Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 1. augusta 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 203 – Uvedenie nesprávnej sumy DPH na faktúre – Článok 238 – Zjednodušená fakturácia – Služby fakturované nezdaniteľným osobám a zdaniteľným osobám, ktoré nemajú právo na odpočítanie DPH – Povinnosť zaplatiť časť nesprávne fakturovanej DPH – Neexistencia rizika straty daňových príjmov“

Vo veci C-794/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) zo 14. decembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2023, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Österreich

proti

P GmbH,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory N. Jääskinen, sudcovia I. Jarukaitis (spravodajca), predseda štvrtej komory, A. Arabadžiev,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch, J. Schmoll a F. Koppensteiner, splnomocnení zástupcovia,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a P.-L. Krüger, splnomocnení zástupcovia,

– portugalská vláda, v zastúpení: P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires a A. Rodrigues, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

– Európska komisia, v zastúpení: pôvodne F. Behre a M. Herold, neskôr M. Herold, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. decembra 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 203 a 238 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) 2018/1695 zo 6. novembra 2018 (Ú. v. EÚ L 282, 2018, s. 5) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Österreich (Daňový úrad Rakúska) (ďalej len „daňový úrad“) na jednej strane a spoločnosťou P GmbH 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;

…“

6 Článok 238 tej istej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty po porade s Výborom pre DPH a v súlade s podmienkami, ktoré môžu určiť, môžu ustanoviť, že na faktúrach týkajúcich sa dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb sa v nasledujúcich prípadoch uvedú len údaje vyžadované podľa článku 226b:

a) ak suma uvedená na faktúre je vyššia ako 100 [eur], ale nižšia ako 400 [eur], alebo ekvivalent týchto súm v národnej mene;

b) ak obchodné praktiky alebo administratívna prax v dotknutej oblasti činnosti alebo technické podmienky, za ktorých sa tieto faktúry vyhotovujú, mimoriadne sťažujú dodržanie všetkých povinností uvedených v článku 226 alebo článku 230.

3. Zjednodušený postup ustanovený v odseku 1 sa neuplatňuje, ak sa vyžaduje, aby sa faktúry vyhotovovali podľa článku 220 ods. 1 bodov 2 a 3 alebo ak zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná, alebo ktorej prevádzkareň v danom členskom štáte nezasahuje do dodávania tovaru alebo poskytovania služieb v zmysle článku 192a, a osobou povinnou platiť DPH je osoba, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytujú služby.“

Rakúske právo

7 Ustanovenie § 11 ods. 1, 6 a 12 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:

„1.

(1) 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.

…

6. V prípade faktúr, ktorých celková suma nepresahuje 400 eur, stačí okrem dátumu vystavenia uviesť tieto informácie:

(1) meno a adresu podnikateľa, ktorý uskutočnil dodanie tovaru alebo poskytol plnenie;

(2) množstvo a obvyklé obchodné označenie dodaného tovaru alebo povahu a rozsah iného plnenia;

(3) dátum dodania tovaru alebo poskytnutia iného plnenia alebo obdobie, ktorého sa plnenie týka;

(4) protihodnota a suma dane vzťahujúca sa na dodanie tovaru alebo iné plnenie, ktoré sú sčítané, a

(5) sadzba dane.

…

12. Ak podnikateľ na faktúre za dodanie tovaru alebo iné plnenie oddelene uviedol sumu dane, ktorú podľa tohto spolkového zákona nemá povinnosť zaplatiť z tejto transakcie, je povinný zaplatiť túto sumu na základe faktúry, ak ju vo vzťahu k príjemcovi dodania tovaru alebo príjemcovi iného plnenia náležite neopraví. V prípade opravy sa § 16 ods. 1 uplatní primerane.“

8 Ustanovenie § 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 odpočítanie vykonané z tohto dôvodu. Úpravy sa vykonajú za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k zmene protihodnoty.“

9 Ustanovenie § 239a Bundesabgabenordnung (Spolkový daňový poriadok) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Ak daň, ktorú v súlade s účelom daňového predpisu má ekonomicky znášať iná osoba ako daňovník, ekonomicky znášala iná osoba ako daňovník, nepristúpi sa k:

(1) pripísaniu na daňový účet,

(2) vráteniu, preúčtovaniu alebo prevodu salda a

(3) ich použitiu na splatenie daňových dlhov,

ak by to viedlo k bezdôvodnému obohateniu daňovníka.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Spoločnosť P je spoločnosťou s ručením obmedzeným založenou podľa rakúskeho práva. Prevádzkuje kryté ihrisko. V roku 2019 uplatnila na vstupné na toto ihrisko 20 % sadzbu DPH. Pri platbe vstupného vydávala svojim zákazníkom pokladničné doklady, ktoré boli vzhľadom na ich nízke sumy vystavené podľa pravidiel zjednodušenej fakturácie stanovených v § 11 ods. 6 UStG z roku 1994. Spoločnosť P uviedla príslušnú daň vo svojom daňovom priznaní k DPH za rok 2019, ale následne vykonala jeho opravu z dôvodu, že vstupné malo podliehať zníženej sadzbe DPH vo výške 13 %.

