



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 8. září 2022¹

Věc C-378/21

P GmbH
za účasti:
Finanzamt Österreich

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzgericht (Rakousko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Mylná výše daňové sazby – Oprava daňové povinnosti – Faktická nemožnost opravy již vystavených faktur – Zbytnost opravy faktur, jestliže příjemci plnění nejsou osobami povinnými k dani – Neexistence nebezpečí ztráty daňových příjmů – Námitka bezdůvodného obohacení“

I. Úvod

1. Právo upravující daň z přidané hodnoty je pro osoby povinné k dani, které tuto daň od svých zákazníků vlastně pouze vybírají na účet státu, rizikovou oblastí práva. Použije-li osoba povinná k dani chybně například příliš nízkou sazbu daně, přesto dluží správnou (vyšší) daň, kterou musí odvést státu. Platí to i tehdy, když vyšší DPH nemůže z právních nebo faktických důvodů dodatečně přenést na své zákazníky.
2. V tomto řízení o předběžné otázce musí Soudní dvůr rozhodnout o opačném případě, kdy osoba povinná k dani celý rok nesprávně prováděla výpočet s použitím příliš vysoké sazby daně, kterou uváděla na faktuře a odváděla. Smí si stát tuto nadměrnou DPH ponechat nebo ji musí vrátit osobě povinné k dani? Po hmotněprávní stránce totiž daň v této výši vůbec nevznikla. Na druhé straně byly vystaveny faktury, na nichž byla uvedena nadměrná daň a které by mohly zákazníky svádět k nadměrnému odpočtu daně na vstupu. Je tedy nezbytné tyto faktury nejdříve opravit? Platí to i tehdy, když byly služby poskytnuty výlučně koncovým spotřebitelům, kteří nemají nárok na odpočet daně a nemohou jej tedy ani uplatnit?
3. S přihlédnutím k povaze DPH jako spotřební daně by měl poskytovatel DPH, kterou zákazník zaplatil navíc, tomuto zákazníkovi vrátit. Není-li to ale právně možné (např. pokud byla cena sjednána jako pevná cena) nebo fakticky vyloučené (např. protože zákazník jmenovitě nezná), vyvstává otázka, kdo se smí mylnou výší daně v konečném důsledku „obohatit“ – stát, nebo osoba povinná k dani, která se mylila?

¹ – Původní jazyk: němčina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec určuje směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)².

5. Článek 73 směrnice o DPH se týká základu daně a zní:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6. Článek 78 směrnice o DPH stanoví položky, které se zahrnují do základu daně, a položky, které se do něj nezahrnují:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH; [...]"

7. Článek 193 směrnice o DPH pak definuje, kdo je osobou povinnou tuto daň odvést:

„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.“

8. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH se týká rozsahu odpočtu daně a zní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; [...]"

9. Článek 203 směrnice o DPH upravuje daňovou povinnost jejím uvedením na faktuře.

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

10. Článek 220 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost vystavit fakturu:

„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; [...]"

² – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporný rok (2019), která byla v tomto ohledu naposledy pozměněna směrnicí Rady 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018 (Úř. věst. 2018, L 329, s. 3).

B. Rakouské právo

11. Ustanovení § 11 odst. 1 bodu 1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (spolkový zákon o zdanění obrátů, zkráceně Umsatzsteuergesetz 1994 [zákon o dani z obrátu z roku 1994], dále jen „UStG“) upravuje povinnost vystavit fakturu:

„Poskytuje-li podnikatel plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1, je oprávněn vystavit faktury. Poskytne-li tato plnění jinému podnikateli pro potřeby jeho podniku nebo právnické osobě, která není podnikatelem, je povinen vystavit faktury. Uskuteční-li podnikatel zdanitelné dodání nebo plnění v souvislosti s pozemkem osobě, která není podnikatelem, je povinen vystavit fakturu. Podnikatel musí splnit povinnost vystavit fakturu ve lhůtě šesti měsíců po uskutečnění plnění.“

12. Ustanovení § 11 odst. 12 UStG se týká daňové povinnosti v případě neoprávněného uvedení daně a zní:

„Pokud podnikatel na faktuře za dodání zboží nebo poskytnutí služby odděleně uvedl částku daně, kterou podle tohoto spolkového zákona z tohoto plnění nedluží, je povinen odvést tuto částku na základě faktury, pokud ji vůči odběrateli dodaného zboží nebo příjemci služby náležitě neopraví. V případě opravy platí § 16 odst. 1 obdobně.“

13. Ustanovení § 239a Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (spolkový zákon o obecných ustanoveních a postupu týkajícím se daní spravovaných daňovými orgány spolkového státu, spolkových zemí a obcí, zkráceně Bundesabgabenordnung-BAO [spolkový daňový řád]) stanoví:

„Je-li daní, kterou má být v souladu s účelem daňového ustanovení hospodářsky zatížena jiná osoba než osoba povinná k dani, zatížen hospodářsky někdo jiný než osoba povinná k dani, 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 osoby povinné k dani.“

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

14. Účastník řízení, který podal stížnost k předkládajícímu soudu (dále jen „P GmbH“) je společnost s ručením omezeným podle rakouského práva.

