



# Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 14. července 2022<sup>1</sup>

**Věc C-247/21**

**Luxury Trust Automobil GmbH**  
**další účastník řízení:**  
**Finanzamt Österreich**

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

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Třístranný obchod uvnitř Společenství – Zvláštní režim – Účel a právní důsledky zvláštního režimu – Uvedení přenesení daňové povinnosti na fakturu jako podmínka – Oprava chybné faktury – Zpětná účinnost opravy – Oprava bez doručení“

## I. Úvod

1. Tato věc dává Soudnímu dvoru příležitost, aby upřesnil a podrobněji vyjasnil svou judikaturu ve smyslu „substance over form“. Možná přitom bude muset více než dosud zohlednit *telos* dotčených ustanovení. Projednávaná věc se týká zvláštního případu řetězce plnění uvnitř Společenství, takzvaného třístranného obchodu uvnitř Společenství. Ten dosud téměř nebyl předmětem rozhodnutí Soudního dvora<sup>2</sup>.
2. Prodává-li A (NL) zboží B (AUT), B jej prodá C (CZ) a A jej poté dodá přímo C, přičemž dodání, které A uskutečnil ve prospěch B, je dodáním uvnitř Společenství (v Nizozemsku) osvobozeným od daně, pak za obvyklých podmínek platí: B se musí registrovat v České republice (tedy v zemi určení), aby tam zdanil pořízení zboží uvnitř Společenství a odvedl DPH z prodeje zboží C. Až do chvíle, kdy je doloženo zdanění pořízení zboží v zemi určení, musí B navíc zdanit i pořízení zboží uvnitř Společenství v Rakousku. Posledně uvedené je v projednávané věci předmětem sporu.
3. Za účelem zjednodušení této komplexní situace vytvořil normotvůrce pro tento případ (tři podniky ze tří členských států se třemi odtud pocházejícími identifikačními čísly obchodují se zbožím, které je přepraveno přímo od prvního k poslednímu) článkem 141 směrnice o dani z přidané hodnoty (DPH)<sup>3</sup> ve spojení s jejími články 42 a 197 zvláštní režim (takzvaný třístranný obchod uvnitř Společenství).

<sup>1</sup> – Původní jazyk: němčina.

<sup>2</sup> – Pokud vím, bylo to dokonce pouze jednou: rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

<sup>3</sup> – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporný rok (2014).

4. Ten podnik uprostřed (B) umožňuje vyhnout se registraci v zemi určení (CZ) a pořízení zboží uvnitř Společenství s rozvazující podmínkou ve státě, který přidělil používané daňové identifikační číslo (AUT), pokud a protože daňová povinnost za jeho dodání přejde na posledního v řadě (a tedy rovněž do země určení). Aby o tom měl posledně uvedený (C) povědomí a v místě určení odvedl příslušnou daň z pořízení zboží, je tento režim podmíněn mimo jiné vystavením faktury, která na toto převedení daňové povinnosti upozorňuje.

5. Jak ale postupovat, pokud toto upozornění na faktuře uvedeno není? V některých rozhodnutích měl Soudní dvůr za to, že pouhé formální chyby nemohou odpočet daně na vstupu zpochybnit<sup>4</sup>. Platí to rovněž pro uplatnění tohoto zvláštního režimu? Nebo je uvedení převedení daňové povinnosti na faktuře v tomto případě hmotně právní podmínkou?

6. Výrazem mimořádného a také praktického významu této právní otázky, kterou Soudní dvůr dosud nevyjasnil, je rovněž skutečnost, že jen v Německu existují již tři rozhodnutí finančních soudů<sup>5</sup> s různými výsledky. Zajímavé je, že všechna tři rozhodnutí se stejnou měrou odvolávají na judikaturu Soudního dvora. To vedlo ke dvěma řízením o opravném prostředku „Revision“ u Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), který nyní čeká na rozhodnutí Soudního dvora v této věci<sup>6</sup>.

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

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

8. Článek 40 směrnice o DPH stanoví:

„Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.“

9. Článek 41 směrnice o DPH stanoví:

„Aniž je dotčen článek 40, má se za to, že se místo pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nachází na území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem daně podle článku 40.“

Je-li pořízení zboží předmětem daně podle článku 40 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží poté, co bylo předmětem daně podle prvního pododstavce, základ daně se v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, přiměřeně snižuje.“

<sup>4</sup> – Takto např. rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43); viz k dalším zdrojům poznámky pod čarou 9 a 10.

<sup>5</sup> – Finanzgericht Köln (Finanční soud v Kolíně nad Rýnem), rozsudek ze dne 26. května 2020, 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru), rozsudek ze dne 22. dubna 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finanční soud Porýní-Vestfálsko), rozsudek ze dne 28. listopadu 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

<sup>6</sup> – Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), usnesení ze dne 20. října 2021, XI R 38/19 a ze dne 19. října 2021, XI R 14/20.

10. Článek 42 směrnice o DPH zní:

„Ustanovení čl. 41 prvního pododstavce se nepoužije a pořízení zboží uvnitř Společenství je předmětem daně podle článku 40, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

- a) pořizovatel prokáže, že toto pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného podle článku 40, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197;
- b) pořizovatel splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení stanovené v článku 265.“

11. Článek 141 směrnice o DPH zní:

„Každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40, jsou-li splněny tyto podmínky:

[...]

- e) osoba uvedená v písmenu d) byla v souladu s článkem 197 určena za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.“

12. Článek 197 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinen odvést pořizovatel zboží, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

- a) zdanitelným plněním je dodání zboží za podmínek stanovených v článku 141;

[...]

