

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 8. decembra 2022(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 42(a) – člen 197(1)(c) – člen 226, točka 11a – člen 141 – Oprostitev – Tristranski posel – Določitev končnega prejemnika dobave kot zavezanca za plačilo DDV – Računi – Navedba ‚Obrnjena davčna obveznost‘ – Obveznost – Opustitev te navedbe na račun – Retroaktivni popravek računa“

V zadevi C-247/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) z odločbo z dne 8. aprila 2021, ki je na Sodišče prispela 20. aprila 2021, v postopku

Luxury Trust Automobil GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi K. Jürimäe (poročevalka), predsednica tretjega senata v funkciji predsednice osmega senata, N. Piçarra in N. Jääskinen, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Luxury Trust Automobil GmbH M. Huber, davčni svetovalec in računovodja, ter S. Lacha, davčni svetovalec,
- za avstrijsko vlado M. Augustin, A. Posch in J. Schmoll, agenti,
- za Evropsko komisijo R. Pethke in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. julija 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 42(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006,

L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi s členom 197(1)(c) te direktive in na razlago člena 219a navedene direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Luxury Trust Automobil GmbH in Finanzamt Österreich (davčna uprava Avstrije, v nadaljevanju: davčna uprava) glede davka na dodano vrednost (DDV), ki se od te družbe zahteva za davčno leto 2014.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

(i) davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36“.

4 Naslov V te direktive je „Kraj obdavčljivih transakcij“. V poglavju 2 tega naslova je v členih od 40 do 42 navedene direktive opredeljen kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

5 Člen 40 iste direktive določa, da se „[z]a kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti [...] šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju“.

6 Člen 41 Direktive o DDV določa:

„Brez vpliva na določbe člena 40 se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(i) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40.

Če je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40 v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom [odstavkom], se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev.“

7 Člen 42 te direktive določa:

„Prvi odstavek člena 41 se ne uporablja in se šteje, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti predmet DDV v skladu s členom 40, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) pridobitelj dokaže, da je opravil to pridobitev za namene kasnejših dobav na ozemlju države članice, določen[e] v skladu s členom 40, za katere je bil[a] kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197, določena oseba, ki ji je bila opravljena dobava;

(b) pridobitelj je izpolnil obveznosti, predvidene v členu 265, v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila.“

8 Naslov IX navedene direktive je „Oprostitve“. Poglavje 4 tega naslova je posvečeno oprostitvam v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti. Oddelek 2 tega poglavja se nanaša na oprostitve za pridobitve blaga znotraj Skupnosti. V tem oddelku člen 141 iste direktive določa:

„Vsaka država članic[a] sprejme posebne ukrepe, da se DDV ne obračuna za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki se v skladu z merili iz člena 40 opravi na njenem ozemlju, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;
- (b) pridobitev blaga se opravi za namene kasnejše dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke (a) v isti državi članici;
- (c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke (a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave;
- (d) oseba, kateri je namenjena nadaljnja dobava blaga je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v isti državi članici;
- (e) oseba iz točke (d) je bila določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolžan davek.“

9 V naslovu XI Direktive o DDV, „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“, člen 197(1) te direktive določa:

„DDV je dolžna plačati oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz člena 141;
- (b) oseba, kateri se opravi dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v državi članici, v kateri se opravi dobava;
- (c) račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici osebe, kateri je blago dobavljeno, se izda v skladu z [določbami] oddelk[ov] 3 do 5 poglavja 3.“

10 Člen 219a te direktive določa:

„Brez poseganja v člene 244 do 248, se uporablja naslednje:

(1) Za izdajanje računov veljajo pravila, ki se uporabljajo v državi članici, v kateri se v skladu z določbami naslova V šteje, da je bilo dobavljeno blago ali so bile opravljene storitve.

(2) Z odstopanjem od odstavka 1 tega člena se za izdajanje računov uporabljajo pravila, ki veljajo v državi članici, v kateri ima dobavitelj sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je dobava opravljena, oziroma če takšnega sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote ni, v državi članici, v kateri ima stalno ali občasno prebivališče, če:

- (a) nima sedeža v državi članici, za katero se v skladu z določbami naslova V šteje, da je bilo vanjo dobavljeno blago ali so bile v njej opravljene storitve, ali če nima sedež se v tej državi članici ne uporablja za dobave v smislu člena 192a, in je oseba, ki mora plačati DDV, oseba, kateri je bilo blago dobavljeno ali so bile storitve opravljene.

