

Věc C-247/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

20. dubna 2021

Předkládající soud:

Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

8. dubna 2021

Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Luxury Trust Automobil GmbH

Orgán žalovaný u Verwaltungsgericht (správní soud, Rakousko):Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling (Finanční úřad
pro Rakousko, územní pracoviště Baden Mödling)**Předmět původního řízení**

Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Pořízení zboží uvnitř Společenství – Třístranný obchod – Určení příjemce dodání za osobu povinnou odvést daň – Údaje uvedené ve faktuře – Oprava – Podmínky – Zpětný účinek – Fakturace – Použitelná pravidla

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Musí být čl. 42 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 197 odst. 1 písm. c) této směrnice (v tomto ohledu ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010) 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 ve faktuře dodatečně právoplatně opravit (uvedením poznámky: „Třístranný obchod uvnitř Společenství podle § 25 [Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu)]. Daňová povinnost přechází na příjemce plnění“)?
 - b) Je k tomu, aby oprava byla právoplatná, nezbytné, aby byla opravená faktura doručena příjemci faktury?
 - c) Nastává účinek opravy zpětně ke dni, kdy byla faktura původně vystavena?
- 3) Musí být článek 219a směrnice 2006/112/ES (ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010) vykládán v tom smyslu, že se použijí pravidla o fakturaci použitelná v tom členském státě, jehož pravidla by se použila, pokud by ve 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?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 40, 41, 42, 141, 197 a čl. 219a body 11 a 11a

Uváděná ustanovení vnitrostátního práva

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (zákon o zdanění obrátů) [zkráceně Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994), dále jen „UStG 1994“] ve znění použitelném v roce 2014 (BGBl. I, č. 112/2012)

Ustanovení § 25

„Třístranný obchod

Pojem

§ 25 (1) O třístranný obchod se jedná, pokud tři podnikatelské subjekty ze tří různých členských států provádějí plnění týkající se téhož zboží, přičemž toto zboží poslednímu odběrateli dodá 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.

Místo pořízení zboží uvnitř Společenství u třístranného obchodu

(2) Pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu § 3 odst. 8 druhé věty se považuje za zdaněné, jestliže podnikatel (pořizovatel) prokáže, že se jedná o třístranný obchod, a splnil svou povinnost podat hlášení podle odstavce 6. Pokud podnikatel nesplní svou povinnost podat hlášení, nárok na osvobození od daně se zpětnou účinností zanikne.

Osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství

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

- a) podnikatel (pořizovatel) nemá bydliště či sídlo v tuzemsku, je nicméně na území [Unie] identifikován pro účely DPH;
- b) podnikatel (pořizovatel) zboží pořídil za účelem jeho následného dodání jinému podnikateli 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 podnikatel (pořizovatel) identifikován pro účely DPH;
- d) právo nakládat s pořízeným zbožím na posledního odběratele (příjemce) přechází přímo z prvního podnikatele nebo prvního odběratele;
- e) daň je povinen odvést příjemce podle odstavce 5.

Vystavení faktury pořizovatelem

(4) Fakturace se řídí předpisy členského státu, z něhož pořizovatel vyvíjí svou podnikatelskou činnost. Provede-li dodání stálá provozovna pořizovatele, je rozhodné právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází. Provádí-li vyúčtování příjemce plnění, na něhož přechází daňová povinnost, prostřednictvím dobropisu, řídí se fakturace 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 související 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.

Osoba povinná k dani

(5) V případě třístranného obchodu je daň povinen odvést příjemce zdanitelného dodání zboží, pokud faktura vystavená pořizovatelem odpovídá požadavkům uvedeným v odstavci 4.

Povinnosti pořizovatele

(6) Svou povinnost podat hlášení ve smyslu odstavce 2 podnikatel splní, pokud 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 následného dodání zboží uskutečněného uvedeným podnikatelem, které mu bylo přiděleno v členském státě určení zaslaného nebo přepravovaného zboží;
- u každého z těchto příjemců součet úplat za dodání zboží uskutečněných tímto způsobem podnikatelem v členském státě určení zaslaného nebo přepravovaného zboží. Tyto částky se vykazují za kalendářní čtvrtletí, ve kterém vznikla daňová povinnost.