- c) faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě pořizovatele, je vystavena v souladu s kapitolou 3 oddíly 3 až 5.“

13. Oddíly 3 až 5 kapitoly 3 směrnice o DPH, zahrnují články 219a až 237 směrnice o DPH. Článek 219a této směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny články 244 až 248, platí toto:

1. Fakturace podléhá pravidlům použitelným v členském státě, v němž se dodání zboží nebo poskytnutí služby považuje za uskutečněné v souladu s hlavou V.
2. Odchylně od bodu 1 se na fakturaci vztahují pravidla použitelná v členském státě, v němž má dodavatel nebo poskytovatel sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž je dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněno, nebo pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, pravidla použitelná v členském státě, v němž má dodavatel nebo poskytovatel bydliště nebo v němž se obvykle zdržuje, jestliže:

- a) dodavatel nebo poskytovatel není usazen v členském státě, v němž se dodání zboží nebo poskytnutí služby považuje za uskutečněné v souladu s hlavou V, nebo provozovna dodavatele nebo poskytovatele v uvedeném členském státě se neúčastní dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 192a, a osobou povinnou odvést daň je osoba, které je zboží dodáno nebo služba poskytnuta, pokud pořizovatel nebo příjemce nevystaví fakturu.

[...]

14. Článek 226 body 11 a 11a směrnice o DPH zní:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

11. v případě osvobození od daně, odkaz na příslušné ustanovení této směrnice nebo odpovídající vnitrostátní ustanovení nebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je od daně osvobozeno;
- 11a. je-li osobou povinnou odvést daň pořizovatel nebo příjemce, poznámka ‚daň odvede zákazník‘.

**B. Rakouské právo**

15. Článek 25 odst. 1 až 5 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) ve znění použitelném v roce 2014 (BGBl. I č. 112/2012) zní:

„(1) O třístranný obchod se jedná tehdy, když tři podnikatelé ze tří různých členských států provádí plnění týkající se téhož zboží, přičemž toto zboží dodá poslednímu odběrateli přímo první dodavatel a jsou splněny podmínky uvedené v odstavci 3. Totéž platí i v případě, že posledním odběratelem je právnická osoba, která není podnikatelem nebo zboží nepořizuje pro svůj podnik.

(2) Pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu čl. 3 odst. 8 druhé věty se považuje za zdaněné, jestliže podnikatel (pořizovatel) prokáže, že se jedná o třístranný obchod, a splnil povinnost podat přiznání k dani podle odstavce 6. Nesplní-li podnikatel povinnost podat přiznání k dani, nárok na osvobození od daně se zpětnou účinností zanikne.

(3) Pořízení zboží uvnitř Společenství je od daně z DPH osvobozeno za těchto podmínek:

[...]

e) daň je povinen odvést příjemce podle odstavce 5.

(4) Vystavení faktury se řídí předpisy členského státu, z něhož pořizovatel provozuje podnikatelskou činnost. Provede-li dodání stálá provozovna pořizovatele, je rozhodné právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází. Účtuje-li příjemce plnění, na něhož přechází daňová povinnost, formou dobropisu, řídí se vystavení faktury předpisy členského státu, ve kterém došlo k uskutečnění dodání.

Použijí-li se na fakturaci ustanovení tohoto spolkového zákona, musí faktura navíc obsahovat tyto údaje:

- výslovné upozornění, že se jedná o třístranný obchod uvnitř Společenství a že daňovou povinnost má poslední odběratel,
- identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž podnikatel (pořizovatel) uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží, a
- identifikační číslo pro účely DPH příjemce dodání.

(5) V případě třístranného obchodu je daň povinen odvést příjemce zdanitelného dodání zboží, pokud faktura vystavená pořizovatelem splňuje požadavky uvedené v odstavci 4.“

16. Článek 3 odst. 8 UStG zní:

„K pořízení zboží uvnitř Společenství dochází na území členského státu, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy. Použije-li pořizovatel ve styku s dodavatelem identifikační číslo pro účely DPH, které mu bylo přiděleno jiným členským státem, má se za to, že k pořízení zboží došlo na území tohoto členského státu, dokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem DPH v členském státě uvedeném v první větě. [...]“

### III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

17. Luxury Trust Automobil GmbH je rakouská společnost s ručením omezeným se sídlem v Rakousku (dále jen „žalobkyně“). Její podnikatelská činnost spočívá v přeshraničním zprostředkování a přeshraničním prodeji luxusních vozidel.

18. V roce 2014 žalobkyně několikrát zakoupila vozidla od dodavatele se sídlem ve Spojeném království a prodala je dále podniku se sídlem v České republice (společnost M s.r.o.). Všechny tři zúčastněné podniky vystupovaly pod identifikačním číslem, které jim bylo pro účely DPH (dále jen „DIČ“) přiděleno státem jejich sídla. Vozidla byla příjemci v České republice dodána přímo dodavatelem se sídlem ve Spojeném království; dopravu vozidel zajistila žalobkyně.

19. Ve třech fakturách vystavených žalobkyní (všechny z března 2014) bylo uvedeno české DIČ příjemce, rakouské DIČ žalobkyně a britské DIČ dodavatele. Faktury vždy obsahovaly poznámku „třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“. Ve fakturách nebyla uvedena DPH (vždy pouze „fakturovaná částka netto“).

20. V souhrnném hlášení za měsíc březen 2014 vykážala žalobkyně tato dodání zboží ve vztahu k DIČ českého příjemce a uvedla, že se jedná o třístranné obchody.

21. Český podnik M s.r.o. je českou daňovou správou kvalifikován jako „missing trader“. Daný podnik se české daňové správě nepodařilo kontaktovat a v souvislosti s danými třístrannými obchody v České republice nepřiznal ani neodvedl žádnou DPH. V době provádění sporných dodání zboží byla nicméně společnost M s.r.o. v České republice registrována pro účely DPH.

22. Rozhodnutím ze dne 25. dubna 2016 vyměřil finanční úřad žalobkyni dlužnou DPH za rok 2014. V odůvodnění finanční úřad uvedl, že tři faktury vystavené žalobkyní na českou společnost M s.r.o. neobsahovaly upozornění na přenesení daňové povinnosti (čl. 25 odst. 4 UStG). S ohledem na použití rakouského DIČ je podle čl. 3 odst. 8 UStG třeba mít za to, že se jedná o pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné v Rakousku.

23. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) zamítl stížnost, kterou žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí. V odůvodnění Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) na doplnění uvedl, že žalobkyně opravila dotčené tři faktury pomocí opravných dokladů ze dne 23. května 2016, a to s upozorněním na přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Nepodařilo se ovšem prokázat, že opravy faktur byly českému podniku skutečně doručeny. Nesprávné faktury tedy nebyly opraveny, a proto není nutno se podrobněji zabývat otázkou, zda je na základě dodatečně opravené faktury možné uplatnit zjednodušující režim pro třístranný obchod. V projednávané věci nebyla ve státě určení odvedena žádná daň.

24. Ustanovení týkající se třístranného obchodu nemusí být za skutkových okolností ve smyslu čl. 25 odst. 1 UStG použita obligatorně. Pořizovatel (prostřední podnikatel účastníci se třístranného obchodu) má naopak právo si zvolit, zda si přeje u určitého dodání zboží použít režim třístranného obchodu, či nikoli. Pokud pořizovatel zamýšlí dosáhnout v členském státě určení osvobození svého pořízení zboží uvnitř Společenství od daně a přenesení daňové povinnosti související s jeho dodáním zboží na příjemce, musí na faktuře uvést údaje podle čl. 25 odst. 4 UStG. Tak tomu v projednávané věci není. Ustanovení článku 25 UStG se proto nepoužije.

25. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek k Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko). Uvedený soud přerušil řízení a v rámci řízení o předběžné otázce podle článku 267 SFEU předložil Soudnímu dvoru tyto otázky:

- „1. Musí být čl. 42 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) této směrnice vykládán v tom smyslu, že k určení příjemce dodání za osobu povinnou odvést daň došlo i v případě, že je ve faktuře, ve které není vykázána žádná částka DPH, uvedena poznámka: ‚Třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně‘?
2. V případě záporné odpovědi na první otázku:
  - a) Lze takový údaj uvedený na faktuře dodatečně právoplatně opravit (uvedením poznámky: ‚Třístranný obchod uvnitř Společenství podle článku 25 UStG. Daňová povinnost přechází na příjemce plnění.‘)?
  - b) Je k tomu, aby oprava byla právoplatná, nezbytné, aby opravená faktura byla doručena příjemci faktury?
  - c) Nastává účinek opravy zpětně ke dni, kdy byla faktura původně vystavena?
3. Musí být článek 219a směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se použijí pravidla o fakturaci použitelná v tom členském státě, jehož pravidla by se použila, pokud by na faktuře (ještě) nedošlo k určení ‚pořizovatele‘ za osobu povinnou odvést daň; nebo se použijí pravidla použitelná v tom členském státě, jehož pravidla by se použila, pokud by se mělo za to, že určení ‚pořizovatele‘ za osobu povinnou odvést daň je platné?“

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

#### IV. Právní analýza

##### A. K předběžným otázkám

27. Předběžné otázky se v jádru týkají nakládání se speciálním přeshraničním řetězcem plnění mezi třemi osobami, který se v důsledku „formální chyby“ na faktuře může prostřednímu podniku (žalobkyni) velmi prodražit. Pokud by žalobkyně na faktuře například uvedla: „Třístranný obchod uvnitř Společenství podle článku 42 ve spojení s článkem 141 směrnice o DPH. Upozorňujeme na skutečnost, že na Vás jako příjemce plnění přechází podle čl. 197 odst. 1 směrnice o DPH daňová povinnost.“, nemusela by v Rakousku platit žádnou daň.

28. Žalobkyně, z jejího pohledu bohužel, ale uvedla pouze „třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“, proto daňový správce v Rakousku vyměřil daň z pořízení zboží uvnitř Společenství v Rakousku. Vychází totiž z toho, že dodání žalobkyni je dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně.

29. V takovém případě musí být toto pořízení podle čl. 41 odst. 1 směrnice o DPH navíc předmětem daně v tom členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž bylo zboží pořízeno. Podle odstavce 2 tohoto článku tomu tak není pouze tehdy, když žalobkyně zdanila pořízení zboží uvnitř Společenství v České republice. To se ještě nestalo. Podle judikatury Soudní dvora ovšem žalobkyně nemůže DPH podle čl. 41 odst. 1 směrnice o DPH neutralizovat jejím odpočtem<sup>7</sup>. Tato DPH se tak pro osobu povinnou k dani stává nákladovým faktorem, ačkoliv ta má být – jak Soudní dvůr často uvádí – v plné míře osvobozena od zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplácena v rámci její ekonomické činnosti<sup>8</sup>.

30. I z tohoto důvodu je Soudní dvůr skutečně velkorysý, pokud jde o chybějící nebo nesprávné údaje na faktuře. Tato judikatura označovaná jako „substance over form“ se dosud vztahovala na odpočet daně<sup>9</sup> a osvobození dodání uvnitř Společenství od daně<sup>10</sup>. Je pravda, že problémy členských států právě při dohledu nad přeshraničními plněními, které byly s touto judikaturou spojeny, vedly ke změně směrnice o DPH<sup>11</sup>, která nyní výslovně zdůrazňuje mimořádný význam

<sup>7</sup> – Rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 45).

<sup>8</sup> – Rozsudky ze dne 28. října 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – postupné platby) (C-324/20, EU:C:2021:880, bod 52), ze dne 15. října 2020, E. (DPH – snížení základu daně) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31), 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).

