

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

8. prosinca 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 42. točka (a) – Članak 197. stavak 1. točka (c) – Članak 226. točka 11.a – Članak 141. – Oslobođenje – Trostrani posao – Određivanje krajnjeg primatelja isporuke kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a – Računi – Navod ‚Zamjena obveznika plaćanja poreza‘ – Obveznost – Izostavljanje tog navoda na računu – Retroaktivni ispravak računa”

U predmetu C-247/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), odlukom od 8. travnja 2021., koju je Sud zaprimio 20. travnja 2021., u postupku

Luxury Trust Automobil GmbH

protiv

Finanzamt Österreich

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, u svojstvu predsjednika osmog vijeća, N. Piçarra i N. Jääskinen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Luxury Trust Automobil GmbH, M. Huber, porezni savjetnik i računovođa, i S. Lacha, porezni savjetnik,

– za austrijsku vladu, M. Augustin, A. Posch i J. Schmoll, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, R. Pethke i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 14. srpnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 42. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL

2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.), u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) te direktive, i članka 219.a navedene direktive.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Luxury Trust Automobil GmbH i Finanzamta Österreich (Porezna uprava Austrije, u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s porezom na dodanu vrijednost (PDV) koji se od tog društva potražuje za poreznu godinu 2014.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Članak 2. stavak 1. točka (b) podtočka i. Direktive o PDV-u navodi:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.”

4 Glava V. te direktive naslovljena je „Mjesto oporezivih transakcija”. U poglavlju 2. te glave članci 40. do 42. navedene direktive definiraju mjesto stjecanja robe unutar Zajednice.

5 U skladu s člankom 40. iste direktive, „[m]jestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stječe”.

6 Članak 41. Direktive o PDV-u navodi:

„Ne dovodeći u pitanje članak 40., smatra se da je mjesto stjecanja robe unutar Zajednice iz članka 2. stavka 1. točke (b) [podtočke] i. unutar teritorija države članice koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje, osim ako osoba koja stječe robu utvrdi da je PDV primijenjen na to stjecanje u skladu s člankom 40.

Ako je PDV primijenjen na stjecanje u skladu s prvim stavkom i nakon toga primijenjen, slijedom članka 40., na stjecanje u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, oporezivi iznos smanjuje se sukladno tome u državi članici koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje.”

7 Članak 42. te direktive glasi kako slijedi:

„Prvi stavak članka 41. ne primjenjuje se i smatra se da je PDV primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 40. ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) osoba koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države članice određene u skladu s člankom 40., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a;

(b) osoba koja stječe robu ispunila je obveze utvrđene člankom 265. koje se odnose na

podnošenje rekapitulacijskog izvješća.”

8 Glava IX. navedene direktive naslovljena je „Izuzetak”. Poglavlje 4. te glave odnosi se na oslobođenja vezana uz transakcije unutar Zajednice. Odjeljak 2. tog poglavlja odnosi se na oslobođenja pri stjecanju robe unutar Zajednice. Unutar tog odjeljka, članak 141. iste direktive određuje:

„Sve države članice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obračunava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s člankom 40., ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici;
- (b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u dotičnoj državi članici, porezni obveznik iz točke (a);
- (c) roba koju na taj način stječe porezni obveznik iz točke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države članice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;
- (d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici;
- (e) osoba iz točke (d) određena je u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan [stalnu poslovnu jedinicu] u državi članici u kojoj se porez plaća.”

9 U okviru glave XI. Direktive o PDV-u, naslovljene „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”, članak 197. stavak 1. te direktive predviđa:

„PDV je odgovorna plaćati osoba kojoj se isporučuje roba ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) oporeziva transakcija je isporuka robe obavljena sukladno uvjetima iz članka 141.;
- (b) osoba kojoj se isporučuje roba je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik[,] identificiran u svrhu plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj se obavlja isporuka;
- (c) račun koji izdaje porezni obveznik koji nema poslovni nastan [stalnu poslovnu jedinicu] u državi članici osobe kojoj je roba isporučena sastavlja se u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3.”