15. Tato společnost provozuje kryté hřiště. Ve sporném roce 2019 účtovala společnost P GmbH k odměně za své služby (vstupné na kryté hřiště) běžnou rakouskou sazbu daně ve výši 20 %. Ve skutečnosti však tyto služby poskytované společností P GmbH podléhaly ve sporném roce 2019 snížené sazbě daně ve výši 13 % (jedna ze snížených sazeb daně platná ve sporném roce v Rakousku podle čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH).

16. Společnost P GmbH vystavovala zákazníkům při zaplacení vstupného doklady z registrační pokladny, které jsou fakturami na malé částky podle § 11 odst. 6 UStG 1994 (zjednodušené faktury podle článku 238 směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 226b). Ve sporném roce 2019 vystavila společnost P GmbH celkem 22 557 faktur. Zákazníci společnosti P GmbH byli v roce 2019 výlučně koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet daně.

17. Společnost P GmbH opravila své přiznání k DPH za rok 2019, aby od finančního úřadu dosáhla vrácení daně zaplacené navíc.

18. Finanční úřad tuto opravu odmítl ze dvou důvodů: 1. Společnost P GmbH dluží vyšší DPH na základě faktur, dokud své faktury neopraví. 2. DPH nezaplatila společnost P GmbH, nýbrž její zákazníci. Společnost P GmbH by se tak při opravě DPH obohatila.

19. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost P GmbH žalobu. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), který je pro tuto žalobu příslušný, přerušil řízení a v rámci řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU předložil Soudnímu dvoru tyto otázky:

- „1. Je podle článku 203 směrnice o DPH povinen zaplatit daň z přidané hodnoty vystavitel faktury, pokud – jako v případě, jako je tento – nemůže dojít k ohrožení daňových příjmů, protože příjemci služeb jsou koneční spotřebitelé, kteří nemají nárok na odpočet daně?
2. V případě kladné odpovědi na první otázku, tedy že vystavitel faktury je povinen odvést DPH podle čl. 203 směrnice o DPH:
- a) J e možné neprovést opravu faktur vůči příjemcům plnění, pokud je na jedné straně vyloučeno ohrožení daňových příjmů a na druhé straně je oprava faktur fakticky nemožná?
- b) Brání opravě daně z přidané hodnoty skutečnost, že daň zaplatili koneční spotřebitelé v rámci úplaty a osoba povinná k dani se tak opravou daně z přidané hodnoty obohatí?“

20. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření Rakouská republika a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

IV. Právní analýza

A. K předběžným otázkám a postupu jejich posouzení

21. Předkládající soud se dvěma předběžnými otázkami táže na výklad článku 203 směrnice o DPH. Ten stanoví daňovou povinnost každému, kdo vystaví fakturu s DPH.

22. Z otázek a popsaných skutkových okolností vyplývá, že v projednávané věci je vyloučeno, že zákazníci společnosti P GmbH mají nárok na odpočet daně, protože se jednalo výlučně o konečné spotřebitele (nebyly to tedy osoby povinné k dani). Při zpoplatněném používání vnitřního hřiště si lze sotva představit, že by osoba povinná k dani použila vstupenku prodanou společností pro účely svých zdaněných plnění (viz článek 168 směrnice o DPH).

23. Společnost P GmbH ovšem ve sporném roce vystavila 22 557 faktur pro pravděpodobně 22 557 různých uživatelů hřiště. Je možné, že mezi nimi byla přece jen nějaká osoba povinná k dani, která tuto fakturu – právem či neprávem – použila, aby uplatnila příslušný odpočet daně. I když otázky předkládajícího soudu takovou situaci vylučují, jedná se o prakticky relevantnější konstelaci.

24. Z tohoto důvodu nejprve podám výklad článku 203 směrnice o DPH za předpokladu, že s 22 557 fakturami s daní uvedenou v nadměrné výši není spojeno žádné nebezpečí ztráty daňových příjmů (k tomu bod B). Následně budu vycházet z toho, že určité nebezpečí ztráty daňových příjmů nelze vyloučit (k tomu bod C). Na to pak navazuje otázka opravy daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH, u níž je nutno posoudit rovněž nezbytnost opravy 22 557 faktur (k tomu bod D). Závěrem posoudím, zda lze uplatnit námitku bezdůvodného obohacení společnosti P GmbH, jestliže zákazníci zaplatili cenu v plné výši (k tomu bod E).

B. K daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH bez nebezpečí ztráty daňových příjmů

1. DPH nesprávně uvedená na faktuře

25. Podle článku 203 směrnice o DPH je daň z přidané hodnoty povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Podle článku 193 směrnice o DPH je ovšem daň povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Vzhledem k tomu, že tato osoba povinná k dani podle čl. 220 odst. 1 bodu 1 směrnice o DPH je povinna vystavit fakturu přinejmenším jiné osobě povinné k dani, znamenalo by to druhou daňovou povinnost za stejné plnění. Článek 203 směrnice o DPH musí být proto vykládán restriktivně.