11 Rozhodnutím z 18. januára 2021 daňový úrad stanovil DPH splatnú spoločnosťou P za rok 2019 bez toho, aby túto opravu zohľadnil. Vo svojom rozhodnutí uviedol, že P uplatnila sadzbu DPH vo výške 20 % na príjmy pochádzajúce zo vstupov na kryté ihrisko a že výšku tejto dane uvádzala

na svojich pokladničných dokladoch. Daňový úrad zamietol dodatočnú opravu sadzby DPH jednak z dôvodu, že nebolo možné zmeniť faktúry ani poskytnúť zákazníkom dobropisy zodpovedajúce rozdielu medzi DPH vo výške 20 % a DPH so zníženou sadzbou, a jednak, že takáto oprava, pričom zákazníci spoločnosti P znášali DPH vo výške 20 %, by viedla k bezdôvodnému obohateniu tejto spoločnosti.

12 Spoločnosť P podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu, v ktorej tvrdila, že služby boli poskytnuté „takmer výlučne“ jednotlivcom, ktorí nie sú oprávnení odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, takže riziko straty daňových príjmov bolo vylúčené a oprava faktúr nebola potrebná.

13 Uznesením z 21. júna 2021 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko), ktorému bol spor predložený, podal na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania s cieľom zistiť, či možno v rámci tohto sporu uplatniť článok 203 smernice o DPH, hoci neexistovalo žiadne riziko straty daňových príjmov.

14 Súdny dvor vo svojom rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná končeným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968), rozhodol, že článok 203 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu DPH vypočítanú na základe nesprávnej sadzby DPH, nie je podľa tohto ustanovenia povinná zaplatiť nesprávne fakturovanú časť DPH, pokiaľ neexistuje nijaké riziko straty daňových príjmov z dôvodu, že príjemcami tejto služby sú výlučne koneční spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

15 V nadväznosti na tento rozsudok Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) rozsudkom z 27. januára 2023 zmenil daňový výmer na účely DPH, ktorú mala P zaplatiť za rok 2019.

16 Tento súd vychádzal z predpokladu, že služby poskytované spoločnosťou P využívali „takmer výlučne“ koneční spotrebitelia, ktorí si nemohli uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Keďže však nebolo možné vylúčiť, že zákazníci neoprávnene alebo oprávnene vykonali odpočítanie DPH fakturovanej spoločnosťou P, uvedený súd sa domnieval, že bolo potrebné vykonať odhad faktúr, ktoré mohli viesť ku vzniku dlhu na DPH podľa článku 203 smernice o DPH. Vychádzal z predpokladu, že existovalo riziko straty daňových príjmov v prípade časti odhadovanej na 0,5 % celkového obratu ihriska, teda pokiaľ ide približne o 112 z celkovo 22 557 faktúr vystavených spoločnosťou P.

17 Daňový úrad podal proti rozsudku z 27. januára 2023 opravný prostriedok „Revision“ na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko). Tvrdí, že tento rozsudok sa odchyľuje od rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968). Poukazuje na to, že z tohto rozsudku, v ktorom Súdny dvor preskúmal otázky, ktoré mu boli predložené na základe predpokladu, že služba, o ktorú ide vo veci samej, bola poskytovaná výlučne konečným spotrebiteľom, ktorí nemali právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nemožno vyvodiť, že splatná DPH mohla byť určená na základe rozdelenia formou odhadu medzi konečných spotrebiteľov na jednej strane a zdaniteľné osoby, ktoré majú právo na odpočítanie dane na vstupe, na druhej strane.

18 Podľa vnútroštátneho súdu, keďže v prípade absencie opravy faktúr v primeranom čase nebolo riziko straty daňových príjmov úplne odstránené, P by bolo možné považovať za subjekt, ktorý je v celom rozsahu povinný zaplatiť DPH, ktorá bola uvedená na všetkých faktúrach.