Povinnosti příjemce

(7) Při výpočtu daně podle § 20 se ke stanovené částce připočte částka, kterou je třeba odvést podle odstavce 5.“

Ustanovení § 3

„Místo pořízení zboží uvnitř Společenství

(8) 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. V případě tohoto prokázání se přiměřeně použije § 16.“

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ je rakouská společnost s ručením omezeným se sídlem v Rakousku. Její podnikatelská činnost spočívá v přeshraničním zprostředkování a prodeji luxusních vozidel.

- 2 V roce 2014 navrhovatelka 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 navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“. Ve třech fakturách vystavených navrhovatelkou v řízení o opravném prostředku „Revision“ (vždy z března 2014) bylo uvedeno české DIČ příjemce, rakouské DIČ navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“ a britské DIČ dodavatele. Faktury vždy obsahovaly poznámku „Třístranný obchod uvnitř Společenství osvobozený od daně“. Ve fakturách nebyla vykázána žádná daň z obratu (dále jen „DPH“) (vždy pouze „fakturovaná částka netto“; rovněž v kupních smlouvách byla – jak vyplývá ze spisu – vždy uvedena pouze „netto kupní cena“). V souhrnném hlášení za měsíc březen 2014 navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ tato dodání zboží vykázala ve vztahu k DIČ českého příjemce a uvedla, že se jedná o třístranné obchody.
- 3 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 společnost M s.r.o. v České republice identifikována pro účely DPH.
- 4 Rozhodnutím ze dne 25. dubna 2016 Finanzamt (finanční úřad, Rakousko) navrhovatelce v řízení o opravném prostředku „Revision“ stanovil DPH za rok 2014. V odůvodnění finanční úřad – s odkazem na zprávu o kontrole ze strany finančního úřadu – uvedl, že tři faktury, které navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ vystavila vůči české společnosti M s.r.o., neobsahovaly upozornění na přenesení daňové povinnosti (§ 25 odst. 4 UStG 1994). Jedná se tedy o „nevydařený třístranný obchod“, který nelze dodatečně zhojit. Na základě použití rakouského DIČ je podle § 3 odst. 8 UStG 1994 třeba mít za to, že se jedná o pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné v Rakousku.
- 5 Stížnost, kterou proti tomuto rozhodnutí podala navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“, Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) zamítl rozsudkem napadeným u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko).
- 6 V odůvodnění Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) na doplnění uvedl, že navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ dané tři faktury opravila pomocí opravných dokladů ze dne 23. května 2016, a to s upozorněním na přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění.
- 7 Ustanovení týkající se třístranného obchodu nemusí být za skutkových okolností ve smyslu § 25 odst. 1 UStG 1994 použita obligatorně. Pořizovatel (prostřední podnikatel účastníci se třístranného obchodu) má naopak právo zvolit si, zda si

přeje ohledně určitého dodání zboží použít režim třístranného obchodu, či nikoli. Právo volby musí být vykonáno v době uskutečnění obchodu a způsobem, který je v souladu se zákonnými požadavky. 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 do faktury zahrnout údaje podle § 25 odst. 4 UStG 1994. Fakturace navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“ je nesprávná, jelikož ve fakturách, které jsou předmětem sporu, chybí upozornění, že daňovou povinnost má poslední odběratel.

