



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

8. prosince 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 42 písm. a) – Článek 197 odst. 1 písm. c) – Článek 226 bod 11a – Článek 141 – Osvobození – Trojstranný obchod – Označení konečného příjemce dodávky za osobu povinnou odvést DPH – Faktury – Poznámka ‚daň odvede zákazník‘ – Povinný charakter – Neuvedení této poznámky na faktuře – Zpětná oprava faktury“

Ve věci C-247/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud, Rakousko) ze dne 8. dubna 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 20. dubna 2021, v řízení

Luxury Trust Automobil GmbH

proti

Finanzamt Österreich

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení K. Jürimäe (zpravodajka), předsedkyně třetího senátu, vykonávající funkci předsedy osmého senátu, N. Piçarra a N. Jääskinen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Luxury Trust Automobil GmbH M. Huberem, daňovým poradcem a účetním, a S. Lachaou, daňovým poradcem,
- za rakouskou vládu M. Augustin, A. Poschem a J. Schmoll, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Pethkem a V. Uhrem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. července 2022,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 42 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) této směrnice a článkem 219a uvedené směrnice.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Luxury Trust Automobil GmbH a Finanzamt Österreich (Rakouská finanční správa, dále jen „daňová správa“) ve věci daně z přidané hodnoty (DPH) požadované od této společnosti za zdaňovací období 2014.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH stanoví:
„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:
i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36“.
- 4 Hlava V této směrnice je nadepsána „Místo zdanitelného plnění“. V kapitole 2 této hlavy definují články 40 až 42 uvedené směrnice místo pořízení zboží uvnitř Společenství.
- 5 Článek 40 téže směrnice stanoví, že: „[z]a místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli“.
- 6 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.“

7 Článek 42 této směrnice 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.“

8 Hlava IX uvedené směrnice je nadepsána „Osvobození od daně“. Kapitola 4 této hlavy je věnována osvobozením od daně vztahujícím se na plnění uvnitř Společenství. Oddíl 2 této kapitoly se týká osvobození od daně vztahujícího se na pořízení zboží uvnitř Společenství. V rámci tohoto oddílu článek 141 též směrnice stanoví:

„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:

- a) pořízení zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě;
- b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v témže členském státě uskutečňuje osoba povinná k dani uvedená v písmenu a);
- c) zboží, které osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje;
- d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno, je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v témže členském státě;
- 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.“

9 V rámci hlavy XI směrnice o DPH, nadepsané „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, čl. 197 odst. 1 stanoví:

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

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

- b) pořizovatel je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v členském státě, v němž se dodání uskutečňuje;
- 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.“

10 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 článku 192a, a osobou povinnou odvést daň je osoba, které je zboží dodáno nebo služba poskytnuta.

Avšak pokud fakturu vystavuje pořizovatel zboží nebo příjemce služby, použije se bod 1;

- b) dodání zboží nebo poskytnutí služeb se nepovažuje za uskutečněné ve Společenství v souladu s hlavou V.“

11 Obsah faktur je upřesněn v oddíle 4 kapitoly 3 hlavy XI uvedené směrnice. V rámci ustanovení tohoto oddílu článek 226 téže směrnice stanoví:

„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:

[...]

- 11a) je-li osobou povinnou odvést daň pořizovatel nebo příjemce, poznámka ‚daň odvede zákazník‘;

[...]“

Směrnice 2010/45

12 Bod 7 odůvodnění směrnice 2010/45 zní:

„Některé požadavky týkající se údajů, jež mají být uvedeny na fakturách, by se měly změnit, aby bylo možno daň lépe kontrolovat, zajistilo se jednotnější zacházení s přeshraničním i domácím dodáním zboží a poskytnutím služeb a přispělo k podpoře elektronické fakturace.“

Rakouské právo

- 13 Ustanovení § 3 odst. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obrátu) ze dne 23. srpna 1994 (BGBl. 663/1994), ve znění použitelném pro rok 2014 (BGBl. I, 112/2012) (dále jen „UStG 1994“), nazvané „Místo pořízení zboží uvnitř Společenství“, zní:

„Pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje za uskutečněné na území členského státu, ve kterém se zboží nachází při ukončení přepravy nebo odeslání. Pokud pořizovatel použije ve vztahu k dodavateli identifikační číslo pro účely DPH, které mu bylo vydáno jiným členským státem, má se za to, že k pořízení došlo na území tohoto členského státu, dokud pořizovatel neprokáže, že pořízení bylo zdaněno členským státem uvedeným v první větě. Pokud jde o důkaz, použije se obdobně článek 16.“

- 14 Ustanovení § 25 UStG 1994, nadepsané „Trojstranný obchod“, stanoví:

„Pojem

Ustanovení § 25 (1) K trojstrannému obchodu dochází tehdy, když tři podnikatelské subjekty ze tří různých členských států uskutečňují plnění týkající se téhož zboží, přičemž toto zboží dodá poslednímu pořizovateli přímo první dodavatel a jsou splněny podmínky uvedené v odstavci 3. Totéž platí i v případě, že posledním pořizovatelem je právnická osoba, která není podnikatelem nebo zboží nepořizuje pro svůj podnik.

Místo pořízení zboží uvnitř Společenství při trojstranném obchodu

(2) Pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu § 3 odst. 8 druhé věty je předmětem DPH, jestliže podnikatelský subjekt (pořizovatel) prokáže, že se uskutečnil trojstranný obchod a že tento subjekt splnil povinnost týkající se hlášení podle odstavce 6. Pokud podnikatelský subjekt povinnost daňového tvrzení nesplní, je se zpětnou účinností vyloučena možnost jeho osvobození od daně.

Osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství

(3) Na pořízení zboží uvnitř Společenství se osvobození od daně vztahuje za těchto podmínek:

- a) podnikatelský subjekt (pořizovatel) nemá bydliště či sídlo v tuzemsku, je nicméně na území Společenství identifikován pro účely DPH;
- b) podnikatelský subjekt (pořizovatel) zboží pořídil za účelem jeho následného dodání jinému podnikatelskému subjektu nebo právnické osobě v tuzemsku, jež jsou identifikovány pro účely DPH v tuzemsku;
- c) pořízené zboží pochází z jiného členského státu než státu, ve kterém je podnikatelský subjekt (pořizovatel) identifikován pro účely DPH;
- d) právo nakládat s pořízeným zbožím přechází na posledního kupujícího (pořizovatele) přímo z prvního podnikatelského subjektu nebo prvního kupujícího;
- e) daň je povinen odvést pořizovatel podle odstavce 5.

Vystavení faktury pořizovatelem

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

Pokud se na vystavení faktury vztahují předpisy tohoto spolkového zákona, musí faktura obsahovat navíc i tyto údaje:

- výslovný odkaz na uskutečnění trojstranného obchodu uvnitř Společenství a na vznik související daňové povinnosti na straně posledního kupujícího,
- identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž podnikatelský subjekt (pořizovatel) uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží, a
- identifikační číslo pro účely DPH příjemce dodávky.

Osoba povinná k dani

(5) V případě trojstranného obchodu je daň povinen odvést příjemce dodávky, pokud faktura vystavená pořizovatelem odpovídá požadavkům uvedeným v odstavci 4.

Povinnosti pořizovatele

(6) Povinnost daňového tvrzení ve smyslu odstavce 2 splní podnikatelský subjekt tehdy, když ve svém souhrnném hlášení uvede následující údaje:

- tuzemské identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží,
- identifikační číslo pro účely DPH příjemce následné dodávky uskutečněné uvedeným podnikatelským subjektem, které mu bylo přiděleno v členském státě určení zaslaného nebo přepravovaného zboží,
- u každého z těchto příjemců celková cena dodávek uskutečněných tímto způsobem podnikatelským subjektem v členském státě určení zaslaného nebo přepravovaného zboží. Tyto částky se vykazují za kalendářní čtvrtletí, ve kterém vznikla daňová povinnost.

Povinnosti pořizovatele

(7) Při výpočtu daně podle § 20 se ke stanovené částce připočítá dlužná částka podle odstavce 5.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Luxury Trust Automobil je společnost s ručením omezeným usazená v Rakousku, která v několika zemích působí jako zprostředkovatel a prodejce luxusních vozidel, a to jak v rámci Evropské unie, tak ve třetích zemích.