26. V opačném případě by osoba povinná k dani, která správně účtuje o zdanitelném plnění, musela DPH odvést dvakrát: jednou podle článku 203 směrnice o DPH a jednou podle jejího článku 193. Normotvůrce nemohl posledně uvedené zamýšlet. Článek 203 směrnice o DPH má vlastní smysl pouze, pokud stanoví daňovou povinnost nad rámec článku 193 směrnice. Vzhledem k tomu, že cílem článku 203 směrnice je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů³ (blíže k tomu bod 30 a násl. níže), nemůže zahrnovat „normální případ“, v němž osoba povinná k dani vystaví správnou fakturu. Z toho vyplývá, že článek 203 směrnice o DPH zahrnuje „pouze“ DPH fakturovanou bezdůvodně, tedy DPH, která ze zákona nemá být odvedena, přesto však byla uvedena na faktuře.

27. V projednávané věci byla na fakturách uvedena příliš vysoká částka daně (použitím běžné místo snížené sazby daně). Z toho vyplývající rozdíl, tj. příliš vysoká částka, byl tedy na faktuře uveden bezdůvodně. Je možné, že tento rozdíl je podle článku 203 směrnice o DPH povinna odvést osoba, která vystavila fakturu, jsou-li splněny další podmínky. Zbývající částka musí být odvedena již podle článku 193 směrnice o DPH a je nesporná.

³ – Takto výslovně mimo jiné rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27) a ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32).

2. K pojmu faktura ve smyslu článku 203 směrnice o DPH

28. Podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou doklady z registrační poklady tzv. fakturami na malé částky, které podle článku 238 směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 226b nemusí obsahovat všechny náležitosti. Avšak i na těchto fakturách musí být uvedena DPH, která má být odvedena.

29. Tato faktura je faktura vystavená podle hlavy XI kapitoly 3 oddílů 3 až 6, která tak podle čl. 178 písm. a) opravňuje k odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH. Na rozdíl od názoru Komise není v tomto ohledu relevantní, zda společnost P GmbH byla vůbec povinna vystavit konečným spotřebitelům příslušné faktury – proti tomuto hovoří čl. 220 odst. 1 bod 1 směrnice o DPH. Článek 203 směrnice o DPH navazuje pouze na existenci faktury a podle svého znění zahrnuje rovněž takzvané faktury na malé částky.

30. Skutečnost, že se daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH týká rovněž DPH, která byla bezdůvodně (nadměrně) zvláště uvedena na fakturách na malé částky, je v souladu s dosavadní judikaturou Soudního dvora týkající se účelu článku 203 směrnice o DPH. Podle této judikatury smysl a účel článku 203 směrnice o DPH spočívá ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění neoprávněného odpočtu daně zaplacené na vstupu na základě faktury příjemcem této faktury⁴.

31. Je pravda, že nárok na odpočet existuje jen u těch daní, které souvisí s plněním podléhajícím DPH⁵. Daňové příjmy jsou však ohroženy, pokud adresát faktury, v níž je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít ještě k uplatnění práva na odpočet podle článku 168 směrnice o DPH⁶. Nelze totiž vyloučit, že daňová správa nebude moci včas zjistit, že využití formálně priznaného práva na odpočet brání hmotněprávní důvody.

32. Účelem článku 203 směrnice o DPH v případě bezdůvodně uvedené DPH je tedy srovnatelný souběh odpočtu daně na vstupu *příjemce* faktury a daňového dluhu *vystavitele* faktury, jaký by také obvykle existoval v případě správné faktury mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem⁷. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. Postačuje, že existuje nebezpečí, že by takovýto odpočet mohl být proveden. Z toho vyplývá, že – jak správně zdůrazňuje Rakousko – se v souladu se smyslem a účelem vztahuje na všechny faktury, které mohou příjemce faktury svést k odpočtu daně na vstupu. Jak bylo uvedeno výše (body 28 a násl.), je tomu tak rovněž u faktur na malé částky.

3. K nezbytnosti nebezpečí ztráty daňových příjmů

33. V konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní odpovědnost vystavitele faktury. Tato odpovědnost platí rovněž v případě omylu ohledně správné sazby daně, jestliže je jako v projednávané věci na

⁴ – Takto výslovně rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27); dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32), ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 35 a 36) a ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a násl.).

⁵ – Rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 13).

⁶ – Takto výslovně rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 28 a násl.), s odkazem na rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 57).

⁷ – V tomto smyslu viz rovněž moje stanovisko ve věci EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, body 31 a násl.).

faktuře uvedena základní sazba místo snížené sazby daně. Podmínkou ale je, jak správně zdůrazňuje Komise, že existuje nebezpečí neoprávněného (nadměrného) odpočtu daně zaplacené na vstupu.

34. Není proto jisté, zda je článek 203 směrnice o DPH v projednávané věci relevantní. Podle článku 168 směrnice o DPH může odpočet daně zaplacené na vstupu uplatnit pouze osoba povinná k dani (při splnění dalších podmínek). Konečný spotřebitel z *podstaty věci* nárok na odpočet daně nemá.