Vendar pa se za izdajanje računov uporabljajo pravila iz odstavka 1 tega člena, če izda račun [kupec ali] prejemnik (samo-fakturiranje).

(b) se za dobavo blaga oziroma storitev v skladu z določbami naslova V šteje, da ni opravljena v Skupnosti.“

11 Vsebina računov je podrobneje določena v oddelku 4 poglavja 3 naslova XI navedene direktive. Med določbami tega oddelka člen 226 iste direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221, zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(11a) kadar je [kupec ali] prejemnik dolžan plačati DDV, navedba ‚Reverse Charge‘ [‚Obrnjena davčna obveznost‘];

[...]“

Direktiva 2010/45

12 V uvodni izjavi 7 Direktive 2010/45 je navedeno:

„Nekatere zahteve glede informacij, ki jih je treba navesti na računih, bi bilo treba spremeniti, da se omogoči boljši nadzor davka, vzpostavi večja enakost pri obravnavanju mejnih in domačih dobav ter pomaga spodbujati elektronsko izdajanje računov.“

Avstrijsko pravo

13 Člen 3(8) Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994) z dne 23. avgusta 1994 (BGBl., 663/1994), v različici, ki se je uporabljala za leto 2014 (BGBl. I, 112/2012) (v nadaljevanju: UStG 1994), naslovljen „Kraj pridobitve znotraj Skupnosti“, določa:

„Pridobitev znotraj Skupnosti se opravi na območju države članice, v kateri je blago na koncu prevoza ali pošiljanja. Če pridobitelj v razmerju do dobavitelja uporabi identifikacijsko številko DDV, ki mu jo je dodelila druga država članica, se šteje, da je pridobitev opravljena na ozemlju te države članice, dokler pridobitelj ne dokaže, da je pridobitev obdavčena država članica, navedena v prvem stavku. V zvezi z dokazom se smiselno uporablja člen 16.“

14 Člen 25 UStG 1994, naslovljen „Tristranski posel“, določa:

„Pojem

Člen 25 (1) Za tristranski posel gre, kadar trije gospodarski subjekti v treh različnih državah članicah sklenejo posle glede istega blaga, kadar to blago zadnjemu kupcu blaga dobavi neposredno prvi dobavitelj in kadar so izpolnjeni pogoji iz odstavka 3. Navedeno velja tudi, kadar je zadnji kupec pravna oseba, ki ni podjetnik ali ki blaga ne kupi za svoje podjetje.

Kraj pridobitve znotraj Skupnosti pri tristranskem poslu

(2) Pridobitev znotraj Skupnosti v smislu člena 3(8), drugi stavek, se šteje za obdavčeno, kadar podjetnik (pridobitelj) dokaže, da gre za tristranski posel in da je izpolnil svojo obveznost napovedi v skladu z odstavkom 6. Če podjetnik svoje obveznosti napovedi ne izpolni, pravico do davčne oprostitve izgubi retroaktivno.

Davčna oprostitve pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti

(3) Pridobitev znotraj Skupnosti je oproščena DDV pod naslednjimi pogoji:

- (a) podjetnik (pridobitelj) nima stalnega prebivališča ali sedeža na državnem ozemlju, vendar je identificiran za DDV na območju Skupnosti;
- (b) pridobitev je namenjena poznejši dobavi podjetnika (pridobitelja) na državnem ozemlju podjetniku ali pravni osebi, ki je identificiran/a za DDV na državnem ozemlju;
- (c) pridobljeno blago ne izhaja iz države članice, v kateri je podjetnik (pridobitelj) identificiran za DDV;
- (d) pravico do razpolaganja s pridobljenim blagom zadnjemu pridobitelju (prejemniku) neposredno zagotavlja prvi podjetnik ali prvi pridobitelj;
- (e) prejemnik je na podlagi odstavka 5 zavezanec za plačilo davka.