<sup>9</sup> – Rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (vrácení DPH – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80), ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42), ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39), ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

<sup>10</sup> – Viz například: rozsudky ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36), ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 39 a následující), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 45 a 46), a ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

<sup>11</sup> – Jinak zřejmě nelze chápat ani výroky, které lze nalézt v bodech 3 a 7 odůvodnění směrnice Rady ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy, Úř. věst. 2018, L 311, s. 3.

dosud jako pouhou formalitu vnímaného identifikačního čísla pro DPH při hromadném zpracování, jako je to podle právních předpisů upravujících DPH. V projednávané věci ovšem tato změna není časově relevantní ani v ní identifikační číslo pro DPH nechybí.

31. V projednávané věci jde pouze o chybějící upozornění na přenesení daňové povinnosti na poslední podnik v řadě v rámci třístranného obchodu uvnitř Společenství. Navíc podnik jako příjemce faktury, na které není zvlášť uvedena DPH a která upozorňuje na to, že se jedná o „třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“, by možná sám mohl dospět k závěru, že jako příjemce plnění dluží DPH.

32. Právě z tohoto důvodu se předkládající soud táže, zda se navzdory „formálně“ nesprávně vystavené faktuře přece jen (hmotněprávně) nejedná o třístranný obchod uvnitř Společenství, a proto je pořízení zboží uvnitř Společenství žalobkyní v Rakousku považováno za zdaněné (k tomu bod B). V případě záporné odpovědi se soud táže, zda je přípustná alespoň zpětně účinná oprava chybné faktury a zda musí být tato faktura doručena příjemci plnění (k tomu bod C). Dále se předkládající soud rovněž táže, co má být na opravené faktuře uvedeno resp. podle jakých účetních předpisů kterého členského státu (země určení nebo země, která vydala identifikační číslo použité poskytovatelem) má být tato oprava provedena (k tomu bod D).

## **B. K nezbytnosti faktury, která výslovně poukazuje na přenesení daňové povinnosti**

### *1. Judikatura „substance over form“ Soudního dvora*

33. Pochybnosti, zda je pro využití zvláštního režimu skutečně nezbytná odpovídající faktura, vyplývají z judikatury Soudního dvora. Je pravda, že článek 178 směrnice o DPH stanoví jako podmínku pro uplatnění odpočtu daně „fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6“. Podle judikatury Soudního dvora ovšem základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu byl příznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla určitým požadavkům formálním<sup>12</sup>. Faktura s údaji stanovenými v článku 226 směrnice 2006/112 představuje pouze formální podmínku, a nikoliv věcnou podmínku pro nárok na odpočet DPH<sup>13</sup>.

34. V souvislosti s třístranným obchodem uvnitř Společenství požaduje čl. 141 písm. e) směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 197 odst. 1 písm. c), aby faktura byla vystavena v souladu s „kapitolou 3 oddíly 3 až 5“. Pokud by Soudní dvůr důsledně pokračoval ve své judikatuře, znamenalo by to, že i tento znak skutkové podstaty je pouze formální povahy. Pak by bylo možné – v souladu s žalobkyní a dvěma uvedenými německými finančními soudy<sup>14</sup> – argumentovat, že porušení formálních požadavků nemůže vést k výsledku, který je v rozporu se zásadou neutrality. Setrvávání rakouské daňové správy na výslovném upozornění na přechod daňové povinnosti je proto nepřiměřené.

<sup>12</sup> – Rozsudky ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47), ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (vrácení DPH – faktury) (C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80), ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41), ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45), ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42), ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39), ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

<sup>13</sup> – Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, body 29 a 38), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, body 41 a násl.).

<sup>14</sup> – Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru), rozsudek ze dne 22. dubna 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finanční soud Porýní-Vestfálsko), rozsudek ze dne 28. listopadu 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.



35. Jak jsem již ale uvedla v několika stanoviscích z nedávné doby<sup>15</sup>, mají formální požadavky v hromadném zpracování, jako je to podle právních předpisů upravujících DPH, přece jen svoje oprávnění. Požadavek dodržování určitých formálních předpisů, které jsou předem známé, zejména není *ze své podstaty* neproporcionální<sup>16</sup>.

36. Z mého pohledu není tolik rozhodující otázka, zda se jedná o formální nebo hmotněprávní požadavky, jako spíše otázka, jaký účel sleduje zákonodárce – v projednávané věci tvůrce směrnice – nařízením těchto formálních požadavků. Pouze tehdy, je-li tento účel zřejmý, lze rozhodnout o tom, zda porušení formálního předpisu brání uplatnění určitých práv. Klasifikace požadavku směrnice o DPH jako „pouze“ formálního nebo jako hmotněprávního je přitom podružná.

37. Skutečnost, že chyba v čísle faktury uvedeném na faktuře (které je podle čl. 226 bodu 2 směrnice o DPH povinným údajem) neznamená, že je možné odepřít odpočet DPH, nevyplývá z formální povahy tohoto údaje, nýbrž z toho, že takováto faktura může navzdory této chybě dostatečně splnit svůj účel, tedy kontrolu nad plněními a informování poskytovatele a správce daně o obsahu plnění. Zjistí-li správce daně na základě daňové kontroly, že tato faktura na konkrétní plnění byla vystavena pouze jednou, pak je odmítnutí odpočtu DPH z důvodu chybného čísla neproporcionální<sup>17</sup>. V takovém případě není třeba takovou fakturu ani opravovat resp. lze takovou opravu bez dalšího provést se zpětnou platností.

38. Zda je opomenuté upozornění na přenesení daňové povinnosti v rámci třístranného obchodu uvnitř Společenství rovněž nevýznamné, proto závisí na účelu tohoto zákonem předepsaného údaje na faktuře. Z toho vyplývá, že je nutné nejprve analyzovat účel režimu třístranného obchodu uvnitř Společenství (k tomu bod 2). Následně je zapotřebí osvětlit význam požadovaného upozornění na přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění (k tomu bod 3). Z toho vyplyne, zda je toto upozornění nezbytnou podmínkou třístranného obchodu uvnitř Společenství (k tomu bod 4).