- 8 Pokud faktura vystavená pořizovatelem neodpovídá obsahovým požadavkům uvedeným v § 25 odst. 4 UStG 1994, režim upravený v § 25 UStG 1994 se nepoužije. V takovém případě musí být řetězové plnění posuzováno podle obecných pravidel.
- 9 Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ hodnověrně prokázala, že k fakturám, které jsou předmětem sporu, vystavila opravné doklady a následně se je pokusila zaslat českému podniku. Prokázat skutečné doručení opravných faktur českému podniku se však nepodařilo, takže navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ nesplnila důkazní povinnost, která na ni dopadá.
- 10 Vzhledem k tomu, že proto nedošlo k opravě nesprávných faktur, není nutno se podrobněji zabývat otázkou, zda je na základě dodatečné opravy faktury možné uplatnit pravidla zjednodušující třístranný obchod. V projednávané věci nebyla ve státě určení odvedena žádná daň.
- 11 Vzhledem k tomu, že faktury neobsahovaly upozornění, že daňovou povinnost má poslední odběratel, nelze použít ustanovení, která zjednodušují třístranný obchod; daná plnění je tedy třeba posoudit na základě pravidel pro řetězové plnění. Vzhledem k tomu, že navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ použila své rakouské DIČ, pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečnila v Rakousku. Pořízení se považuje za uskutečněné v Rakousku, dokud navrhovatelka neprokáže, že pořízení bylo zdaněno ve státě určení – České republice. Tato rozvazující podmínka nenastala. Mimoto navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ v souvislosti s daným kumulativním pořízením zboží uvnitř Společenství nemá nárok na odpočet na DPH na vstupu.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

K první otázce

- 12 V projednávané věci je nesporné, že se jedná o řetězové plnění, přičemž dodání uskutečněné britským dodavatelem je „dodáním s přepravou“. Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ tedy v České republice uskutečnila pořízení zboží uvnitř Společenství; následně došlo k „dodání bez přepravy“, které navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ uskutečnila v České

republiky ve prospěch společnosti M s.r.o. Mimoto se podle § 3 odst. 8 UStG 1994 dané pořízení zboží uvnitř Společenství považuje za uskutečněné i v Rakousku, jelikož navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ použila rakouské DIČ. Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ netvrdí, že pořízení zboží uvnitř Společenství nebo následné dodání bez přepravy v České republice bylo zdaněno.

- 13 Předmětem řízení je zdanění, k němuž v Rakousku dochází na základě § 3 odst. 8 UStG 1994, tedy dodatečné zdanění (fiktivního) pořízení zboží uvnitř Společenství s ohledem na použití rakouského DIČ. Tato DPH navrhovatelku v řízení o opravném prostředku „Revision“ hospodářsky zatěžuje, protože s ní není spojen žádný nárok na odpočet na DPH na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 a C-539/08).
- 14 Pořízení zboží uvnitř Společenství podle § 3 odst. 8 UStG 1994 se podle § 25 odst. 2 UStG 1994 považuje za zdaněné v případě, že podnikatel (pořizovatel) prokáže, že se jedná o třístranný obchod a že splnil svou povinnost podat hlášení podle § 25 odst. 6 UStG 1994. Skutečnost, že navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ tuto povinnost podat hlášení splnila, je v tomto řízení nesporná.
- 15 Odpověď na otázku, zda se jedná o třístranný obchod, se řídí § 25 odst. 1 UStG 1994. Z podmínek, které jsou tam uvedeny, je pouze sporné, zda jsou splněny podmínky uvedené v § 25 odst. 3 UStG 1994, na které toto ustanovení odkazuje.
- 16 Podle § 25 odst. 3 UStG 1994 (který sám o sobě upravuje případy, kdy má třetí subjekt zúčastněný na třístranném obchodu – tedy „příjemce“ – své sídlo v Rakousku) je pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od DPH zejména pouze tehdy, jestliže je daň podle § 25 odst. 5 UStG 1994 povinen odvést příjemce [§ 25 odst. 3 písm. e) UStG 1994]. To podle § 25 odst. 5 UStG 1994 zase vyžaduje, aby faktura vystavená pořizovatelem odpovídala požadavkům uvedeným v odstavci 4.
- 17 Podle § 25 odst. 4 UStG 1994 musí faktura obsahovat zejména výslovné upozornění, že se jedná o třístranný obchod uvnitř Společenství a že související daňovou povinnost má poslední odběratel.
- 18 Faktury vystavené navrhovatelkou v řízení o opravném prostředku „Revision“ tyto podmínky nespĺňovaly, jelikož sice odkazují na třístranný obchod; neobsahovaly však upozornění, že související daňovou povinnost má poslední odběratel. Vzhledem k tomu by – pokud se použije pouze vnitrostátní právo – nenastala fikce zdanění daného pořízení zboží uvnitř Společenství v Rakousku.
- 19 Rovněž podle článku 42 směrnice se čl. 41 první pododstavec směrnice (podle něhož k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo i na území členského státu použitého identifikačního čísla pro DPH) nepoužije, zejména pokud byl příjemce dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 směrnice. Článek 197 odst. 1 písm. c) v tomto ohledu stanoví, že faktura musí být vystavena v