10 Članak 219.a te direktive određuje:

„Ne dovodeći u pitanje članke od 244. do 248., primjenjuje se sljedeće:

- (1) Izdavanje računa podliježe pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj se smatra da je isporuka roba ili usluga obavljena, sukladno odredbama glave V.
- (2) Odstupajući od točke (1), izdavanje računa podliježe pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj je isporučitelj utemeljio svoje poslovanje ili u kojoj ima stalni poslovni nastan [stalnu poslovnu jedinicu] iz kojeg se vrši isporuka ili, u slučaju nepostojanja takvog poslovanja ili stalnog poslovnog nastana [stalne poslovne jedinice], država članica u kojoj isporučitelj ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište, ako:

(a) isporučitelj nema poslovni nastan [stalnu poslovnu jedinicu] u državi članici u kojoj se smatra da su roba ili usluge isporučene, u skladu s odredbama glave V., ili njegov poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] u toj državi članici ne utječe na isporuku u smislu članka 192.a, a obveznik plaćanja PDV-a je osoba kojoj se roba ili usluge isporučuju.

Međutim, u slučaju kada kupac izda račun (samofakturiranje), primjenjuje se točka (1).

(b) se smatra da isporuka robe ili usluga nije obavljena unutar Zajednice, u skladu s odredbama glave V.”

11 Sadržaj računa pojašnjen je u odjeljku 4. poglavlja 3. glave XI. navedene direktive. Među odredbama tog odjeljka, članak 226. iste direktive glasi:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

11.a ako je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a, navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza”;

[...]”

Direktiva 2010/45

12 Uvodna izjava 7. Direktive 2010/45 glasi kako slijedi:

„Određeni zahtjevi u vezi s informiranjem koje je potrebno navesti na računima trebali bi se izmijeniti kako bi se omogućio bolji nadzor poreza, uspostavio jednaki tretman pri obračunavanju prekograničnih i domaćih isporuka robe te kako bi se pomoglo unaprjediti elektroničko izdavanje računa.”

Austrijsko pravo

13 Članak 3. stavak 8. Umsatzsteuergesetza 1994 (Zakon o porezu na promet iz 1994.) od 23. kolovoza 1994., (BGBl. 663/1994), u verziji koja se primjenjuje na 2014. godinu (BGBl I., 112/2012 (u daljnjem tekstu: UStG iz 1994), naslovljen „Mjesto stjecanja unutar Zajednice”, glasi kako slijedi:

„Smatra se da se stjecanje unutar Zajednice provodi na državnom području države članice u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe. Ako kupac u svojim odnosima s isporučiteljem upotrebljava identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila druga država članica, smatra se da se stjecanje provodi na državnom području te države članice dok kupac ne dokaže da je na stjecanje primijenjen PDV u državi članici navedenoj u prvoj rečenici. Što se tiče dokaza, članak 16. primjenjuje se *mutatis mutandis*.”

14 Članak 25. UStG-a iz 1994., naslovljen „Trostrani posao”, određuje:

„Definicija

Članak 25. (1) Trostrani posao postoji kada tri poduzetnika iz triju različitih država članica zaključe transakcije koje se odnose na istu robu, kada tu robu prvi isporučitelj izravno šalje krajnjem kupcu i kada su ispunjeni uvjeti iz stavka 3. Isto vrijedi kada je krajnji kupac pravna osoba koja nije poduzetnik ili koja robu ne stječe za svoje poduzeće.

Mjesto stjecanja unutar Zajednice u slučaju trostranog posla

(2) Smatra se da se na stjecanje unutar Zajednice u smislu druge rečenice članka 3. stavka 8. primjenjuje PDV kada poduzetnik (kupac) dokaže da se radi o trostranom poslu i da je ispunio svoju obvezu prijavljivanja u skladu sa stavkom 6. Ako poduzetnik ne ispuni obvezu prijavljivanja, retroaktivno gubi pravo na oslobođenje.

Oslobođenje u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice

(3) Stjecanje unutar Zajednice oslobođeno je od PDV-a kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) poduzetnik (kupac) nema boravište ili sjedište na državnom području, ali je identificiran u svrhu PDV-a na području Zajednice;
- (b) stjecanje se provodi radi daljnje isporuke koju poduzetnik (kupac) obavlja na državnom području u korist poduzetnika ili pravne osobe identificiranih u svrhu PDV-a na državnom području;
- (c) stečena roba dolazi iz države članice koja nije ona u kojoj je poduzetnik (kupac) identificiran u svrhu PDV-a;
- (d) ovlast raspolaganja stečenom robom prvi poduzetnik ili prvi kupac izravno prenosi na krajnjeg kupca (primatelja);
- (e) porez je dužan platiti primatelj u skladu sa stavkom 5.