## 2. Účel režimu třístranného obchodu uvnitř Společenství

39. Jak již Soudní dvůr uvedl v prvním rozhodnutí týkajícím se článku 141 směrnice o DPH, je účelem zvláštního režimu pro třístranný obchod uvnitř Společenství zjednodušení pro zapojené subjekty<sup>18</sup>. Toto zjednodušení se týká dvou bodů.

40. Článek 141 směrnice o DPH zaprvé umožňuje podniku uprostřed (v projednávané věci žalobkyně) vyhnout se registraci ve státě určení (v projednávané věci Česká republika)<sup>19</sup>. Toho je dosaženo tím, že tam nemusí zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství (čl. 141 první věta) ani své dodání, protože článek 197 nařizuje, že na příjemce tohoto (druhého) dodání (v projednávané věci

<sup>15</sup> – Viz moje stanoviska ve věci „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, body 57 a násl.), ve věci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, body 77 a násl.), ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, body 79 a násl.), a ve věci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, body 60 a násl.).

<sup>16</sup> – Formu lze v tomto ohledu považovat za „zapřísáhlou nepřítelkyni svévole a rodnou sestru svobody“ – viz Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, část 2, sv. 2, Lipsko, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III Der Formalismus. § 45, s. 497 (32) – 1. vydání.

<sup>17</sup> – Podobně rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), podobně rovněž rozsudek ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

<sup>18</sup> – Takto rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, body 32 a 40), a stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, bod 33).

<sup>19</sup> – Takto správně rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 41), a stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, bod 57).

společnost M s.r.o.) přechází daňová povinnost (přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění). K tomu musí být společnost M s.r.o. podle čl. 141 písm. e) „v souladu s článkem 197 určena za osobu povinnou odvést daň při dodání“.

41. Zadruhé je podle článku 42 směrnice o DPH pořízení zboží uvnitř Společenství předmětem daně podle článku 40 této směrnice (tedy pořízení v České republice). Rovněž není pořízení zboží uvnitř Společenství předmětem dalšího zdanění (podléhajícího odkládací podmínce) podle článku 41 směrnice (v projednávané věci pořízení v Rakousku). Podle článku 42 směrnice je to ovšem podmíněno tím, že pořizovatel (v projednávané věci žalobkyně) prokáže určité skutečnosti [písm. a)] a předloží souhrnné hlášení [písm. b)]. Žalobkyně musí zejména prokázat, že příjemce dodání (v projednávané věci společnost M s.r.o.) byl „určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197“.

42. Obě zjednodušení vychází z toho, že příjemce žalobkyně byl určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 směrnice o DPH. Odstavec 1 tohoto článku to mimo jiné podmiňuje tím, že byla vystavena faktura v souladu s kapitolou 3 oddílem 3 až 5 [písm. c)], to znamená, že faktura za dodání žalobkyně společnosti M s.r.o. obsahuje podle čl. 226 bodu 11a směrnice, který se nachází v kapitole 3 oddíle 4, upozornění na přenesení daňové povinnosti na společnost M s.r.o.

43. Z toho jasně vyplývá, že tato možnost zjednodušení je k dispozici prostřednímu podniku (v projednávané věci žalobkyně). Tento podnik může zjednodušení využít, ovšem nemusí. Tím, jakou fakturu vystaví vlastnímu odběrateli, může rozhodnout, zda toto zjednodušení využije. Z toho vyplývá, že dotčenému podniku uprostřed je přiznáno právo volby.

### *3. Význam upozornění na přenesení daňové povinnosti v rámci třístranného obchodu uvnitř Společenství*

44. Toto právo volby ve prospěch prostředního podniku má ovšem účinky rovněž na příjemce dodání. Ten se nyní stává osobou povinnou odvést daň ve vztahu k jemu určenému dodání a daň z přidané hodnoty nemusí zaplatit svému smluvnímu partnerovi, nýbrž ji musí odvést správci daně ve státě určení.

45. Je proto pochopitelné, ne-li dokonce nezbytné, že čl. 226 bod 11a požaduje, aby na takovéto faktuře byla uvedena poznámka „daň odvede zákazník“. Tento údaj má zajistit, aby se příjemce plnění dozvěděl o své daňové povinnosti a místo poskytovatele dodání řádně zdanil ve státě určení. Faktura, na níž není zvláště uvedena DPH, naproti tomu pouze indikuje, že poskytovatel vychází z toho, že nemusí vybrat DPH. Proč tomu tak je, z toho nevyplývá. Mohl by například vycházet z nezdanitelnosti plnění nebo jeho osvobození od daně. Přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění není s neuvedením DPH nutně spojeno.

46. Jak jsem již uvedla na jiném místě<sup>20</sup>, spočívá smysl a účel faktury – a tím všech jejích podle článku 226 směrnice o DPH povinných údajů – rovněž v tom, aby příjemce faktury informovala o právní kvalifikaci plnění poskytovatele/vystavitele faktury (zejména o výši dlužené a na příjemce faktury přenesené DPH). Tento účel je o to významnější, má-li poskytovatel za to, že výjimečně nedluží DPH on, nýbrž příjemce plnění a proto je cena uvedena bez DPH. Bez takovéto informace by existovalo zvýšené riziko, že DPH neodvede nikdo.

<sup>20</sup> – Viz moje stanovisko ve věci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, body 61 a 63), a ve věci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 62).

47. Údaj na faktuře uvedený v čl. 226 bodě 11a směrnice o DPH je tedy nezbytný, aby bylo možné hovořit o tom, že příjemce plnění byl „určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197“ (viz čl. 42 písm. a) a podobně čl. 141 písm. e) této směrnice). Jejím cílem je informovat příjemce plnění (adresáta faktury) a zajistit, že ve státě určení odvede daň z přidané hodnoty.