35. (Abstraktní) nebezpečí neoprávněného odpočtu daně osobou nepovinnou k dani se naproti tomu blíží nule, odhlédneme-li od případu podniku ve fázi založení. Jeho odpočet daně na vstupu správce daně beztak z důvodu neexistence zdanitelných plnění prověřuje podrobněji. Zřejmě také proto vychází předkládající soud z toho, že v situaci, jako je ta v projednávané věci, *nemůže* existovat nebezpečí ztráty daňových příjmů.

36. Pokud článek 203 směrnice o DPH představuje skutkovou podstatu vyznačující se existencí nebezpečí, takovéto nebezpečí je ze své podstaty vyloučeno, protože příjemci plnění a faktury jsou výlučně osobami, které nejsou osobami povinným k dani, nýbrž konečnými spotřebiteli, takže článek 203 směrnice o DPH se nepoužije.

4. Dílčí závěr

37. Na první otázku lze proto odpovědět takto: Jsou-li příjemci plnění konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, vystavitel faktury nedluží DPH podle článku 203 směrnice o DPH.

C. K daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH v případě nebezpečí ztráty daňových příjmů, které nelze vyloučit

38. Zejména Rakousko popírá tvrzení předkládajícího soudu, že nehrozí nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ačkoliv se zdá pravděpodobné, že uživatelí krytého hřiště jsou pouze koneční spotřebitelé, a nikoliv osoby povinné k dani z přidané hodnoty, přesto nelze *a priori* vyloučit, že při počtu 22 557 vstupenek (resp. faktur) mezi těmito uživateli případně nebyla jedna či více osob povinných k dani.

39. Lze si představit například situaci, kdy kryté hřiště navštíví otec se svým synem. Je-li tento otec osobou povinnou k dani (např. nezávislý fotograf), pak by existovalo přinejmenším abstraktní nebezpečí, že tuto fakturu – důvodně (prodá tam pořízené fotografie) nebo bezdůvodně (jedná-li se o soukromé fotografie) – zahrne do příznání k DPH a uplatní nadměrný odpočet daně na vstupu. V tomto rozsahu by byl použitelný článek 203 směrnice o DPH. V konečném důsledku je ale úkolem předkládajícího soudu, aby posoudil, zda a v jakém rozsahu existuje abstraktní nebezpečí časového souběhu daňové povinnosti poskytovatele a odpočtu daně příjemce plnění.

40. I v případě, že jisté abstraktní riziko nelze v konkrétních případech vyloučit, neznamená to však, že se daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH vztahuje na všech 22 557 faktur. Takováto „logika nakažení“ – protože nelze vyloučit, že takovouto fakturu dostala nějaká osoba povinná k dani, spadají všechny faktury do působnosti článku 203 směrnice – je právu upravujícím DPH cizí a Rakousko ji ani blíže neodůvodňuje.

41. Daňová povinnost podle článku 203 směrnice se týká konkrétní nesprávné faktury. Případně lze odhadem, který zpravidla lze v daňovém právu procesním použít, stanovit počet abstraktně „nebezpečných faktur“ a daňovou povinnost podle článku 203 směrnice o DPH omezit na tento počet. Posledně uvedené je rovněž v souladu se zásadou neutrality, podle níž osoba povinná k dani coby výběřčí daně na účet státu zásadně nemá být sama daní z přidané hodnoty zatížena⁸.

42. V projednávané věci lze s ohledem na druh zdanitelného plnění (oprávnění ke vstupu na vnitřní hřiště), které uplatní osoba povinná k dani nanejvýš výjimečně, vycházet z velmi nízkého potenciálu nebezpečí.

43. Z tohoto důvodu lze odpověď na první otázku doplnit takto: V rozsahu, v němž mezi příjemci faktur byly i osoby povinné k dani, naproti tomu platí daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH. Podíl těchto faktur zakládajících abstraktní nebezpečí musí být případně stanoven odhadem.

D. Mylná výše sazby daně a povinnost opravit faktury

44. V rozsahu, v němž platí článek 203 směrnice o DPH, vyvstává otázka možnosti opravy těchto faktur za účelem snížení nadměrné daňové povinnosti (na základě faktury) na daň, která má být odvedena podle hmotného práva (na základě zdanitelného plnění) podle článku 193 směrnice o DPH. Otázka by stejnou měrou vyvstala, kdyby Soudní dvůr oproti mému návrhu rozšířil daňovou povinnost podle článku 203 směrnice o DPH rovněž na faktury vystavené konečným spotřebitelům nepovinným k dani.

1. Judikatura Soudního dvora týkající se možnosti opravy

45. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že směrnice o DPH neobsahuje žádná ustanovení o opravě DPH bezdůvodně uvedené na faktuře jejím vystavitelem⁹. Dokud tedy tato mezera nebude unijním normotvůrcem vyplněna, je na členských státech, aby našly řešení tohoto problému¹⁰. Pro toto řešení ovšem Soudní dvůr vypracoval dva přístupy, k nimž musí členské státy přihlížet.