19 Ak by sa však riziko straty daňových príjmov malo posudzovať, ako to navrhla generálna advokátka vo svojich návrhoch vo veci Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:657), na úrovni každej z nesprávnych faktúr, vnútroštátny súd sa pýta, podľa akých kritérií treba určiť – a to aj prípadne odhadom –, ktoré z týchto faktúr sú tie, pri ktorých existuje takéto riziko straty.

20 Tento súd zdôrazňuje, že v tomto kontexte nie je jasne preukázané, ako treba chápať pojem „koneční spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe“ v zmysle rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 Za týchto podmienok Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 203 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu DPH, ktorú vypočítala na základe nesprávnej daňovej sadzby, podľa tohto ustanovenia nedlhuje tú časť DPH, ktorú vo faktúre nesprávne zaúčtovala, ak službu uvedenú v konkrétnej faktúre poskytla nezdaniteľnej osobe, aj keď táto zdaniteľná osoba poskytla ďalšie podobné služby iným zdaniteľným osobám?

2. Má sa za ‚konečného spotrebiteľa, ktorý nie je oprávnený na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe‘ v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968), považovať nielen nezdaniteľná osoba, ale aj zdaniteľná osoba, ktorá na súkromné účely (alebo iné účely, ktoré neoprávňujú na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe) využíva konkrétne služby, a preto nie je oprávnená na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe?

3. Podľa akých kritérií sa v prípade zjednodušenej fakturácie podľa článku 238 smernice [o DPH] má posúdiť, pre ktoré faktúry (prípadne určené odhadom) zdaniteľná osoba nedlží sumu nesprávne vystavenú vo faktúre, keďže neexistuje riziko straty daňových príjmov?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 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 uviedla na svojej faktúre sumu DPH vypočítanú v nesprávnej sadzbe, je povinná zaplatiť časť DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná nezdaniteľnej osobe, a to aj v prípade, že táto zdaniteľná osoba poskytla služby rovnakej povahy aj iným zdaniteľným osobám.

23 V tejto súvislosti článok 203 smernice o DPH stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. 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. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 19 a citovaná judikatúra].

24 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že cieľom článku 203 smernice o DPH je zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpočítanie dane podľa tejto smernice. Tento článok sa teda má 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 [rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, body 20 a 21, ako aj citovaná judikatúra].

25 Súdny dvor tiež rozhodol, že v situácii, v ktorej časť fakturovanej DPH bola vyfakturovaná nesprávne, sa článok 203 smernice o DPH 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 [rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom), C-378/21, EU:C:2022:968, bod 23].

26 Z toho vyplýva, že uplatnenie článku 203 smernice o DPH je podmienené len existenciou rizika straty daňových príjmov, ktoré treba posúdiť na základe konkrétnej faktúry a ktoré nemôže závisieť od toho, či predmetné služby dotknutej zdaniteľnej osoby boli poskytnuté nielen osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami na účely DPH, ale aj iným osobám, ktoré sú zdaniteľnými osobami na účely tejto dane. S cieľom posúdiť existenciu takéhoto rizika je teda potrebné overiť, či je príjemca danej faktúry skutočne zdaniteľnou osobou na účely DPH, a teda či si môže uplatniť právo na odpočítanie dane.

27 Vzhľadom na tieto dôvody 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 uviedla na svojej faktúre sumu DPH vypočítanú v nesprávnej sadzbe, nie je povinná zaplatiť časť DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná nezdaniteľnej osobe, a to aj v prípade, že táto zdaniteľná osoba poskytla služby rovnakej povahy tiež iným zdaniteľným osobám.

O druhej otázke

28 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že za „konečných spotrebiteľov, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe“ v zmysle rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968), treba považovať nielen nezdaniteľné osoby, ale aj zdaniteľné osoby, ktoré v danej situácii nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor v bode 25 rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná končeným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968), rozhodol, že článok 203 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a na svojej faktúre uviedla sumu DPH vypočítanú na základe nesprávnej sadzby, 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.

30 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, ako bolo pripomenuté v bode 24 tohto rozsudku, že riziko straty daňových príjmov, ktorému má zabrániť povinnosť stanovená v článku 203 smernice o DPH, nie je v zásade úplne vylúčené, pokiaľ príjemca faktúry, na ktorej je nesprávne uvedená DPH, ešte môže túto faktúru použiť na účely uplatnenia svojho práva na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, body 30 až 32), keďže nemožno vylúčiť, že komplikované okolnosti a právne vzťahy zabránia tomu, aby daňový orgán včas identifikoval dôvody, ktoré bránia výkonu tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, bod 30).