- 16 V roce 2014 koupila společnost Luxury Trust Automobil od dodavatele usazeného ve Spojeném království vozidla, která dále prodala společnosti M s. r. o. (dále jen „společnost M“) se sídlem v České republice. Tato vozidla byla přepravena přímo ze Spojeného království do České republiky.
- 17 Podniky zapojené do těchto dodávek použily identifikační číslo pro účely DPH státu, v němž jsou usazeny. Na třech fakturách vystavených společností Luxury Trust Automobil v březnu 2014 (dále jen „sporné faktury“) bylo tedy pro účely DPH uvedeno rakouské identifikační číslo této společnosti, české identifikační číslo společnosti M a identifikační číslo dodavatele usazeného ve Spojeném království. Tyto faktury obsahovaly rovněž poznámku „trojstranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“.
- 18 V souhrnném výkazu za březen roku 2014 uvedla společnost Luxury Trust Automobil české identifikační číslo společnosti M pro účely DPH a prohlásila, že se jedná o trojstranné obchody uvnitř Společenství.
- 19 V rámci daňové kontroly však bylo konstatováno, že se režim trojstranného obchodu nepoužije, neboť sporné faktury v rozporu s tím, co stanoví § 25 odst. 4 UStG 1994, neobsahují žádnou poznámku o přenosu daňové povinnosti. Trojstranný obchod tudíž proběhl s vadami, které nemohou být dodatečně zhojeny. S ohledem na použití rakouského identifikačního čísla společnosti Luxury Trust Automobil pro účely DPH je třeba připustit, že došlo k pořízení zboží uvnitř Společenství v Rakousku v souladu s § 3 odst. 8 UStG 1994. Na základě těchto skutečností vyměřil správce daně rozhodnutím ze dne 25. dubna 2016 DPH, kterou měla zaplatit společnost Luxury Trust Automobil za rok 2014.
- 20 Předkládající soud uvádí, že po této daňové kontrole společnost Luxury Trust Automobil opravila sporné faktury opravnými doklady ze dne 23. května 2016 s tím, že k těmto fakturám připojila poznámku o přenesení daňové povinnosti na společnost M. Důkaz o tom, že tyto opravné doklady byly této společnosti vystaveny, však neexistuje. Posledně uvedená společnost je kromě toho českým správcem daně považována za „Missing Trader“. Ačkoli byla společnost M zaregistrována v České republice pro účely DPH během období, kdy došlo k dotčeným dodávkám, český správce daně ji nedokázal kontaktovat a společnost M nepřiznala ani neodvedla z těchto dodávek DPH v České republice.
- 21 Proti rozhodnutí daňové správy ze dne 25. dubna 2016 bylo podáno odvolání, které Finanzamt Baden Mödling (finanční úřad v Baden Mödlingu, Rakousko) zamítl. Luxury Trust Automobil poté podala žalobu k Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko).
- 22 Podle tohoto soudu není použití ustanovení o trojstranných obchodech v takové situaci, jako je situace uvedená v § 25 odst. 1 UStG 1994, povinné. Pořizovatel zprostředkující trojstranný obchod, jako je v projednávané věci Luxury Trust Automobil, má podle něj právo zvolit si, zda si v případě určité dodávky přeje či nikoli, aby se tato ustanovení uplatnila. Toto právo by mělo být uplatněno v okamžiku uskutečnění daného obchodu.
- 23 Pokud v této souvislosti tento zprostředkovávající pořizovatel chce dosáhnout toho, aby bylo pořízení uvnitř Společenství v členském státě určeno osvobozeno od daně a daňová povinnost ve vztahu k tomuto pořízení byla přenesena na konečného příjemce, musí vystavit fakturu obsahující údaje uvedené v § 25 odst. 4 UStG 1994. Údaj o tom, že poslední pořizovatel je osobou povinnou odvést DPH, požadovaný v tomto ustanovení, však nebyl na sporných fakturách uveden.