48. Z tohoto důvodu sice formulace „řetězový obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“, kterou použila žalobkyně, případně<sup>21</sup> splňuje požadavky vyplývající z čl. 226 bodu 11, nikoliv ale požadavky vyplývající z článku 226 bodu 11a směrnice o DPH. Jestliže normotvůrce v čl. 226 bodech 11 a 11a výslovně rozlišuje mezi odkazem na osvobození od daně a upozorněním na přenesení daňové povinnosti, pak je tuto jeho vůli zapotřebí rovněž zohlednit.

49. Široký výklad, podle něhož formulace „třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“ splňuje požadavky článku 197 směrnice o DPH, protože třístranný obchod uvnitř Společenství v konečném důsledku předpokládá, že příjemce plnění se na konci řetězce stane osobou povinnou odvést daň, proto není možný. Znění čl. 197 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 226 bodem 11a spíše vyžaduje explicitní uvedení poznámky „daň odvede zákazník“, což v projednávané věci chybí. Toto rozhodnutí normotvůrce je stejnou měrou závazné jak pro správu, tak pro soudy.

50. Rovněž není nepřiměřené požadovat od osoby povinné k dani, jako je žalobkyně, aby vystavila fakturu s těmito údaji, chce-li ve svůj prospěch využít svého práva volby a s tím spojeného zjednodušení správy. Explicitní požadavek na obsah faktury stanovený v čl. 197 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 226 bodem 11a sleduje legitimní cíl (informace pro příjemce plnění a správce daně o využití zjednodušujícího režimu díky přenesení daňové povinnosti) a je způsobilý tento cíl realizovat. Stejně vhodný prostředek k dosažení tohoto cíle zde není zjevný. S ohledem na malou náročnost pro žalobkyni je takovýto požadavek na formu také přiměřený.

#### *4. Faktura s upozorněním na přenesení daňové povinnosti jako podmínka pro využití práva volby*

51. Bez takovéto faktury lze tedy vycházet z toho, že podnik uprostřed (v projednávané věci žalobkyně) nevyužil svého práva volby a příjemce plnění (v projednávané věci společnost M s.r.o.) nebyl určen osobou povinnou odvést daň podle článku 197 směrnice o DPH. Z toho vyplývá, že pořízení zboží uvnitř Společenství nebylo předmětem daně a článek 41 se i nadále použije. Žalobkyně proto musí pořízení zboží uvnitř Společenství zdanit v Rakousku, dokud neprokáže, že pořízení bylo předmětem daně v České republice. Bez skutkových podmínek pro odpadnutí „běžného“ zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství, které jsou uvedeny v čl. 42 odst. a) směrnice o DPH, nelze režim zjednodušení využít.

52. Z dosavadní judikatury Soudního dvora nevyplývá opak. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí týkajícím se článku 42 směrnice o DPH spíše výslovně rozlišoval mezi podmínkami písmene a) a písmene b)<sup>22</sup>. V písmenu b) je uvedeno příslušné přiznání podle daňového práva (souhrnné hlášení). To Soudní dvůr označil za způsob, který je třeba „považovat za formální“<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> – Formulace je nepřesná v tom smyslu, že osvobozené je pouze první dodání v řadě. Druhé dodání je ve státě určení předmětem daně. Nezdaňuje se pouze pořízení zboží uvnitř Společenství prostředním podnikem, pokud a protože příjemce plnění dluží daň tam.

<sup>22</sup> – Rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, body 45 a násl.).

<sup>23</sup> – Rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 49 na konci).

V projednávané věci relevantní podmínka faktury s upozorněním na přenesení daňové povinnosti („pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197“) je ovšem zakotvena v písmeni a), kterou Soudní dvůr označil jako „hmotněprávní podmínku“<sup>24</sup>.

53. Odpověď na první otázku proto zní, že příjemce dodání je za osobu povinnou odvést daň ve smyslu článku 197 směrnice o DPH určen pouze tehdy, obsahuje-li příslušná faktura upozornění na přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Pouhá informace „třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“ k tomu nepostačuje.

### ***C. Zpětná účinnost vystavení faktury v třístranném obchodě uvnitř Společenství (resp. využití práva volby)?***

54. Bez faktury s upozorněním na přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění je tedy s obchodem nakládáno jako s běžným řetězovým obchodem. Žalobkyně proto musí zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství v České republice (článek 40 směrnice o DPH) a do doby, než prokáže, že se tak stalo, musí navíc zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství v Rakousku (článek 41 směrnice o DPH). Stejně tak musí být zdaněno dodání společnosti M s.r.o. v České republice.

55. Žalobkyně ovšem nevybrala DPH od svého smluvního partnera (M s.r.o.), protože vycházela z „třístranného obchodu uvnitř Společenství osvobozeného od daně“. Dodatečný výběr zřejmě není možný z důvodu nedostupnosti příjemce plnění, který neodvedl DPH (z dodání, které přijal, ani z dodání, které učinil).

56. Z tohoto důvodu se žalobkyně zjevně pokusila ještě vystavit opravenou fakturu. Přesný obsah opravy faktury ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce sice nevyplývá, soud se ovšem druhou otázkou v podstatě táže, zda je dodatečná oprava faktury vůbec (se zpětnou účinností) možná.

57. Mám ovšem pochybnosti, zda v dotčeném kontextu vůbec lze hovořit o opravě faktury. Jak bylo uvedeno výše, chybí skutková podmínka (tedy příslušná faktura), aby bylo možno vycházet z třístranného obchodu uvnitř Společenství a přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Dodatečné splnění nezbytné skutkové podmínky ale není oprava, nýbrž první vystavení předpokládané faktury.

58. Vlastní otázka proto nezní, zda je možné fakturu dodatečně opravit, nýbrž jaké právní důsledky má dodatečné vystavení faktury, je-li možné. Pro existenci třístranného obchodu uvnitř Společenství v projednávané věci proto není relevantní, zda žalobkyně už nějakou fakturu vystavila nebo nevystavila žádnou.

59. Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH nestanoví žádnou lhůtu, do kdy lze zjednodušující režim využít, lze tak učinit dodatečně. Příslušnou fakturu je proto možné vystavit i později. Případné časové hranice vyplývají nanejvýš z vnitrostátního procesního práva, nikoliv ale ze směrnice o DPH.

60. Z výše objasněného smyslu a účelu faktury ale rovněž vyplývá, že faktura – má-li, jako v projednávané věci, právní důsledky pro příjemce plnění – mu musí být nezbytně doručena. Jak má příjemce plnění vědět, že poskytovatel využil svého práva volby využít zjednodušující režim a on je podle článku 197 určen osobou povinnou odvést daň, když se o tom nikdy nedozví?

<sup>24</sup> – Rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 49 na začátku).

61. Ze stejného důvodu lze otázku zpětné účinnosti zodpovědět skutečně jednoduše. Takovéto (první) vystavení faktury nemůže mít zpětnou účinnost. Až s příslušnou fakturou, která je příjemci doručena, nastávají *ex nunc* právní účinky ustanovení o zjednodušení administrativy.

62. To je v souladu s obecnou zásadou práva upravujícího DPH, podle níž jsou změny, které jsou relevantní pro zdanění, právně závazné až ve chvíli, kdy nastanou.

63. Dokládá to například čl. 187 odst. 2 druhá věta směrnice o DPH, která se týká změn v používání zboží. Změna nenastává se zpětnou platností tím, že se upraví tehdejší odpočet daně, nýbrž až tehdy, kdy je zboží používáno jinak než v okamžiku odpočtu daně. Dokonce ani dodatečné změny kupní ceny, viz článek 90 směrnice o DPH, nemají zpětně vliv na uzavření kupní smlouvy (tedy na původně dlužnou daň), nýbrž se zohlední až v okamžiku, kdy nastaly<sup>25</sup>. To samé platí například podle článku 185 směrnice o DPH pro nadměrný odpočet daně, jestliže se později kupní cena sníží<sup>26</sup>.

64. Tento přístup – zásadně žádná zpětná účinnost v rámci obecné nebo nepřímé spotřební daně – potvrzuje judikatura Soudního dvora týkající se odpočtu daně podle zamýšleného užívání<sup>27</sup>. Dokonce i v případě, že později nikdy nedojde ke zdanitelným plněním, odpočet daně se se zpětnou platností neopraví, nýbrž zůstane nezměněn. Jasně to dokazuje i judikatura Soudního dvora týkající se držení faktury jako nezbytné podmínky pro odpočet daně, která se v mezidobí již dále rozvinula. Vystavení (první) faktury se zpětnou účinností nemůže vést k vrácení daně se zpětnou účinností<sup>28</sup>.

65. Poskytovatel navíc nemůže jednostranně a se zpětnou účinností měnit daňovou povinnost příjemce. Předpokládejme, že žalobkyně by vědomě vycházela z „běžného“ řetězového obchodu, pak by společnost M s.r.o. vystavila fakturu s českou DPH, kterou by obdržela a odvedla v České republice. Má pak mít žalobkyně prostřednictvím nové faktury se zpětnou platností přece jen ještě možnost využít zjednodušující režim? Důsledkem by bylo, že by se společnost M s.r.o. proti své vůli (v případě nedoručení faktury dokonce bez svého vědomí) stala se zpětnou platností osobou povinnou odvést daň a musela by správci daně odvést daň z přidané hodnoty znovu (jednou už ji totiž zaplatila žalobkyni). Pokud vůbec, pak by to bylo možné pouze *ex nunc* a po zaplacení celé ceny včetně DPH pouze se souhlasem příjemce plnění.

66. Platí tedy, že skutkové podmínky (v projednávané věci využití zjednodušujícího režimu) nemohou být naplněny se zpětnou účinností. Až do existence příslušné faktury nejsou podmínky zjednodušujícího režimu pro třístranný obchod uvnitř Společenství splněny. Hovořit o něm lze až po vystavení příslušné faktury. Oprava je proto možná pouze *ex nunc* a nikoliv *ex tunc* (se zpětnou účinností).

<sup>25</sup> – Takto již rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27).

<sup>26</sup> – Viz rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH – snížení základu DPH) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 42).

<sup>27</sup> – Rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, bod 40), rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25), ze dne 29. února 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20), jakož i stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, bod 33).

<sup>28</sup> – Takto výslovně rozsudek ze dne 21. října 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, bod 89), podobně již také rozsudek ze dne 13. ledna 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, bod 38), viz rovněž rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a násl.).

67. Je-li v této souvislosti poukazováno na judikaturu Soudního dvora týkající se zpětné účinnosti oprav faktur<sup>29</sup>, pak tento argument neplatí. Zprvce se tato judikatura týkala odpočtu daně, a nikoliv využití práva volby, které je podmíněno určitou fakturou.

68. Zadruhé Soudní dvůr v těchto případech „pouze“ rozhodl, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že například faktura nespĺňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 směrnice o DPH (přesný popis množství a druhu plnění nebo uvedení data plnění), pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva<sup>30</sup>. To samé platí také pro údaje obsažené v čl. 226 bodě 3 (uvedení identifikačního čísla pro DPH poskytovatele)<sup>31</sup> nebo v čl. 226 bodě 2 (uvedení čísla faktury)<sup>32</sup>. Pouze v tomto rozsahu přiznal Soudní dvůr zpětný účinek opravě (formálně nesprávné) faktury, která se již nacházela v držení příjemce plnění<sup>33</sup>.

69. To přesvědčí v rámci odpočtu daně. Dokument, který představuje vyúčtování dodání zboží nebo poskytnutí služby, je totiž fakturou ve smyslu čl. 178 písm. a) směrnice o DPH již v okamžiku, kdy jak příjemci plnění, tak daňové správě umožňuje dozvědět se, za jaké plnění který poskytovatel promítl DPH v jaké výši do ceny pro kterého příjemce plnění. To předpokládá uvedení údajů o poskytovateli, příjemci plnění, předmětu plnění, ceně a zvláště uvedenou DPH<sup>34</sup>. Je-li těchto pět základních údajů k dispozici, jak jsem již uvedla i na jiném místě<sup>35</sup>, je smysl a účel faktury v rámci odpočtu daně naplněn a právo na odpočet daně již s konečnou platností vzniklo<sup>36</sup>.