souladu s kapitolou 3 oddíly 3 až 5. Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) má za to, že k „určení“ za osobu povinnou odvést daň ve smyslu čl. 42 odst. 1 směrnice došlo tehdy, jestliže faktura obsahuje poznámku, která je uvedena v čl. 226 bodě 11a („daň odvede zákazník“).

- 20 V původních fakturách vystavených navrhovatelkou v řízení o opravném prostředku „Revision“ ale chyběl právě údaj, který je nutný i podle směrnice („daň odvede zákazník“).
- 21 Upozornění uvedené v původních fakturách vystavených navrhovatelkou v řízení o opravném prostředku „Revision“ se zjevně zakládá na nesprávném směšování údaje týkajícího se „dodání zboží uvnitř Společenství osvobozeného od daně“ s údajem o tom, že daň odvede zákazník, u třístranného obchodu. Naproti tomu v souhrnném hlášení navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ daná dodání po formální stránce jednoznačně vykazala jako třístranné obchody.
- 22 Podle bodu 7 odůvodnění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace, by se některé požadavky týkající se údajů, jež mají být uvedeny na fakturách, měly změnit, aby bylo možno daň lépe kontrolovat a zajistilo se jednotnější zacházení s přeshraničním dodáním zboží a poskytnutím služeb. To nasvědčuje tomu, že by mělo být vyžadováno striktní dodržování pravidel fakturace – zejména uvedení poznámky „daň odvede zákazník“ požadované čl. 226 bodem 11a směrnice – jako podmínky pro přiznání zvýhodnění, která se na nich zakládají (v tomto případě použití pravidel o třístranných obchodech).
- 23 Daný údaj se u třístranných obchodů ve faktuře uvádí zejména za tím účelem, aby poslední odběratel účastníci se třístranného obchodu uvnitř Společenství mohl jednoznačně a snadno poznat, že se na něj přenáší daňová povinnost. Tohoto účelu by případně mohlo být dosaženo i údajem, který je uveden v dotčených fakturách, především pokud se zohlední, že ve faktuře není uvedena částka DPH, nýbrž že daná částka je výslovně označena jako „fakturovaná částka netto“. Popřípadě by rovněž bylo třeba zohlednit, že daňové příjmy z těchto dodání mají náležet členskému státu, ve kterém došlo ke konečné spotřebě (v tomto případě tedy nikoli v Rakousku; viz rozsudek SDEU ze dne 27. září 2007, Albert Collée, C-146/05, bod 37).
- 24 S ohledem na výše uvedené se zdá, že není vyloučeno, že původní údaj uvedený ve fakturách by mohl splňovat podmínky stanovené unijním právem pro určení příjemce za osobu povinnou odvést daň (viz rovněž rozsudek SDEU ze dne 18. května 2017, Litdana, C-624/15, bod 21, kde – byť bez toho, aby SDEU zaujal vlastní stanovisko – se nemělo z toho, že údaj ve faktuře, který nebyl v souladu se zněním směrnice, sám o sobě brání použití zvláštního režimu). V tomto případě by ale byly splněny podmínky pro to, aby bylo fiktivní pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné v Rakousku považováno za zdaněné.