Izdavanje računa od strane kupca

(4) Izdavanje računa podliježe pravilima države članice iz koje kupac obavlja svoju djelatnost. Ako isporuku provodi stalna poslovna jedinica kupca, primjenjuje se pravo države članice u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica. Ako je primatelj usluge na kojeg se porezna obveza prenosi tu obvezu ispunio putem knjižnog odobrenja, izdavanje računa podliježe pravilima države članice u kojoj je isporuka izvršena.

Ako se na izdavanje računa primjenjuju odredbe ovog saveznog zakona, na račun je također potrebno navesti sljedeće podatke:

- izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo krajnjeg kupca kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a,
- identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe, i
- identifikacijski broj za PDV osobe kojoj se obavlja isporuka.

Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a

(5) U slučaju trostranog posla, porez je dužan platiti primatelj isporuke koja se oporezuje kada je račun koji izda kupac u skladu sa stavkom 4.

Obveze kupca

(6) Kako bi ispunio obveze prijavljivanja u smislu stavka 2., poduzetnik u rekapitulacijskom izvješću mora navesti sljedeće podatke:

- identifikacijski broj za PDV na državnom području pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe;

- identifikacijski broj za PDV primatelja daljnje isporuke koju je obavio poduzetnik, koji mu je dodijeljen u državi ?lanici odredišta otpremljene ili prevezene robe;
- za svakog od tih primatelja, ukupan iznos isporuka koje je na taj na?in poduzetnik obavio u državi ?lanici odredišta otpremljene ili prevezene robe. Te iznose treba navesti za kalendarsko tromjese?je tijekom kojeg je porezna obveza nastala.

Obveze primatelja

(7) Za izra?un poreza u skladu s ?lankom 20., utvr?eni iznos treba uve?ati za iznos koji treba platiti na temelju stavka 5.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Luxury Trust Automobil je društvo s ograni?enom odgovornoš?u sa sjedištem u Austriji koje obavlja djelatnosti posredovanja i prodaje luksuznih vozila u više zemalja, kako unutar Europske unije, tako i u tre?im zemljama.

16 Tijekom 2014. društvo Luxury Trust Automobil kupilo je od jednog dobavlja?a sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini vozila koja je preprodalo društvu M s. r. o. (u daljnjem tekstu: društvo M), koje ima sjedište u ?eškoj Republici. Ta su vozila izravno prevezena iz Ujedinjene Kraljevine u ?ešku Republiku.

17 Poduzetnici uklju?eni u te isporuke poslovali su upotrebljavaju?i identifikacijske brojeve za PDV svoje države sjedišta. U trima ra?unima koja je izdalo društvo Luxury Trust Automobil iz o?ujka 2014. (u daljnjem tekstu: sporni ra?uni) stoga je bio naveden austrijski identifikacijski broj za PDV tog društva, ?eški identifikacijski broj za PDV društva M i identifikacijski broj za PDV isporu?itelja sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini. Ti ra?uni sadržavali su i napomenu „Oslobo?eni trostrani posao unutar Zajednice”.

18 U rekapitulacijskom izvješ?u za o?ujak 2014. društvo Luxury Trust Automobil iskazalo je ?eški identifikacijski broj za PDV društva M te je prijavilo da je rije? o trostranim poslovima unutar Zajednice.

19 Me?utim, u okviru poreznog nadzora utvr?eno je da sustav trostranog posla nije primjenjiv jer, suprotno onomu što propisuje ?lanak 25. stavak 4. UStG-a iz 1994., sporni ra?uni nisu sadržavali nikakve podatke o prijenosu poreznog duga. Stoga je došlo do manjkavog trostranog posla koji se ne može naknadno ispraviti. Uzimaju?i u obzir uporabu austrijskog identifikacijskog broja za PDV društva Luxury Trust Automobil, trebalo bi, u skladu s ?lankom 3. stavkom 8. UStG-a iz 1994, smatrati da se radi o stjecanju unutar Zajednice u Austriji. Na temelju tih elemenata porezna je uprava odlukom od 25. travnja 2016. utvrdila PDV koji društvo Luxury Trust Automobil duguje za 2014. godinu.