46. Je zaprvé úkolem členský států, aby za účelem zajištění neutrality DPH stanovily ve svých vnitrostátních právních rádech možnost opravy *každé* bezdůvodně vyfakturované daně, pokud vystavitel faktury prokáže *dobrou víru*¹¹.

⁸ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

⁹ – Takto výslovně rozsudky ze dne 18. března 2021, *P* (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 30), ze dne 15. března 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 38) a ze dne 19. září 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 48).

¹⁰ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 35), ze dne 6. listopadu 2003, *Karageorgou a další* (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 49), ze dne 19. září 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 49), a ze dne 13. prosince 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

¹¹ – Rozsudky ze dne 18. března 2021, *P* (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 31), ze dne 2. července 2020, *Terracult* (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27), ze dne 8. května 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33), ze dne 18. června 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a ze dne 13. prosince 1989, *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

47. To podle názoru Soudního dvora vylučuje například vnitrostátní úpravu, která vylučuje opravu daně po zahájení daňové kontroly¹². Totéž platí, je-li oprava daňové povinnosti vystavitele, který fakturu vystavil v dobré víře, podmíněna opravou faktur, která fakticky není možná, protože jména příjemců faktur nejsou známa. Takováto podmínka by byla nepřiměřená¹³.

48. A dále zásada neutrality DPH vyžaduje, aby bylo možné opravit bezdůvodně vyfakturovanou daň z přidané hodnoty, pokud vystavitel faktury včas a zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů, *aniž* mohou členské státy takovou opravu podmínit dobrou vírou vystavitele faktury¹⁴. Tato oprava nesmí navíc záviset na uvážení daňové správy¹⁵.

a) Oprava daňové povinnosti vystavitele faktury jednajícího v dobré víře

49. Z této judikatury vyplývá, že osoba povinná k dani, která prokáže dobrou víru, může neodůvodněně vyúčtovanou daň z přidané hodnoty (myšlena je její daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH) opravit navzdory ne zcela vyloučenému nebezpečí ztráty daňových příjmů¹⁶.

50. Tato judikatura¹⁷ přihlíží ke skutečnosti, že poskytovatel plnění (který také vystavuje fakturu resp. ji zčásti musí vystavit – viz článek 220 směrnice o DPH) má pouze funkci výběřčího daní na účet státu¹⁸. Komise jej v písemném vyjádření dokonce označuje za „prodlouženou ruku finančního úřadu“. Plní-li tuto funkci v dobré víře, pak musí stát, který jej jako výběřčího daně zapojil, odpovídat za následky případných chyb.

51. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přesně nevyplývá, proč společnost P GmbH použila nesprávnou sazbu daně. Předkládající soud proto musí ověřit, zda lze v tomto smyslu v projednávané věci hovořit o vystaviteli faktury v dobré víře. Přitom je ovšem nutno vzít v úvahu, že správná sazba daně někdy závisí na složitých právních definicích, a nelze ji proto vždy jednoznačně určit. V takových případech existuje vysoké riziko právního omylu. Čím komplexnější je směrnice o DPH resp. vnitrostátní zákon o DPH, tím vyšší je toto riziko pro osobu povinnou k dani.

¹² – Rozsudek ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, bod 33).

¹³ – V tomto smyslu k nesplnitelné podmínce viz rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, bod 34).

¹⁴ – Rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, bod 37), ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 37), ze dne 6. listopadu 2003, Karageorgou a další (C-78/02 až C-80/02, EU:C:2003:604, bod 50), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 58).

¹⁵ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 38), a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 68).

¹⁶ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36), a ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18).

¹⁷ – Výchozím bodem byl rozsudek ze dne 13. prosince 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, bod 18). Od té doby je tato část textu trvale opakována, aniž by ovšem kdy bylo skutečně objasněno, proč a za jakých podmínek lze v této souvislosti hovořit o osobě povinné k dani jednající v dobré víře – srovnej jen rozsudky ze dne 18. března 2021, P (tankovací karty) (C-48/20, EU:C:2021:215, body 31 a násl.), ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27), ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33), ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, bod 33), a ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 36).

¹⁸ – Rozsudky ze dne 11. listopadu 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, bod 31), ze dne 15. října 2020, E. (DPH – snížení daňového základu) (C-335/19, EU:C:2020:829, body 31), ze dne 8. května 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, bod 22), ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

52. Pokud tedy byla nesprávná sazba daně použita pouze z důvodu nesprávného právního posouzení (právní omyl), lze podle mého názoru vycházet z toho, že vystavitel faktury jednal v dobré víře. Příkladem může být situace, kdy je příslušná sazba daně sporná a osoba povinná k dani se – jak se ukáže později – rozhodla pro nesprávný názor. Něco jiného může platit, pokud se osoba povinná k dani vyšší sazby daně vůbec nezabývá, tedy pokud bylo jednoznačné, jaká sazba daně se použije. Takovýto právní omyl by nebyl pochopitelný ani vysvětlitelný, takže v takovém případě bych o vystaviteli faktury jednajícím v dobré víře v tomto smyslu nehovořila. Rozhodující tedy je, zda lze osobě povinné k dani coby výběřčímu daní na účet státu vytýkat vystavení chybné faktury.