Ke druhé otázce

- 25 V případě, že odpověď na první otázku je záporná, vyvstává další otázka, zda lze takový údaj uvedený ve faktuře právoplatně opravit.
- 26 V rozsudku ze dne 19. dubna 2018 ve věci Firma Hans Bühler, C-580/16, bod 49, Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že čl. 42 písm. a) směrnice blíže stanoví hmotněprávní podmínku vyžadovanou k tomu, aby takové pořízení, jako je pořízení dotčené v (uvedené) věci v původním řízení, bylo předmětem DPH podle článku 40 této směrnice, čl. 42 písm. b) směrnice naproti tomu blíže stanoví způsoby, jak musí být předložen důkaz o zdanění v členském státě určení; posledně uvedené způsoby je třeba považovat za formální.
- 27 Jednou z hmotněprávních podmínek podle čl. 42 písm. a) je tedy okolnost, že byl příjemce dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 směrnice. Na tuto okolnost odkazuje i čl. 141 písm. e) směrnice. Podle čl. 197 odst. 1 písm. c) směrnice k tomuto určení příjemce za osobu povinnou odvést daň dochází ve faktuře.
- 28 V souvislosti s odpočtem DPH na vstupu je třeba faktury považovat za formální podmínky. Faktury lze obecně opravit, přičemž oprava se se zpětnými účinky zohlední v roce, ve kterém byla tato faktura původně vystavena (viz rozsudek SDEU ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14). Faktury lze opravit i v případě, že je DPH načtována chybně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz rozsudek SDEU ze dne 2. července 2020, SC Terracult, C-835/18, body 27 a 28).
- 29 Vyvstává ale otázka, zda taková možnost provést opravu existuje i ve vztahu k hmotněprávním podmínkám. Je přitom třeba připomenout, že využití režimu třístranného obchodu není povinné; osoby povinné k dani se rovněž mohou rozhodnout, že zjednodušující opatření nepoužijí (viz stanovisko generálního advokáta ve věci C-580/16, zejména poznámku pod čarou 15). Oprava faktury by tedy nebyla pouze formálním opatřením, nýbrž by vedlo k použití jiných pravidel (zvýhodněný třístranný obchod místo běžného řetězového plnění). Pokud by ale bylo možné fakturu právoplatně opravit, mohlo by to vést k tomu, že se v důsledku toho rovněž bude fiktivní pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné v Rakousku považovat za zdaněné.
- 30 V této souvislosti v tomto řízení vyvstává další otázka, zda postačuje, že výstavce faktury tuto fakturu opraví a zašle příjemci, nebo zda je k tomu, aby oprava faktury byla právoplatná, rovněž nezbytné, aby tato faktura byla doručena příjemci. Konečně se zdá, že je nejasné, zda oprava faktury v takovém případě – v souladu s rozsudkem ve věci Senatex – může mít zpětný účinek vztahující se ke dni vystavení původní faktury, nebo zda by byla právoplatná teprve pro období, ve kterém je faktura opravena. Pokud by tato oprava faktury neměla zpětný účinek, nebylo by v tomto řízení, které se týká DPH za rok 2014, možno zohlednit opravu provedenou v roce 2016.

Ke třetí otázce

Podle § 25 odst. 4 UStG 1994 se fakturace (obecně) řídí předpisy členského státu, z něhož pořizovatel vyvíjí svou podnikatelskou činnost. V projednávané věci pořizovatel (tedy navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“) svou podnikatelskou činnost vyvíjí z Rakouska, takže fakturace by podle § 25 odst. 4 UStG 1994 měla být posuzována podle rakouského práva.