- 24 Ustanovení § 25 UStG 1994 se tedy podle něj nepoužije, takže dotčený obchod musí být posuzován s ohledem na obecná ustanovení tohoto zákona. Podle nich platí, že společnost Luxury Trust Automobil použila své rakouské identifikační číslo pro účely DPH, takže si pořídila zboží uvnitř Společenství v Rakousku. Pořízení tedy musí být považováno za uskutečněné v Rakousku, dokud tato společnost neprokáže, že toto pořízení bylo zdaněno v České republice. Vzhledem k tomu, že tato podmínka není splněna, nemá podle něj uvedená společnost nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z uvedeného pořízení.
- 25 Společnost Luxury Trust Automobil podala proti rozsudku Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) opravný prostředek „Revision“ k Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud, Rakousko), který je předkládajícím soudem v projednávané věci.
- 26 Spor v původním řízení se týká zdanění podle § 3 odst. 8 druhé věty UStG 1994, to znamená dodatečného zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství, které je za takové považováno z důvodu použití rakouského identifikačního čísla pro účely DPH.
- 27 Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud) v této souvislosti poukazuje na tři problémy.
- 28 Zprvce tento soud konstatuje, že z čl. 41 prvního pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že místem pořízení zboží uvnitř Společenství je členský stát, který vydal identifikační číslo pro účely DPH použité k pořízení tohoto zboží. Nicméně podle článku 42 této směrnice tomu tak není, pokud byl příjemce následného dodání určen za osobu povinnou odvést DPH podle článku 197 uvedené směrnice.
- 29 V tomto ohledu čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že faktura za takové plnění musí být vystavena v souladu s oddíly 3 až 5 kapitoly 3 hlavy XI této směrnice.
- 30 O „určení“ příjemce dodávky za osobu povinnou odvést DPH ve smyslu článku 42 uvedené směrnice se tedy jedná, pokud faktura obsahuje údaje, které jsou uvedeny v čl. 226 bodě 11a téže směrnice, tedy poznámku „daň odvede zákazník“.
- 31 Předkládající soud má však za to, že i když bod 7 odůvodnění směrnice 2010/45 hovoří ve prospěch striktního dodržování ustanovení týkajících se fakturace, cílem poznámky „daň odvede zákazník“ na fakturách k trojstranným obchodům je zajistit, aby poslední nabyvatel v rámci takové transakce mohl jasně a snadno rozpoznat, že je na něj přenesena daňová povinnost. Podle tohoto soudu lze přitom dosažení tohoto cíle rovněž zajistit uvedením poznámky „trojstranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“ na sporných fakturách, a to tím spíše, pokud se přihlédne k tomu, že tyto faktury vůbec neuvádí DPH, ale že částka uvedená na těchto fakturách je výslovně označována jako „fakturovaná částka netto“.
- 32 Za těchto okolností není vyloučeno, že původní poznámka uvedená na sporných fakturách může splňovat podmínky stanovené unijním právem pro určení příjemce dodávky za osobu povinnou odvést DPH.
- 33 Zadruhé, pokud by tomu tak nebylo, předkládající soud uvádí, že v bodě 49 rozsudku ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), Soudní dvůr rozhodl, že čl. 42 písm. a) směrnice o DPH se týká věcné hmotněprávní podmínky vyžadované k tomu, aby takové pořízení, jako je pořízení dotčené ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, bylo předmětem DPH

podle článku 40 této směrnice. Naproti tomu článek 42 písm. b) uvedené směrnice stanoví způsoby, jak musí být předložen důkaz o zdanění v členském státě určení, které je třeba považovat za formální podmínky.