31 Pojem „koneční spotrebitelia, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe“ treba teda vykladať reštriktívne a je potrebné konštatovať, že takéto riziko existuje, ak je príjemca nesprávnej faktúry zdaniteľnou osobou, a to aj v prípade, keď tento príjemca mohol využiť dotknutú službu na súkromné účely alebo na iné účely, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie dane.

32 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na druhú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že za „konečných spotrebiteľov, ktorí nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe“ v zmysle rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968), treba považovať len nezdaniteľné osoby. Na zdaniteľné osoby, ktoré v danej situácii nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, sa teda tento pojem nevzťahuje.

O tretej otázke

33 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby v prípade zjednodušenej fakturácie podľa článku 238 tejto smernice mohol daňový úrad alebo vnútroštátny súd vykonať odhad s cieľom určiť časť faktúr, v prípade ktorých je zdaniteľná osoba, ktorá nesprávne fakturovala DPH, povinná zaplatiť túto daň podľa článku 203 uvedenej smernice.

34 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že konanie vo veci samej sa týka situácie, v ktorej je objem faktúr vystavených dotknutou zdaniteľnou osobou veľmi veľký, pričom vystavovanie faktúr sa uskutočňovalo v rámci obchodnej činnosti určenej pre širokú verejnosť bez toho, aby bola známa totožnosť príjemcov týchto faktúr.

35 Treba preto určiť spôsob, akým sa v takomto prípade majú na účely úpravy nesprávne vyfakturovanej DPH identifikovať faktúry s nízkou hodnotou, z ktorých je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť DPH podľa článku 203 smernice o DPH, ak sú príjemcami služieb a faktúr tak koneční spotrebitelia, ako aj zdaniteľné osoby, ktoré majú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

36 Ako v podstate vyplýva z bodu 33 návrhov generálnej advokátky, smernica o DPH neupravuje túto otázku ani otázku dôkazného bremena v súvislosti s touto identifikáciou. Preto je na každom členskom štáte, aby vo svojom vnútroštátnom právnom poriadku stanovil kritériá, podľa ktorých treba určiť prípady, v ktorých je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť nesprávne fakturovanú sumu DPH. Táto procesná autonómia členských štátov je však ohraničená zásadami ekvivalencie a efektivity, čo znamená, že vyššie uvedené kritériá nesmú byť nevýhodnejšie než kritériá týkajúce sa podobných nárokov založených na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, body 33 a 39).

37 Keďže zásada ekvivalencie nie je v prejednávanej veci dotknutá, treba pripomenúť, že pokiaľ ide o zásadu efektivity, táto zásada vyžaduje, aby vnútroštátne pravidlá týkajúce sa najmä určenia časti faktúr, v súvislosti s ktorými je dotknutá zdaniteľná osoba, ktorá nesprávne fakturovala DPH, povinná zaplatiť takto fakturovanú DPH, nezbavovali túto zdaniteľnú osobu možnosti úpravy alebo vrátenia DPH zaplatenej omylom, keďže právo Únie stanovuje takúto povinnosť členských štátov najmä vtedy, ak dotknutému členskému štátu nehrozí strata daňových príjmov. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či je to tak aj v prejednávanej veci so zreteľom na všetky okolnosti tejto veci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. októbra 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, body 36 a 40).

38 V tejto súvislosti, ako bolo uvedené v bode 26 tohto rozsudku, existencia rizika straty daňových príjmov v zmysle článku 203 smernice o DPH sa musí posúdiť na základe každej konkrétnej faktúry, pričom sa overí, či je jej príjemca skutočne zdaniteľnou osobou na účely DPH.

39 Okrem toho treba – na účely určenia časti faktúr vystavených iným zdaniteľným osobám spomedzi faktúr uvádzajúcich nesprávnu výšku DPH – zohľadniť všetky relevantné okolnosti, akými sú povaha poskytnutej služby, spôsoby poskytovania a fakturácie tejto služby, ako aj všetky štatistické informácie o príjemcoch uvedených služieb, ktoré má k dispozícii jej poskytovateľ. V tejto súvislosti má osobitný význam skutočnosť, že v prejednávanej veci sú zákazníkmi dotknutej zdaniteľnej osoby skôr zriedkavo iné zdaniteľné osoby.

40 Pokiaľ ide o možnosť použiť odhad s cieľom identifikovať časť nesprávnych faktúr vystavených iným zdaniteľným osobám, treba uviesť, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 42 a 43 svojich návrhov, že právo Únie tomu v zásade nebráni pod podmienkou, že v rámci takéhoto odhadu budú dodržané zásady daňovej neutrality a proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, body 36 a 37).