70. Jak již bylo uvedeno výše, upozornění na daňovou povinnost příjemce plnění je nicméně nezbytnou podmínkou pro třístranný obchod uvnitř Společenství (viz výše body 44 a násl.). Pouze díky tomu příjemce plnění ví, že dluží daň. Pouze tak může správce daně přezkoumat existenci zjednodušujícího režimu a poskytovatel může s klidným svědomím odhlédnout od registrace v zemi určení. Existenci těchto nezbytných údajů a jejich účinky nelze přivodit zpětně.

71. Odpověď na druhou otázku proto zní, že fakturu, která obsahuje poznámku „daň odvede zákazník“, lze sice vystavit dodatečně, ovšem jen s účinkem *ex nunc*, přičemž je nezbytné, aby faktura byla doručena příjemci plnění.

<sup>29</sup> – Patří sem např. rozsudky ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43), ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další* (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

<sup>30</sup> – Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

<sup>31</sup> – Rozsudek ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, body 40 a násl.).

<sup>32</sup> – Rozsudek ze dne 15. července 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45), podobně rovněž rozsudek ze dne 17. prosince 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

<sup>33</sup> – Viz rozsudky ze dne 15. září 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43), ze dne 15. září 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a ze dne 8. května 2013, *Petroma Transports a další* (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

<sup>34</sup> – V tomto smyslu rovněž německý *Bundesfinanzhof* (Spolkový finanční soud). Viz rozsudky ze dne 12. března 2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 bod 23, ze dne 22. ledna 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 bod 17; a ze dne 20. října 2016, V R 26/15, BStBl. 2020, 593 bod 19.

<sup>35</sup> – Viz moje stanovisko ve věci *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, body 93 a 94), a moje stanovisko ve věci *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 81).

<sup>36</sup> – Ohledně kritéria „zvláště uvedená DPH“ to vyplývá již z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudcích *Volkswagen a Biosafe*, v nichž existovaly faktury, na nichž nebyla uvedena DPH, a nebylo tudíž možno uplatnit odpočet daně v příslušné výši. Viz rozsudky ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a ze dne 21. března 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

#### **D. K obsahu opravy a relevantním vnitrostátním ustanovením**

72. Třetí otázkou předkládající soud žádá o výklad článku 219a směrnice o DPH. Ten stanoví, podle jakých předpisů jakého členského státu musí být faktura vystavena. Vzhledem k tomu, že je jisté, že faktura je tak chybná, že se nejedná o třístranný obchod uvnitř Společenství, může tato otázka v projednávaném sporu v původním řízení vyvstat pouze v případě, že by bylo možné ještě vystavit fakturu se zpětnou účinností. Tak tomu ovšem není, jak bylo objasněno výše, proto není potřeba na tuto otázku odpovídat.

73. Totéž platí pro otázku 2a. Předkládající soud se táže, zda postačuje poznámka: „Třístranný obchod uvnitř Společenství podle článku 25 UStG. Daňová povinnost přechází na příjemce plnění.“ I to předpokládá možnost opravy faktury se zpětnou účinností. Navíc konkrétní obsah faktury vyplývá z vnitrostátního práva (viz článek 219a směrnice o DPH). Soudnímu dvoru ovšem nepřísluší posuzovat vnitrostátní právo. Soudní dvůr nemůže rozhodnout, zda žalobkyně skutečně musí na faktuře citovat článek 25 UStG.

74. Ostatně z článku 226 směrnice o DPH vyplývají údaje na faktuře, které členské státy zásadně mohou požadovat. Z článku 226 bodu 11 směrnice o DPH vyplývá, že v případě osvobození dodání zboží nebo poskytnutí služby od daně, je nezbytné na toto osvobození poukázat. O pořízení zboží uvnitř Společenství článek 226 bod 11 směrnice o DPH na rozdíl od jejího čl. 2 odst. 1, který rozlišuje mezi dodáním zboží [písm. a)], poskytnutím služby [písm. c)] a pořízením zboží uvnitř Společenství [písm. b)] nehovoří. Pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 42 této směrnice také není osvobozené od daně, nýbrž je předmětem daně, aniž se použije článek 41 směrnice.

75. Z článku 226 bodu 11a směrnice o DPH vyplývá, že v případě daňové povinnosti příjemce plnění je nezbytné uvést poznámku „daň odvede zákazník“. Formulace „daňová povinnost přechází na příjemce plnění“ vyjadřuje totéž. Informace o tom, na jakém základě daňová povinnost přechází, zda na základě vnitrostátního či unijního práva, je nápomocná (viz čl. 226 bod 11 směrnice o DPH), nikoliv však povinná. Z porovnání bodů 11 a 11a článku 226 směrnice o DPH vyplývá, že údaj o tom, na čem se přechod daňové povinnosti zakládá, není nezbytný. Rozhodující pouze je, aby příjemce plnění věděl, že poskytovatel vychází z toho, že příjemce plnění dluží daň a má ji odvést v zemi určení.

#### **V. Závěry**

76. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) následovně:

- „1. Příjemce dodání je za osobu povinnou odvést daň ve smyslu článku 197 směrnice o DPH určen pouze tehdy, obsahuje-li příslušná faktura upozornění na přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Poznámka ‚třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně‘ k tomu není postačující.
2. Fakturu, která obsahuje povinnou poznámku ‚daň odvede zákazník‘, lze vystavit dodatečně, ale pouze s účinkem *ex nunc*. Přitom je nezbytné, aby tato faktura byla doručena příjemci plnění.“