- 34 Jedna z věcných podmínek podle tohoto čl. 42 písm. a) vyžaduje, aby byl příjemce dodání podle článku 197 směrnice o DPH určen za osobu povinnou odvést DPH na faktuře týkající se tohoto dodání.
- 35 Za těchto okolností musí být faktury, pokud jde o odpočet daně na vstupu, považovány za formální podmínky, které lze obecně opravit, přičemž oprava platí zpětně pro rok, v němž byla faktura původně vystavena. I kdyby kromě toho byla DPH fakturována nesprávně, faktura by mohla být opravena, pokud její vystavitel prokáže, že jednal v dobré víře nebo že včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů.
- 36 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda taková možnost opravy existuje i ve vztahu k věcné podmínce, a to tím spíše, že použití právní úpravy týkající se trojstranných obchodů není závazné, jelikož osoby povinné k dani se mohou rozhodnout nevyužít zjednodušený režim, který tato právní úprava zavádí.
- 37 V této souvislosti je třeba rovněž určit, zda stačí, aby vystavitel faktury fakturu opravil a zaslal ji příjemci dotčeného dodání, nebo zda je mimoto třeba, aby opravný doklad došel posledně uvedenému. Případný zpětný účinek takové opravy musí být rovněž určen v souladu s rozsudkem ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).
- 38 Zatřetí předkládající soud uvádí, že se společnost Luxury Trust Automobil dovolává použitelnosti českého práva. To na rozdíl od rakouského práva nevyžaduje, aby faktury obsahovaly poznámku o přenesení daňové povinnosti. Pro účely určení použitelného práva je však třeba vyložit článek 219a směrnice o DPH.
- 39 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné 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 plnění za osobu povinnou odvést daň došlo i v případě, že je na faktuře, ve které není vykázána žádná částka DPH, uvedena poznámka: ‚Trojstranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně‘?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku:
- a) Lze takový údaj uvedený na faktuře dodatečně platně opravit (uvedením poznámky: ‚Trojstranný obchod uvnitř Společenství podle § 25 UStG [1994]. Daňová povinnost přechází na příjemce plnění‘)?
- b) Je k tomu, aby oprava byla platná, 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 ustanovení o fakturaci použitelná v tom členském státě, jehož předpisy by se použily, pokud by na faktuře (ještě) nedošlo k určení ‚pořizovatele‘ za osobu povinnou odvést daň; nebo se použijí ustanovení použitelná v tom členském státě, jehož předpisy by se použily, pokud by se mělo za to, že určení ‚pořizovatele‘ za osobu povinnou odvést daň je platné?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 40 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda 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 v rámci trojstranného obchodu je konečný pořizovatel platně určen za osobu povinnou odvést DPH, pokud faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem neobsahuje poznámku „daň odvede zákazník“.
- 41 Úvodem je třeba připomenout, že trojstranný obchod je plnění, v jehož rámci dodavatel, který je identifikován pro účely DPH v prvním členském státě, dodá zboží zprostředkujícímu pořizovateli identifikovanému pro účely DPH v druhém členském státě, který toto zboží následně dodá konečnému pořizovateli identifikovanému pro účely DPH ve třetím členském státě, přičemž uvedené zboží je přepraveno z prvního členského státu přímo do třetího členského státu.
- 42 Na tento trojstranný obchod se může uplatnit režim odchylovící se od pravidla stanoveného v čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, podle něhož je pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu předmětem DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 27).
- 43 Tento odchylný režim spočívá jednak v tom, že je pořízení uskutečněné uvnitř Společenství zprostředkujícím pořizovatelem, který je identifikován pro účely DPH ve druhém členském státě, a jednak v přenosu daňové povinnosti ve vztahu k tomuto pořízení na konečného pořizovatele, který je usazen a identifikován pro účely DPH ve třetím členském státě, jelikož zprostředkující pořizovatel je v posledně uvedeném členském státě osvobozen od povinnosti být identifikován pro účely DPH. Uvedený režim vyplývá ze vztahu mezi pravidlem stanoveným v článku 40 této směrnice a výjimkou, která vyplývá z jejího článku 42.
- 44 Článek 40 směrnice o DPH totiž stanoví pravidlo, podle něhož se za místo zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Za účelem zajištění správné aplikace tohoto pravidla článek 41 této směrnice stanoví, že pokud pořizovatel neprokáže, že pořízení bylo předmětem DPH podle článku 40 uvedené směrnice, považuje se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil.
- 45 Článek 42 téže směrnice se odchyluje od použití uvedeného pravidla v rámci trojstranných plnění definovaných v článku 141 směrnice o DPH, pokud pořizovatel prokáže, že toto pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného podle článku 40 této směrnice, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 uvedené směrnice, a pokud pořizovatel splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení stanoveného v článku 265 téže směrnice.
- 46 Podle článku 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem vystavena v souladu s oddíly 3 až 5 kapitoly 3 hlavy XI této směrnice. Mezi těmito ustanoveními čl. 226 bod 11a uvedené směrnice stanoví, že faktura musí obsahovat poznámku „daň odvede zákazník“, pokud je pořizovatel nebo příjemce osobou povinnou odvést DPH.