Izdajanje računov s strani pridobitelja

(4) Za izdajanje računov se uporabljajo predpisi države članice, v kateri pridobitelj opravlja dejavnost. Kadar se dobava opravi v poslovni enoti pridobitelja, se uporabi pravo države članice sedeža poslovne enote. Če prejemnik dobave, na katerega preide davčna obveznost, to obračuna z dobropisom, se za izdajo računa uporabljajo predpisi države članice, v kateri je dobava opravljena.

Če se za izdajanje računov uporabljajo določbe tega zveznega zakona, mora račun dodatno vsebovati te navedbe:

- izrecno navedbo, da gre za tristranski posel znotraj Skupnosti in da je zavezanec za plačilo davka zadnji pridobitelj,
- identifikacijsko številko DDV, pod katero je podjetnik (pridobitelj) opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti in njegovo poznejšo dobavo, ter
- identifikacijsko številko DDV prejemnika dobave.

Zavezanec za plačilo davka

(5) Pri tristranskem poslu je za plačilo davka zavezan prejemnik obdavčljive dobave, kadar račun, ki ga je izdal pridobitelj, vsebuje podatke iz odstavka 4.

Obveznosti pridobitelja

(6) Za izpolnitev svojih obveznosti napovedi v smislu odstavka 2 mora podjetnik v rekapitulacijskem poročilu navesti naslednje podatke:

- identifikacijsko številko DDV na državnem ozemlju, pod katero je opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti in njegovo poznejšo dobavo;
- identifikacijsko številko DDV prejemnika poznejše dobave, ki jo je opravil podjetnik, ki mu jo je dodelila država članica, v katero je bilo blago odposlano ali odpeljano;
- za vsakega od teh prejemnikov skupni znesek dobav, ki jih je podjetnik na ta način opravil v

državi članici, v katero je bilo blago odposlano ali odpeljano. Ti zneski se navedejo za koledarsko četrtletje, v katerem je davčna obveznost nastala.

Obveznosti prejemnika

(7) Pri izražanju davka v skladu s členom 20 se ugotovljenemu znesku prišteje znesek, dolgovan na podlagi odstavka 5.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Luxury Trust Automobil je družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Avstriji, ki dejavnosti posredovanja in prodaje luksuznih vozil opravlja v več državah, in sicer tako v Evropski uniji kot v tretjih državah.

16 Družba Luxury Trust Automobil je leta 2014 od dobavitelja s sedežem v Združenem kraljestvu kupila vozila in jih naprej prodala družbi M s. r. o. (v nadaljevanju: družba M), ki ima sedež v češki republiki. Ta vozila so bila neposredno odpeljana iz Združenega kraljestva v češko republiko.

17 Podjetja, udeležena v tej dobavi, so uporabila identifikacijsko številko DDV države svojega sedeža. Na treh računih, ki jih družba Luxury Trust Automobil izdala marca 2014 (v nadaljevanju: sporni račun), so bile tako navedene avstrijska identifikacijska številka DDV te družbe, češka identifikacijska številka DDV družbe M in identifikacijska številka DDV dobavitelja s sedežem v Združenem kraljestvu. Na teh računih je bilo tudi navedeno: „Davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“.

18 Družba Luxury Trust Automobil je v rekapitulacijskem poročilu za marec 2014 navedla češko identifikacijsko številko DDV družbe M in prijavila obstoj tristranskih poslov znotraj Skupnosti.

19 Vendar je bilo v okviru davčne nadzora ugotovljeno, da ureditve tristranskega posla ni mogoče uporabiti, ker sporni račun v nasprotju s tem, kar določa člen 25(4) UStG 1994, niso vsebovali navedbe o prenosu davčne obveznosti. Šlo naj bi torej za pomanjkljiv tristranski posel, ki naj ga naknadno ne bi bilo mogoče popraviti. Na podlagi uporabe avstrijske identifikacijske številke DDV družbe Luxury Trust Automobil bi bilo treba priznati, da je šlo za pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji v skladu s členom 3(8) UStG 1994. Davčna uprava je na podlagi teh elementov z odločbo z dne 25. aprila 2016 določila DDV, ki ga družba Luxury Trust Automobil dolguje za leto 2014.