53. Konstatuje-li tedy předkládající soud, že společnost P GmbH při použití nesprávné běžné sazby daně jednala v tomto smyslu v dobré víře, pak není relevantní, zda bylo odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Vzhledem k tomu, že nebezpečí ztráty daňových příjmů vyplývá ze samotné existence chybných faktur, nebyla by oprava faktur pro opravu daňové povinnosti ani nezbytná.

b) Oprava daňové povinnosti nezávisle na dobré víře vystavitele faktury

54. Otázka opravy faktur za účelem odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů ale vzniká, jestliže předkládající soud dospěje k závěru, že osoba povinná k dani nejednala při vystavení faktury v dobré víře. V tom případě může být daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH opravena pouze, pokud bylo nebezpečí ztráty daňových příjmů včas a v plném rozsahu odstraněno.

55. Ovšem, jak dále uvádí Soudní dvůr, opatření, jež mají členské státy možnost přijmout k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy uplatňována způsobem, který by zpochybňoval neutralitu DPH, která je základní zásadou společného systému DPH¹⁹. To platí zejména pro znaky abstraktního rizika (k tomu již výše body 30 a násl.).

56. Pokud je vrácení DPH – myšleno je snížení DPH, která má být odvedena podle článku 203 směrnice o DPH – vzhledem k podmínkám, za kterých lze podat žádost o vrácení daně, nemožné či nepřiměřeně náročné, mohou proto uvedené zásady vyžadovat, aby členské státy upravily nástroje a procesní způsoby potřebné k tomu, aby osobě povinné k dani bylo umožněno získat zpět bezdůvodně vyfakturovanou daň²⁰.

57. Podle předkládajícího soudu však v projednávané věci neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů. V tom případě není nezbytná ani oprava faktur.

2. K nakládání s faktickou nemožností opravy

58. Existuje-li však přece jen určité nebezpečí (viz body 38 a násl. výše) – což musí posoudit předkládající soud a v případě nutnosti může postupovat odhadem – byla by pro odstranění tohoto nebezpečí ztráty daňových příjmů, která vyplývá z existence těchto chybných faktur, v zásadě zapotřebí oprava.

¹⁹ – Rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 39), viz obdobně rozsudek ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Stobel (C-454/98, EU:C:2000:469, body 59 a zde citovaná judikatura).

²⁰ – Rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 40), v tomto smyslu obdobně viz rozsudek ze dne 15. března 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, bod 41).

59. Předkládající soud se přitom táže, zda je možné na této zásadě trvat, je-li oprava dotčených faktur fakticky nemožná, protože příjemci faktur nejsou známi. Vyžadovat od vystavitele faktury něco nemožného by mohlo představovat nepřiměřený požadavek. Na druhé straně vystavitel faktury, jak zdůrazňuje Rakousko, sám svým chováním toto riziko nebezpečí ztráty daňových příjmů přivodil.

60. Podle mého názoru řešení v takových případech – existujícího nebezpečí ztráty daňových příjmů a faktické nemožnosti opravy chybně vystavených faktur – závisí také na posouzení příslušné chyby. To je v souladu s judikaturou Soudního dvora, který chrání vystavitele faktury jednajícího v dobré víře (k tomu body 52 a násl. výše), zatímco vystavitel faktury nejednající v dobré víře musí nebezpečí ztráty daňových příjmů odstranit. Je-li to možné pouze cestou opravy faktur, pak jde její nemožnost k jeho tíži.

61. Vzhledem k tomu, že nebezpečí ztráty daňových příjmů vychází z existence nesprávných faktur, musí být tyto faktury zásadně opraveny. Nepodaří-li se to, nelze ani snížit daňovou povinnost podle článku 203 směrnice o DPH. Na rozdíl od názoru Komise je v tomto smyslu irelevantní, zda vůbec existovala povinnost vystavit fakturu, neboť se jedná o odstranění daňové povinnosti k DPH vzniklé na základě nesprávné faktury (viz body 25 a násl. výše).

3. Dílčí závěr

62. Unijní právo, zejména zásady proporcionality a neutrality daně z přidané hodnoty, vyžaduje možnost opravy daňové povinnosti na DPH, která má podle článku 203 směrnice o DPH podobu abstraktní odpovědnosti za nebezpečí. Povinnost připustit opravu existuje nezávisle na odstranění tím vzniklého nebezpečí ztráty daňových příjmů, jestliže vystavitel faktury jednal v dobré víře, protože se např. pouze dopustil právního omylu. V případě, že nejednal v dobré víře, musí být nebezpečí ztráty daňových příjmů odstraněno. K tomu je zásadně nezbytné provést opravu faktury. Nemůže-li tak vystavitel faktury učinit, spadá tato nemožnost do oblasti jeho rizika. V tom případě zůstává zachována daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH.