- 47 V tomto rámci je pro účely odpovědi na první otázku třeba vzít v úvahu nejen znění čl. 42 písm. a) směrnice o DPH, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je toto ustanovení součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33).
- 48 Zaprvé, pokud jde o znění článku 42 směrnice o DPH, z tohoto ustanovení vyplývá, že se jedná o výjimku z čl. 41 prvního pododstavce této směrnice a uplatnění této výjimky je dále podmíněno splněním dvou kumulativních podmínek stanovených v tomto čl. 42 písm. a) a b) (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 45).
- 49 Zatímco čl. 42 písm. a) směrnice o DPH upřesňuje věcné podmínku toho, aby bylo pořízení uskutečněné v rámci trojstranného obchodu považováno za plnění podléhající DPH podle článku 40 této směrnice, čl. 42 písm. b) uvedené směrnice stanoví formální podmínky pro předložení důkazu o zdanění v členském státě určení přepravy nebo odeslání zboží uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 49).
- 50 Zadruhé, pokud jde o kontext, do něhož zapadá článek 42 směrnice o DPH, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento článek upřesňuje a doplňuje podmínky pro použití zjednodušujícího opatření stanoveného v článku 141 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 37). Jak článek 42 písm. a) směrnice o DPH, tak čl. 141 písm. e) této směrnice přitom odkazují na článek 197 uvedené směrnice, který ukládá povinnost dodržovat ustanovení kapitoly 3 hlavy XI téže směrnice, jejíž součástí je článek 226 této směrnice.
- 51 Z toho vyplývá, že ve zvláštním rámci odchylného režimu použitelného na trojstranné obchody nemůže osoba, která je v rámci trojstranného obchodu zprostředkujícím pořizovatelem, nahradit poznámku „daň odvede zákazník“ jinou poznámkou, když čl. 226 bod 11a směrnice o DPH uvedení této poznámky výslovně vyžaduje.
- 52 Zatřetí cíle sledované odchylným režimem podle článků 42 a 141 směrnice o DPH tento výklad podporují.
- 53 I když je cílem článku 141 této směrnice zabránit tomu, aby zprostředkující pořizovatel musel splnit povinnost registrovat se a podávat daňové přiznání v členském státě určení zboží (rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 41), cílem článků 41 a 42 uvedené směrnice je zajistit, aby předmětem DPH bylo dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství na úrovni konečného pořizovatele, přičemž se zamezí dvojímu zdanění tohoto plnění (rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 50 a citovaná judikatura).
- 54 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodě 46 svého stanoviska, smyslem poznámek, které musí obsahovat faktura podle článku 226 směrnice o DPH, je informovat příjemce faktury o právní kvalifikaci plnění uskutečněného jejím vystavovatelem. Tento cíl musí být respektován tím spíše, má-li tento vystavitel za to, že ve výjimečných případech není povinen odvést DPH on, ale příjemce dodávky.
- 55 Vzhledem k tomu, že odchylný režim stanovený v člancích 42 a 141 směrnice o DPH je fakultativní, to, že bude konečný příjemce dodávky znát své daňové povinnosti, umožňuje zajistit právě formalita vyžadovaná v čl. 226 bodě 11a této směrnice. Znakem režimu přenesení daňové

povinnosti je totiž právě to, že pokud nedošlo k platbě DPH mezi dodavatelem a osobou povinnou k dani, která je příjemcem dodání, je tomu tak proto, že povinnost odvést tuto daň z titulu tohoto dodání má právě posledně uvedený (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 22). V tomto ohledu tedy nemůže panovat nejistota.

- 56 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 42 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v rámci trojstranného obchodu není konečný pořizovatel platně určen za osobu povinnou odvést DPH, pokud faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem neobsahuje poznámku „daň platí zákazník“ podle čl. 226 bodu 11a uvedené směrnice.