20 Predložitveno sodišče navaja, da naj bi družba Luxury Trust Automobil po tem davčnem nadzoru sporne račune popravila z zaznamki o popravkih z dne 23. maja 2016, tako da je na te račune dodala navedbo o prenosu davčne obveznosti na družbo M. Vendar naj ne bi bilo dokaza, da so bili ti zaznamki o popravkih dejansko izdani tej družbi. Poleg tega naj bi češka davčna uprava to družbo opredelila kot neplačujoči gospodarski subjekt (Missing Trader). Čeprav naj bi bila družba M v obdobju zadevnih dobav za namene DDV registrirana v češki republiki, naj češki davčni upravi ne bi uspelo navezati stika z njo in družba M naj v češki republiki ne bi niti prijavila niti plačala DDV iz naslova teh dobav.

21 Zoper odločbo davčne uprave z dne 25. aprila 2016 je bil vložen ugovor, ki ga je Finanzamt Baden Mödling (davčni urad v Baden Mödlingu, Avstrija) zavrnil. Družba Luxury Trust Automobil je nato vložila pritožbo pri Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija).

22 Po mnenju tega sodišča uporaba določb o tristranskih poslih v položaju, kakršen je ta iz

¶lena 25(1) UStG 1994, ni obvezna. Vmesni pridobitelj v tristranskem poslu, kot je v obravnavanem primeru družba Luxury Trust Automobil, naj bi imel pravico izbrati, ali želi za določeno dobavo te določbe uporabiti ali ne. To pravico naj bi bilo treba uveljaviti ob izvedbi zadevnega posla.

23 Če želi ta vmesni pridobitelj v zvezi s tem doseči oprostitev za pridobitev znotraj Skupnosti v namembni državi članici in prenos davčne obveznosti za to pridobitev na končnega prejemnika te pridobitve, bi moral izstaviti račun, ki bi vseboval navedbe iz ¶lena 25(4) UStG 1994. Na spornih računih pa manjka navedba iz te določbe, da je zadnji pridobitelj zavezanec za plačilo DDV.

24 ¶len 25 UStG 1994 naj se zato ne bi uporabljal, tako da bi bilo treba zadevni posel obravnavati glede na splošne določbe tega zakona. Na podlagi teh določb je družba Luxury Trust Automobil izvedla pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji, ker je uporabila svojo avstrijsko identifikacijsko številko DDV. Tako bi bilo treba šteti, da je bila pridobitev izvedena v Avstriji, dokler ta družba ne dokaže, da je bila ta pridobitev obdavčena v vsaki republiki. Ker naj ta pogoj ne bi bil izpolnjen, naj navedena družba ne bi imela pravice do odbitka vstopnega DDV za navedeno pridobitev.

25 Družba Luxury Trust Automobil je zoper sodbo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) vložila revizijo pri Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija), ki je predložitveno sodišče v tej zadevi.

26 Spor o glavni stvari se nanaša na davek, dolgovan na podlagi ¶lena 3(8), drugi stavek, UStG 1994, to je na dodatno obdavčitev pridobitve znotraj Skupnosti, ki se za tako šteje zaradi uporabe avstrijske identifikacijske številke DDV.

27 Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) v tem okviru opozarja na tri težave.

28 Prvič, to sodišče ugotavlja, da iz ¶lena 41, prvi odstavek, Direktive o DDV izhaja, da se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je bila ta pridobitev opravljena. Vendar naj v skladu s ¶lenom 42 te direktive to ne bi veljalo, kadar je bil prejemnik poznejše dobave v skladu s ¶lenom 197 navedene direktive določen kot zavezanec za DDV.

29 V zvezi s tem naj bi ¶len 197(1)(c) Direktive o DDV določal, da je treba račun za tak posel izdati v skladu z določbami oddelkov od 3 do 5 poglavja 3 naslova XI te direktive.

30 Šlo naj bi torej za „določitev“ prejemnika dobave kot zavezanca za plačilo DDV v smislu ¶lena 42 navedene direktive, kadar račun vsebuje navedbo, kot je ta, ki je navedena v ¶lenu 226, točka 11a, iste direktive, in sicer navedbo „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“.