E. K námitce bezdůvodného obohacení

63. Podotázkou 2b se předkládající soud táže, zda opravě daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH brání, že nadměrnou DPH zaplatil konečný spotřebitel v rámci ceny, takže by se v konečném důsledku obohatila pouze osoba povinná k dani poskytující plnění (v projednávané věci společnost P GmbH).

64. Unijní právo nebrání tomu, aby vnitrostátní právo (jako je § 239a BAO v projednávané věci) odmítlo vrácení bezdůvodně vybraných daní, které by vedly k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob²¹. Avšak „zásada zákazu bezdůvodného obohacení [...] musí být uplatňována v souladu s takovými zásadami, jako je zásada rovného zacházení“²².

²¹ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 48), ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 41), ze dne 21. září 2000, Michailidis (C-441/98 až C-442/98, EU:C:2000:479, bod 31), a ze dne 24. března 1988, Komise v. Itálie (104/86, EU:C:1988:171, bod 6).

²² – Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 41).

65. Jak ale již Soudní dvůr rozhodl, o obohacení se nejedná již tehdy, když byla daň, která je v rozporu s unijním právem, přenesena v ceně na konečného spotřebitele. Osobě povinné k dani samotné, jestliže byla daň v plném rozsahu začleněna do ceny, mohla vzniknout hospodářská újma související se snížením objemu jejích tržeb²³.

66. V projednávané věci by byl podnik, který by byl konkurentem společnosti P GmbH a požadoval stejnou cenu, zatížen daní z přidané hodnoty ve výši pouze 13/113 ceny a nikoliv daní z přidané hodnoty ve výši 20/120 ceny. Při stejné ceně by společnost P GmbH měla v důsledku svého omylu ohledně výše sazby daně menší ziskovou marži než srovnatelný konkurent. Při stejné ziskové marži by společnost P GmbH musela v důsledku svého omylu účtovat vyšší cenu, což by opět byla konkurenční nevýhoda. To v projednávané věci hovoří proti bezdůvodnému obohacení společnosti P GmbH.

67. Jak Soudní dvůr dále uvedl, podmínkou úspěšnosti námitky je obohacení ze strany členského státu, aby hospodářská zátěž osoby povinné k dani, kterou jí způsobila bezdůvodně vybraná daň, byla *zcela neutralizována*²⁴.

68. Existence a rozsah bezdůvodného obohacení, které by osobě povinné k dani přineslo vrácení daně vybrané v rozporu s právem Společenství, proto mohou být, jak tvrdí Soudní dvůr, zjištěny pouze na základě ekonomické analýzy, která přihlédne ke všem rozhodným skutečnostem²⁵. Důkazní břemeno bezdůvodného obohacení přitom nese členský stát²⁶. V případě nepřímých daní (totéž platí v projednávané věci pro nepřímo vybíranou DPH) se nelze domnívat, že došlo k přenesení daně²⁷.

69. Provedení takovéto analýzy přísluší předkládajícímu soudu²⁸. Soudní dvůr k tomu však může poskytnout užitečná vodítka, která mohou být relevantní pro komplexní zohlednění všech skutečností.

70. Zaprvé je nutno přihlédnout ke skutečnosti, že v případě, jako je ten v projednávané věci, v němž koneční spotřebitelé jakožto skuteční poplatníci daně z přidané hodnoty nejsou známi, nesprávně vybraná daň v nadměrné výši „obohatí“ buď stát, nebo podnikatele poskytujícího plnění. Asi proto má Komise za to, že se správce daně zásadně nemůže odvolávat na bezdůvodné obohacení společnosti P GmbH. Rakouský daňový zákon zde poskytuje státu pouze snížený nárok na daň (tedy ve výši 13/113 ceny) ohledně plnění poskytnutých společnostmi P GmbH. Částka překračující tento rámec představuje hmotně právně „bezdůvodné obohacení“ státu. Naproti tomu osoba povinná odvést daň měla z pohledu občanského práva nárok na cenu sjednanou s konečnými spotřebiteli v její plné výši.

²³ – Rozsudky ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09, EU:C:2011:540, bod 21), ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, body 42 a bod 56), a ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, body 29 a násl.).

²⁴ – Rozsudek ze dne 16. května 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, bod 28). To si lze představit například v situaci, kdy členský stát zároveň dotoval neodůvodněně zvýšenou cenu. Tak tomu ale v projednávané věci není.

²⁵ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 49), ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 43), a ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další (C-147/01, EU:C:2003:53, bod 100).

²⁶ – Takto lze chápat výklad v rozsudku ze dne 24. března 1988, Komise v. Itálie (104/86, EU:C:1988:171, bod 11). Stejným směrem se ubírá rozsudek ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09, EU:C:2011:540, bod 20), který ohledně nevrácení daní, které neměly být odvedeny, hovoří o výjimce, kterou je třeba vykládat restriktivně. Viz rovněž rozsudek ze dne 21. září 2000, Michailidis (C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 33).

²⁷ – Takto výslovně rozsudek ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 25 na konci).

²⁸ – Rozsudky ze dne 18. června 2009, Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 50), ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 44), ze dne 21. září 2000, Michailidis (C-441/98 až C-442/98, EU:C:2000:479, bod 32), a ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, body 23 a 25).