K druhé otázce

- 57 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 226 bod 11a směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že opomenutí uvést poznámku „daň platí zákazník“ na faktuře, jak vyžaduje toto ustanovení, může být následně napraveno doplněním údaje upřesňujícího, že se tato faktura týká trojstranného obchodu uvnitř Společenství a že je daňová povinnost přenesena na příjemce dodávky.
- 58 V případě kladné odpovědi na tuto druhou otázku se tento soud táže, zda je platnost takové opravy podmíněna tím, že je doručena jejímu adresátovi, a zda má takto opravená faktura zpětný účinek ke dni vystavení původní faktury.
- 59 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr uznal, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení daně byly přiznány, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, avšak za podmínky, že jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 bod 31; rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, body 50 a 51, jakož i ze dne 21. října 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, bod 76).
- 60 Jde totiž o to zdánit dotčená plnění s ohledem na jejich objektivní znaky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 30 a citovaná judikatura).
- 61 V důsledku toho se nemůže jednat o opravu faktury, pokud není splněna taková podmínka pro použití odchýlného režimu použitelného na trojstranné obchody, jako je uvedení poznámky vyžadované v čl. 226 bodě 11a směrnice o DPH. Jak uvedla generální advokátka v bodech 57 a 61 svého stanoviska, dodatečné splnění podmínky nezbytné pro přenesení povinnosti k DPH na příjemce dodávky nepředstavuje opravu. Jedná se o první vystavení požadované faktury, které nemůže mít zpětný účinek.
- 62 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 226 bod 11a směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že opomenutí uvést poznámku „daň platí zákazník“ na faktuře, jak vyžaduje toto ustanovení, nemůže být následně napraveno doplněním údaje upřesňujícího, že se tato faktura týká trojstranného obchodu uvnitř Společenství a že je daňová povinnost přenesena na příjemce dodávky.

K třetí otázce

- 63 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 219a směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že ukládá povinnost použít přepisy o fakturaci členského státu zprostředkujícího pořizovatele nebo předpisy o fakturaci členského státu konečného pořizovatele.
- 64 Předkládající soud má v tom směru pochybnosti z důvodu, že v rámci původního řízení společnost Luxury Trust Automobil tvrdí, že by mělo být použito české právo. To přitom nevyžaduje, aby faktury obsahovaly poznámku o přenesení daňové povinnosti.
- 65 Z odpovědí na první dvě otázky nicméně vyplývá, že odpověď na třetí otázku nemůže mít vliv na výsledek sporu v původním řízení.
- 66 Vzhledem k tomu, že poznámka „daň odvede zákazník“ nebyla na sporných fakturách uvedena, nedošlo k platnému určení konečného pořizovatele za osobu povinnou odvést DPH. Zprostředkující pořizovatel musí být tudíž považován za osobu povinnou odvést tuto daň v členském státě, který mu přidělil identifikační číslo, které použil pro účely dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství v souladu s čl. 41 prvním pododstavcem směrnice o DPH.
- 67 Požadavky uvedené v čl. 42, čl. 141 písm. e) a čl. 226 bodu 11a směrnice o DPH se v každém případě nemohou v jednotlivých členských státech lišit. Předkládající soud je povinen vykládat právo použitelné na spor v původním řízení, ať již jde o právo členského státu zprostředkujícího pořizovatele, nebo o právo členského státu konečného pořizovatele, v souladu s unijním právem (obdobně viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, bod 51).
- 68 S ohledem na výše uvedené tedy není namístě odpovídat na třetí otázku.

K nákladům řízení

- 69 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 42 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, ve znění změn,**

musí být vykládán v tom smyslu, že

v rámci trojstranného obchodu není konečný pořizovatel platně určen za osobu povinnou odvést daň z přidané hodnoty (DPH), pokud faktura vystavená zprostředkujícím pořizovatelem neobsahuje poznámku „daň platí zákazník“ podle čl. 226 bodu 11a směrnice 2006/112, ve znění změn.

- 2) Článek 226 bod 11a směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45,**

musí být vykládán v tom smyslu, že

opomenutí uvést poznámku „daň platí zákazník“ na faktuře, jak vyžaduje toto ustanovení, nemůže být následně napraveno doplněním údaje upřesňujícího, že se tato faktura týká trojstranného obchodu uvnitř Společenství a že je daňová povinnost přenesena na příjemce dodávky.

Podpisy.