41 V prvom rade, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, treba zdôrazniť, že spoločný systém DPH zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Daňový úrad členského štátu by však neprimerane zasiahol do zásady neutrality DPH tým, že by ponechal na zdaniteľnej osobe záťaž DPH, na ktorej vrátenie má právo, zatiaľ čo spoločný systém DPH má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa záťaže DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností [rozsudok z 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnosť opravy v prípade nesprávnej sadzby), C-606/22, EU:C:2024:255, body 23 a 24].

42 V prípade vystavenia nesprávnych faktúr obsahujúcich nadmernú DPH je táto zásada zabezpečená možnosťou, ktorú musia stanoviť členské štáty, a to opraviť akúkoľvek nesprávne vyfakturovanú daň, pokiaľ vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne odstránil riziko straty daňových príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28).

43 V druhom rade, pokiaľ ide o zásadu proporcionality, táto zásada najmä vyžaduje, aby údaje použité na účely odhadu počtu nesprávnych faktúr vystavených zdaniteľným osobám boli presné, spoľahlivé a aktuálne. Takýto odhad môže okrem toho založiť len vyvrátiteľnú domnienku, ktorú môže vyvrátiť zdaniteľná osoba, ktorá vystavila tieto faktúry, na základe dôkazov o opaku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 42).

44 V tejto súvislosti rešpektovanie práva zdaniteľnej osoby na obhajobu predovšetkým znamená, že pred prijatím opatrenia, ktoré jej spôsobuje ujmu, jej musí byť umožnené účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, na ktorých orgány zamýšľajú založiť svoje rozhodnutie, najmä spochybniť správnosť predmetného odhadu a vysvetliť okolnosti odôvodňujúce toto spochybnenie. Zásada proporcionality okrem toho vyžaduje, aby požadovaná úroveň dokazovania nebola príliš vysoká (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, body 43 a 44).

45 Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody treba na tretiu otázku odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby v prípade zjednodušenej fakturácie podľa článku 238 tejto smernice mohol daňový úrad alebo vnútroštátny súd vykonať odhad s cieľom určiť časť faktúr, v prípade ktorých je zdaniteľná osoba, ktorá nesprávne fakturovala DPH, povinná zaplatiť túto daň podľa článku 203 uvedenej smernice, pod podmienkou, že sa na účely takéhoto odhadu zohľadnia všetky relevantné okolnosti a že zdaniteľná osoba má pri dodržaní zásad daňovej neutrality a proporcionality, ako aj práva na obhajobu možnosť spochybniť výsledky dosiahnuté touto metódou.

O trovách

46 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 (deviata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2018/1695 zo 6. novembra 2018,**

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   zdaniteľná osoba, ktorá poskytla službu a uviedla na svojej faktúre sumu dane z pridanej hodnoty (DPH) vypočítanú v nesprávnej sadzbe, nie je povinná zaplatiť časť DPH, ktorá bola nesprávne fakturovaná nezdaniteľnej osobe, a to aj v prípade, že táto zdaniteľná osoba poskytla služby rovnakej povahy tiež iným zdaniteľným osobám.

2. **Smernica 2006/112, zmenená smernicou 2018/1695,**

   sa má vykladať v tom zmysle, že:

   za „konečných spotrebiteľov, ktorí nemajú právo na odpočítanie [dane z pridanej hodnoty (DPH)] zaplatenej na vstupe“ v zmysle rozsudku z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) (C-378/21, EU:C:2022:968), treba považovať len nezdaniteľné osoby. Na zdaniteľné osoby, ktoré v danej situácii nemajú právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, sa teda tento pojem nevzťahuje.

3. **Smernica 2006/112, zmenená smernicou 2018/1695,**

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni tomu, aby v prípade zjednodušenej fakturácie podľa článku 238 smernice 2006/112 v znení zmien mohol daňový úrad alebo vnútroštátny súd vykonať odhad s cieľom určiť časť faktúr, v prípade ktorých je zdaniteľná osoba, ktorá nesprávne fakturovala daň z pridanej hodnoty, povinná zaplatiť túto daň podľa článku 203 smernice 2006/112 v znení zmien, pod podmienkou, že sa na účely takéhoto odhadu zohľadnia všetky relevantné okolnosti a že zdaniteľná osoba má pri dodržaní zásad daňovej neutrality a proporcionality, ako aj práva na obhajobu možnosť spochybniť výsledky dosiahnuté touto metódou.

Podpisy