není povinna odvést tu část DPH, která byla nesprávně vyfakturována osobě nepovinné k dani, i když tato osoba povinná k dani rovněž poskytla podobná plnění jiným osobám povinným k dani.

2) **Směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2018/1695**

   musí být vykládána v tom smyslu, že

   za „konečné spotřebitele, kteří nemají nárok na odpočet [daně z přidané hodnoty (DPH)] zaplacené na vstupu“ ve smyslu rozsudku ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávně fakturovaná konečným spotřebitelům) (C-378/21, EU:C:2022:968), je třeba považovat pouze osoby nepovinné k dani. Osoby povinné k dani, které v dané situaci nemají nárok na odpočet DPH na vstupu, tak pod tento pojem nespadají.

3) **Směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2018/1695**

   musí být vykládána v tom smyslu, že

   nebrání tomu, aby v případě zjednodušené fakturace podle článku 238 směrnice 2006/112 ve znění změn mohla daňová správa nebo vnitrostátní soud použít odhad za účelem určení podílu odpovídajícího fakturám, v souvislosti s nimiž je osoba povinná k dani, která nesprávně fakturovala daň z přidané hodnoty, povinna odvést tuto daň podle článku 203 směrnice 2006/112 ve znění změn, a to za podmínky, že jsou pro účely takového odhadu zohledněny všechny relevantní okolnosti a že osoba povinná

k dani má při dodržení zásad daňové neutrality a proporcionality, jakož i práva na obhajobu možnost zpochybnit výsledky dosažené touto metodou.

Podpisy.