31 Predložitveno sodišče kljub vsemu meni, da čeprav uvodna izjava 7 Direktive 2010/45 govori v prid strogemu spoštovanju določb v zvezi z izdajanjem računov, je cilj navedbe „Obrnjena davčna obveznost“ na računih za tristranske posle zagotoviti, da lahko zadnji pridobitelj v takem poslu nedvoumno in zlahka ugotovi, da je davčna obveznost prenesena nanj. Po mnenju tega sodišča pa je ta cilj mogoče prav tako zagotoviti z navedbo „Davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“ na spornih računih, še posebej, če se upošteva dejstvo, da na njih ni izkazan noben znesek DDV, ampak je znesek, naveden na teh računih, izrecno označen kot „neto znesek računa“.

32 V teh okoliščinah naj ne bi bilo izključeno, da se lahko s prvotno navedbo na spornih računih izpolnjujejo pogoji, ki jih pravo Unije predpisuje za določitev prejemnika dobave kot zavezanca za DDV.

33 Drugi?, če ne bi bilo tako, predložitveno sodišče opozarja, da je Sodišče v točki 49 sodbe z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), razsodilo, da člen 42(a) Direktive o DDV ureja vsebinski pogoj, ki se zahteva, da se pridobitev, kot je ta v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, obdavči z DDV v skladu s členom 40 te direktive. Člen 42(b) navedene direktive pa naj bi, nasprotno, določal podrobna pravila za dokazovanje obdavčitve v namembni državi članici, ki bi jih bilo treba šteti za formalne pogoje.

34 Z enim od vsebinskih pogojev na podlagi tega člena 42(a) naj bi se zahtevalo, da je prejemnik dobave v skladu s členom 197 Direktive o DDV na račun za to dobavo določen kot zavezanec za plačilo DDV.

35 Račune v zvezi z odbitkom vstopnega davka bi bilo tako treba šteti za formalne pogoje, ki jih je na splošno mogoče popraviti, pri čemer popravek učinkuje retroaktivno za leto, v katerem je bil račun prvotno izdan. Poleg tega naj bi bilo mogoče račun, tudi če je bil DDV napačno zaračunan, popraviti, če njegov izdajatelj dokaže dobrovernost ali če je pravočasno v celoti odpravil tveganje izgube davčnih prihodkov.

36 Predložitveno sodišče se kljub temu sprašuje, ali taka možnost popravka obstaja tudi glede vsebinskega pogoja, še zlasti, ker uporaba ureditve o tristranskih poslih ni zavezujoča, saj se davčni zavezanci lahko odločijo, da ne uporabijo sistema poenostavitve, ki ga ta ureditev uvaja.

37 V tem okviru bi bilo treba tudi pojasniti, ali zadostuje, da izdajatelj računa ta račun popravi in ga pošlje prejemniku zadevne dobave, ali pa mora ta prejemnik prejeti tudi popravek. Prav tako bi bilo treba pojasniti, ali ima tak popravek morebitni retroaktivni učinek v skladu s sodbo z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 Tretji?, predložitveno sodišče navaja, da se družba Luxury Trust Automobil sklicuje na uporabo češkega prava. To pravo naj v nasprotju z avstrijskim pravom ne bi zahtevalo, da računi vsebujejo navedbo o prenosu davčne obveznosti. Za določitev prava, ki se uporabi, naj bi bila vseeno potrebna razlaga člena 219a Direktive o DDV.

39 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 42(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 197(1)(c) te direktive razlagati tako, da je prejemnik dobave določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek, tudi če je na račun, na katerem ni izkazan znesek DDV, navedeno: ‚Davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti‘?

2. V primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje:

(a) Ali je mogoče tovrstno navedbo na račun naknadno veljavno popraviti (z navedbo: ‚Tristranski posel znotraj Skupnosti v skladu s členom 25 UStG [1994]. Davčna obveznost se prenese na prejemnika storitve.‘)?

(b) Ali je treba, da bi bil popravek veljaven, prejemniku računa poslati popravljen račun?

(c) Ali popravek velja retroaktivno od datuma prvotne izdaje računa?