- 31 Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ ale tvrdí, že z hlediska osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství od daně v České republice není rozhodné rakouské právo, nýbrž právo České republiky. Odchylně od rakouského práva podle práva České republiky dochází k přenesení daňové povinnosti na příjemce (společnost M s.r.o.) i v případě, že faktura neobsahuje upozornění na přenesení daňové povinnosti; za tímto účelem postačuje, jak vyplývá z dosavadní argumentace navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“, pokud je ve faktuře uvedeno upozornění, že se jedná o třístranný obchod (zda je tento popis české právní úpravy správný, dosud nebylo ověřeno).
- 32 Podle čl. 42 písm. a) směrnice se ustanovení čl. 41 prvního pododstavce směrnice o fiktivním pořízení zboží uvnitř Společenství nepoužije tehdy, jestliže mj. byl příjemce dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197. Článek 197 odst. 1 písm. c) zase stanoví, že faktura musí být vystavena v souladu s kapitolou 3 oddíly 3 až 5.
- 33 Podle čl. 219a odst. 1 směrnice (ve znění směrnice 2010/45/EU) fakturace v zásadě podléhá pravidlům použitelným v členském státě, v němž se dodání zboží nebo poskytnutí služby považuje za uskutečněné v souladu s hlavou V.
- 34 Faktura, která má být vystavena navrhovatelkou v řízení o opravném prostředku „Revision“, se týká dodání „bez přepravy“ uskutečněného navrhovatelkou v řízení o opravném prostředku „Revision“ ve prospěch společnosti M s.r.o.; k tomuto dodání dochází v České republice, takže podle tohoto obecného pravidla by se použilo české právo.
- 35 Ovšem podle čl. 219a odst. 2 směrnice fakturace za určitých podmínek podléhá rakouskému právu, jelikož navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ má jakožto dodavatel své sídlo v Rakousku a není usazena v České republice. Navíc by ale musela být splněna i podmínka, že povinnost odvést DPH by měl „pořizovatel“.
- 36 V tomto ohledu je předně třeba mít za to, že „pořizovatelem“ v této souvislosti není míněn „pořizovatel“ ve smyslu § 25 UStG 1994, a to „prostřední“ účastník (prostředník) třístranného obchodu, nýbrž příjemce plnění (v projednávané věci tedy společnost M s.r.o.). Přitom je ale třeba vzít v potaz, že společnost M s.r.o. není osobou povinnou odvést DPH *a priori*, nýbrž popřípadě pouze tehdy, jestliže byla povinnou osobou určena; k tomuto určení dochází ve faktuře.

- 37 Pokud by argumentace navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“ (která – jak již bylo uvedeno – ještě není meritorně přezkoumána) byla správná, mohly by údaje uvedené ve faktuře vést k tomu, že podle českého práva došlo k platnému určení příjemce za osobu povinnou odvést daň. To by podle čl. 219a odst. 2 směrnice mělo za následek, že – právě proto, že byl příjemce platně určen za osobu povinnou odvést daň – by se fakturace musela posuzovat podle rakouských právních předpisů. Podle rakouského práva by ale na základě pouhého upozornění na třístranný obchod nedošlo k určení příjemce za osobu povinnou odvést daň, takže by se zase muselo použít české právo.
- 38 Za účelem prolomení tohoto logického kruhu by mohlo být nutné určit rozhodné právo podle toho, jak tomu bylo před fakturací (nezávisle na ní). Fakturace by tedy podléhala českému právu. Podle tvrzení navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“ podle českého práva došlo k platnému určení společnosti M s.r.o. za osobu povinnou odvést daň. To by dále mohlo mít za následek, že se v důsledku toho fiktivní pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné v Rakousku považuje za zdaněné.
- 39 Obdobnou právní otázkou se zabývá nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 ze dne 17. června 2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I). Podle čl. 3 odst. 5 tohoto nařízení se existence a platnost souhlasu stran s volbou rozhodného práva se určuje v souladu s články 10, 11 a 13. Podle čl. 10 odst. 1 tohoto nařízení se existence a platnost smlouvy nebo některého ustanovení smlouvy určuje podle práva, které by se na základě tohoto nařízení použilo, kdyby byla smlouva nebo ustanovení smlouvy platné.
- 40 Ačkoli se toto nařízení – jak vyplývá již z čl. 1 odst. 1 tohoto nařízení – nevztahuje „zejména na věci daňové, celní či správní“, mohla by se myšlenka, na které je toto ustanovení založeno, popřípadě analogicky použít na právní otázku, kterou je třeba posoudit v této věci. Pokud by se mělo za to, že určení společnosti M s.r.o. za osobu povinnou odvést daň je platné (z čehož právě vychází navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“), musela by se fakturace podle čl. 219a odst. 2 směrnice posuzovat podle rakouského práva. Pokud se vychází (pouze; viz ale první otázku) z rakouského práva, nesplňuje však údaj uvedený ve faktuře podmínky pro určení společnosti M s.r.o. za osobu povinnou odvést daň. To by mohlo vést k závěru, že fiktivní pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné v Rakousku nelze považovat za zdaněné.