71. Navíc je u plnění poskytovaných konečným spotřebitelům zpravidla irelevantní, z čeho se konečná cena skládá, protože ti nemohou uplatnit odpočet daně. Nesprávnost vlastních podkladů pro stanovení ceny se zásadně, na rozdíl od tvrzení Komise, netýká občanskoprávního nároku na zaplacení ceny sjednané s konečnými spotřebiteli, pokud a v rozsahu v němž konkrétní výše DPH nebyla zvláštním smluvním základem.

72. Tento závěr potvrzuje článek 73 a násl. směrnice o DPH. Podle něj zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které má poskytovatel získat od příjemce. Tím je sjednaná cena. Podle čl. 78 písm. a) směrnice o DPH základ daně nezahrnuje samotnou DPH. Podle koncepce směrnice o DPH je proto daň z přidané hodnoty ze zákona obsažena ve sjednané ceně vždy ve správné výši. To Soudní dvůr potvrdil teprve nedávno, dokonce v případě podvodu na DPH²⁹.

73. Pokud ovšem – nezávisle na správném uvedení na faktuře – je DPH přenášena na konečného spotřebitele vždy ve správné výši (článek 73 a čl. 78 písm. a) směrnice o DPH), pak nelze hovořit o tom, že konečný spotřebitel zaplatil příliš vysokou DPH, a společnost P GmbH se tedy v projednávané věci bezdůvodně obohatí, pokud stát vrátí daň, která nemusí být ze zákona odvedena. Konečný spotřebitel zaplatil DPH ve správné výši (viz články 73 a 78 směrnice o DPH), tato DPH byla pouze v nesprávné výši kalkulována a v nesprávné výši uvedena na faktuře.

74. V tomto ohledu již Soudní dvůr konstatoval, že při nezbytném celkovém posouzení může být rozhodující, zda jsou ve smlouvách uzavřených mezi účastníky uvedeny pevné částky úhrad za poskytnuté služby nebo částky základní, případně zvýšené o příslušné daně. V prvním případě, tedy při sjednání pevné částky, by se ze strany poskytovatele nejednalo o bezdůvodné obohacení³⁰. Šla bych ještě o krok dál a v případě sjednané pevné částky s konečným spotřebitelem a přenesení daně z přidané hodnoty bych z podstaty vyloučila bezdůvodné obohacení osoby povinné k dani poskytující plnění. Ta musí akceptovat buď nižší ziskovou marži, nebo nižší konkurenceschopnost než její konkurenti.

75. Okolnost, že koneční spotřebitelé zaplatili konečnou cenu, která byla nesprávně kalkulována (protože obsahovala nadměrný podíl DPH a příliš nízkou ziskovou marži), nebrání opravě daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH. Bezdůvodné obohacení osoby povinné k dani z toho zásadně nevyplývá, pokud byla sjednána tzv. pevná částka (pevná cena). Něco jiného může platit, pokud byla sjednána cena s připočtením daně z přidané hodnoty v zákonem stanovené sazbě. Tento případ lze v projednávané věci vyloučit.

V. Závěry

76. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) takto:

„1. Jsou-li příjemci plnění konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, vystavitel faktury nedluží DPH podle článku 203 směrnice o DPH. V rozsahu, v němž mezi příjemci faktur byly i osoby povinné k dani, naproti tomu platí daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH. Podíl těchto faktur musí být případně stanoven odhadem.

²⁹ – Rozsudek ze dne 1. července 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, bod 34). Požadavek daňové správy, aby DPH byla ke sjednané ceně (bez daně) připočtena jako určitý druh sankce, Soudní dvůr právem odmítl.

³⁰ – Takto podobně již rozsudek ze dne 18. června 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, bod 50).

2. Zásady proporcionality a neutrality daně z přidané hodnoty vyžadují možnost opravy daňové povinnosti na DPH, která má podle článku 203 směrnice o DPH podobu abstraktní odpovědnosti za nebezpečí. Povinnost připustit opravu existuje nezávisle na odstranění tím vzniklého nebezpečí ztráty daňových příjmů, jestliže vystavitel faktury jednal v dobré víře. Osoba povinná k dani jednala v dobré víře, jestliže se dopustila právního omylu, který jí nelze vytýkat. V případě, že nejednala v dobré víře v tomto smyslu, je odstranění tohoto nebezpečí ztráty daňových příjmů nezbytnou podmínkou. K tomu je zásadně zapotřebí provést opravu faktury. Nemůže-li tak vystavitel faktury učinit, spadá tato nemožnost do oblasti jeho rizika. V tom případě zůstává zachována daňová povinnost podle článku 203 směrnice o DPH.
3. Skutečnost, že koneční spotřebitelé zaplatili cenu, která byla nesprávně kalkulována (protože obsahovala nadměrný podíl DPH a příliš nízkou ziskovou marži), nebrání opravě daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH. Bezdůvodné obohacení osoby povinné k dani z toho v každém případě nevyplývá, pokud byla sjednána tzv. pevná částka (pevná cena).“