3. Ali je treba člen 219a Direktive o DDV razlagati tako, da je treba uporabiti pravila o izdajanju računov tiste države članice, katere določbe bi bilo treba uporabiti, če na račun (še) ne bi bil določen noben ‚pridobitelj‘ kot oseba, ki je dolžna plačati davek; ali pa bi bilo treba uporabiti določbe tiste države članice, katere določbe bi bilo treba uporabiti, če bi se domnevalo, da je

določitev „pridobitelja“ kot osebe, ki je dolžna plačati davek, veljavna?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

40 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 42(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 197(1)(c) te direktive razlagati tako, da je končni pridobitelj v okviru tristranskega posla veljavno določen kot zavezanec za plačilo DDV, kadar račun, ki ga izda vmesni pridobitelj, ne vsebuje navedbe „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“.

41 Najprej je treba opozoriti, da je tristranski posel transakcija, s katero dobavitelj, ki je identificiran za DDV v prvi državi članici, dobavi blago posrednemu pridobitelju, ki je identificiran za DDV v drugi državi članici in ki to blago dobavi končnemu pridobitelju, ki je identificiran za DDV v tretji državi članici, pri čemer je navedeno blago neposredno odpeljano iz prve države članice v tretjo državo članico.

42 Za ta tristranski posel lahko velja ureditev, ki odstopa od pravila iz člena 2(1)(b) Direktive o DDV, v skladu s katerim so predmet DDV pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki so opravljene za plačilo na ozemlju države članice (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točka 27).

43 Ta ureditev odstopanja po eni strani zajema oprostitev pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo opravi vmesni pridobitelj, ki je identificiran za DDV v drugi državi članici, in po drugi strani obdavčitev te pridobitve odložiti na raven končnega pridobitelja, ki ima sedež in je identificiran za DDV v tretji državi članici, pri čemer je vmesni pridobitelj oproščen obveznosti identifikacije za DDV v tej zadnjenavedeni državi članici. Navedena ureditev izhaja iz razmerja med pravilom iz člena 40 te direktive in odstopanjem, ki izhaja iz njenega člena 42.

44 Člen 40 Direktive o DDV namreč določa pravilo, v skladu s katerim je kraj obdavčitve pridobitve v Skupnosti kraj, v katerem je blago v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju. Za zagotovitev pravilne uporabe tega pravila člen 41 te direktive določa, da se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev, razen če pridobitelj dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40 navedene direktive.

45 Člen 42 te direktive odstopa od uporabe navedenega pravila v okviru tristranskih poslov, opredeljenih v členu 141 Direktive o DDV, kadar pridobitelj po eni strani dokaže, da je zadevno pridobitev znotraj Skupnosti opravil za potrebe poznejše dobave na ozemlju države članice, določene v skladu s členom 40 te direktive, za katero je bil v skladu s členom 197 navedene direktive kot zavezanec za plačilo davka določen prejemnik, in kadar je pridobitelj po drugi strani izpolnil obveznosti iz člena 265 iste direktive v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila.

46 V skladu s členom 197(1)(c) Direktive o DDV mora biti račun, ki ga izda vmesni pridobitelj, izdan v skladu z določbami oddelkov od 3 do 5 poglavja 3 naslova XI te direktive. Med temi določbami člen 226, točka 11a, navedene direktive določa, da račun vsebuje navedbo „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“, kadar je pridobitelj ali prejemnik zavezan za plačilo DDV.

47 V tem okviru je za odgovor na prvo vprašanje treba upoštevati ne le besedilo člena 42(a) Direktive o DDV, ampak tudi njegovo sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je ta določba (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točka 33).

48 Prvi?, iz naslova ?lena 42 Direktive o DDV po eni strani izhaja, da gre za odstopanje od ?lena 41, prvi odstavek, te direktive, in po drugi strani, da je uporaba tega odstopanja odvisna od izpolnitve dveh kumulativnih pogojev, ki sta dolo?ena v tem ?lenu 42(a) in (b) (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans B?hler, C?580/16, EU:C:2018:261, to?ka 45).

49 Medtem ko ?len 42(a) Direktive o DDV natan?no dolo?a vsebinski pogoj, ki zahteva, da se pridobitev, opravljena v okviru tristranskega posla, v skladu s ?lenom 40 te direktive šteje za obdav?ljivo z DDV, pa ?len 42(b) navedene direktive dolo?a formalne pogoje za predlo?itev dokazila o obdav?itvi v namembni dr?zavi ?lanici prevoza ali odpo?iljanja znotraj Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans B?hler, C?580/16, EU:C:2018:261, to?ka 49).

50 Drugi?, v zvezi s sobesedilom ?lena 42 Direktive o DDV je iz sodne prakse Sodi?a razvidno, da ta ?len natan?neje dolo?a in dopolnjuje pogoje za uporabo ukrepa za poenostavitve, ki je dolo?en v ?lenu 141 te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans B?hler, C?580/16, EU:C:2018:261, to?ka 37). ?len 42(a) Direktive o DDV in ?len 141(e) te direktive pa napotujeta na ?len 197 navedene direktive, ki dolo?a spo?stovanje dolo?b poglavja 3 naslova XI te direktive, katerega del je ?len 226 te direktive.

51 Iz tega sledi, da v posebnem okviru ureditve o odstopanju, ki se uporablja za tristranske posle, vmesni pridobitelj tristranskega posla druge navedbe ne more nadomestiti z navedbo „Reverse Charge [Obrnjena dav?na obveznost]“, medtem ko ?len 226, to?ka 11a, Direktive o DDV to navedbo izrecno nalaga.

52 Tretji?, to razlago potrjujejo cilji, ki jih uresni?uje ureditev odstopanja iz ?lenov 42 in 141 Direktive o DDV.

53 ?eprav je namre? cilj ?lena 141 te direktive prepre?iti, da bi moral vmesni pridobitelj izpolniti obveznosti identifikacije in predlo?itve dav?ne napovedi v dr?zavi ?lanici, v katero je blago namenjeno (sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans B?hler, C?580/16, EU:C:2018:261, to?ka 41), je cilj ?lenov 41 in 42 navedene direktive zagotoviti, da se za zadevno pridobitev znotraj Skupnosti z DDV obdav?i kon?ni pridobitelj, s ?imer se so?asno prepre?uje dvojno obdav?enje te transakcije (sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans B?hler, C?580/16, EU:C:2018:261, to?ka 50 in navedena sodna praksa).

54 Kot je generalna pravobranilka navedla v to?ki 46 sklepnih predlogov, pa je smisel in namen navedb, ki jih mora ra?un vsebovati na podlagi ?lena 226 Direktive o DDV, seznaniti naslovnika s pravno oceno transakcije, ki jo opravi izdajatelj ra?una. Ta namen je ?e bolj pomemben takrat, kadar ta izdajatelj ra?una meni, da za pla?ilo DDV izjemoma ni zavezan on, temve? prejemnik dobave.

55 Ker je ureditev odstopanja, ki je dolo?ena v ?lenih 42 in 141 Direktive o DDV, fakultativna, formalnost, ki se zahteva s ?lenom 226, to?ka 11a, te direktive, omogo?a zagotavljanje, da se kon?ni prejemnik dobave seznani s svojimi dav?nimi obveznostmi. Za ureditev obrnjene dav?ne obveznosti je namre? zna?ilno, da ?e med dobaviteljem in dav?nim zavezancem, ki je prejemnik dobave, ni pri?lo do pla?ila DDV, je to zato, ker je zadnjenavedeni zavezanec za pla?ilo tega davka na podlagi te dobave (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, to?ka 22). Zato v zvezi s tem ne more biti negotovosti.

56 Ob upo?tevanju navedenih razlogov je treba na prvo vpra?anje odgovoriti, da je treba ?len 42(a) Direktive o DDV v povezavi s ?lenom 197(1)(c) te direktive razlagati tako, da kon?ni pridobitelj v okviru tristranskega posla ni bil veljavno dolo?en kot zavezanec za pla?ilo DDV, kadar ra?un, ki ga izda vmesni pridobitelj, ne vsebuje navedbe „Reverse Charge [Obrnjena dav?na

obveznost]“ iz člena 226, točka 11a, navedene direktive.

Drugo vprašanje

57 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 226, točka 11a, Direktive o DDV razlagati tako, da je mogoče opustitev navedbe „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“, ki se zahteva s to določbo, na račun naknadno popraviti z dopolnitvijo z navedbo, da se ta račun nanaša na tristranski posel znotraj Skupnosti in da je davčna obveznost prenesena na prejemnika dobave.

58 V primeru pritrdilnega odgovora na drugo vprašanje želi to sodišče izvedeti, prvi, ali je veljavnost takega popravka pogojena s tem, da prejemnik računa ta popravek prejme, in drugi, ali tako popravljeni račun retroaktivno uinkuje od datuma izdaje prvotnega računa.

59 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče sicer priznalo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev, vendar pod pogojem, da so bile med drugim izpolnjene vsebinske zahteve (glej v tem smislu sodbe z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31; z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točki 50 in 51, ter z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, točka 76).

60 Gre namreč za to, da je treba zadevne transakcije obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 30 in navedena sodna praksa).

61 Zato ni mogoče govoriti o popravku računa, kadar manjka pogoj za uporabo ureditve odstopanja, ki se uporablja za tristranske posle, kot je navedba, ki se zahteva s členom 226, točka 11a, Direktive o DDV. Kot je generalna pravobranilka navedla v točkah 57 in 61 sklepnih predlogov, naknadna izpolnitev pogoja, ki je nujen za prenos dolga DDV na prejemnika dobave, ni popravek. Gre za prvotno izdajo zahtevanega računa, ki ne more uinkovati retroaktivno.

62 Glede na navedene preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 226, točka 11a, Direktive o DDV razlagati tako, da opustitve navedbe „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“, ki se zahteva s to določbo, na račun ni mogoče naknadno popraviti z dopolnitvijo z navedbo, da se ta račun nanaša na tristranski posel znotraj Skupnosti in da je davčna obveznost prenesena na prejemnika dobave.

Tretje vprašanje

63 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 219a Direktive o DDV razlagati tako, da nalaga uporabo določb o izdajanju računov države članice vmesnega pridobitelja ali določb države članice končnega pridobitelja.

64 Predložitveno sodišče si to vprašanje zastavlja, ker družba Luxury Trust Automobil v postopku v glavni stvari zatrjuje, da bi bilo treba uporabiti češko pravo. To pa naj ne bi zahtevalo, da računi vsebujejo navedbo o prenosu davčne obveznosti.

65 Vendar je iz odgovorov na prvi dve vprašanji razvidno, da odgovor na tretje vprašanje ne more vplivati na rešitev spora o glavni stvari.

66 Ker na spornih računih ni bilo navedbe „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“, končni pridobitelj ni bil veljavno opredeljen kot zavezanec za plačilo DDV. Zato je treba šteti, da je posredni pridobitelj v skladu s členom 41, prvi odstavek, Direktive o DDV zavezan za plačilo tega

davka v državi članici, ki mu je dodelila identifikacijsko številko, pod katero je opravil zadevno pridobitev znotraj Skupnosti.

67 Zahteve, določene v členu 42, členu 141(e) in členu 226, točka 11a, Direktive o DDV, se v nobenem primeru ne smejo razlikovati od ene države članice do druge. Predložitveno sodišče mora pravo, ki se uporabi za spor o glavni stvari, ne glede na to, ali je to pravo države članice vmesnega pridobitelja ali države članice končnega pridobitelja, razlagati v skladu s pravom Unije (glej po analogiji sodbo z dne 18. novembra 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, točka 51).

68 Glede na navedene razloge na tretje vprašanje torej ni treba odgovoriti.

Stroški

69 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. Člen 42(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, v povezavi s členom 197(1)(c) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena,

je treba razlagati tako, da

končni pridobitelj v okviru tristranskega posla ni bil veljavno določen kot zavezanec za plačilo davka na dodano vrednost (DDV), kadar račun, ki ga je izdal vmesni pridobitelj, ne vsebuje navedbe „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“ iz člena 226, točka 11a, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena.

2. Člen 226, točka 11a, Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45,

je treba razlagati tako, da

opustitve navedbe „Reverse Charge [Obrnjena davčna obveznost]“, ki se zahteva s to določbo, na račun ni mogoče naknadno popraviti z dopolnitvijo z navedbo, da se ta račun nanaša na tristranski posel znotraj Skupnosti in da je davčna obveznost prenesena na prejemnika dobave.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.