20 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je nakon tog poreznog nadzora društvo Luxury Trust Automobil ispravilo sporne ra?une obavijestima o ispravku od 23. svibnja 2016., na na?in da je na tim ra?unima dodalo podatak o prijenosu poreznog duga na društvo M. Me?utim, dokaz o tome da su navedene obavijesti o ispravku stvarno izdane tom društvu ne postoji. Osim toga, ?eška porezna uprava smatra to društvo „nepostoje?im trgovcem” (*missing trader*). Naime, iako je društvo M bilo registrirano u ?eškoj Republici u svrhu PDV-a tijekom razdoblja izvršenja predmetnih isporuka, ?eška porezna uprava nije uspjela stupiti u kontakt s tim društvom, a društvo M nije ni prijavilo ni platilo PDV u ?eškoj Republici na temelju tih isporuka.

21 Finanzamt Baden Mödling (Porezna uprava u Baden Mödlingu, Austrija) odbio je prigovor

protiv odluke porezne uprave od 25. travnja 2016. Društvo Luxury Trust Automobil zatim je podnijelo tužbu pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija).

22 Prema mišljenju tog suda, odredbe o trostranom poslu ne primjenjuju se nužno u situaciji poput one iz ?lanka 25. stavka 1. UStG-a iz 1994. Kupac posrednik u trostranom poslu, kao što je u ovom slu?aju društvo Luxury Trust Automobil, ima pravo odabrati ho?e li u pogledu odre?ene isporuke primijeniti te odredbe. To bi se pravo trebalo iskoristiti u trenutku izvršenja transakcije o kojoj je rije?.

23 U tom kontekstu, ako taj kupac posrednik želi ostvariti oslobo?enje za stjecanje unutar Zajednice u državi ?lanici odredišta i prijenos poreznog duga koji se odnosi na to stjecanje na krajnjeg primatelja potonjega, on mora izdati ra?un koji sadržava podatke iz ?lanka 25. stavka 4. UStG-a iz 1994. Me?utim, navod da je krajnji kupac odgovoran za pla?anje PDV-a, predvi?en tom odredbom, nije se nalazio na spornim ra?unima.

24 Navodi da ?lanak 25. UStG-a iz 1994. stoga nije primjenjiv, tako da s predmetnom transakcijom treba postupati prema op?im odredbama tog zakona. Na temelju tih odredbi, s obzirom na to da je društvo Luxury Trust Automobil upotrijebilo svoj austrijski identifikacijski broj za PDV, ono je u Austriji provelo stjecanje unutar Zajednice. Stoga treba smatrati da je stjecanje izvršeno u Austriji sve dok to društvo ne dokaže da je za navedeno stjecanje pla?en porez u ?eškoj Republici. Budu?i da taj uvjet nije ispunjen, navedeno društvo nema pravo na odbitak ulaznog PDV-a na temelju navedenog stjecanja.

25 Društvo Luxury Trust Automobil podnijelo je reviziju protiv presude Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) pred Verwaltungsgerichtshofom (Visoki upravni sud, Austrija), koji je sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u ovom predmetu.

26 Glavni postupak odnosi se na porez koji se duguje na temelju ?lanka 3. stavka 8. druge re?enice UStG-a iz 1994., odnosno na dodatno oporezivanje stjecanja unutar Zajednice koje se smatra takvim zbog upotrebe austrijskog identifikacijskog broja za PDV.

27 U tom kontekstu Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) isti?e tri poteško?e.

28 Kao prvo, taj sud tvrdi da iz ?lanka 41. prvog stavka Direktive o PDV-u proizlazi da se smatra da je stjecanje unutar Zajednice izvršeno na podru?ju države ?lanice koja je izdala identifikacijski broj za PDV koji se koristi za to stjecanje. Me?utim, u skladu s ?lankom 42. te direktive, to nije slu?aj kada je primatelj daljnje isporuke odre?en kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a na temelju ?lanka 197. navedene direktive.

29 U tom pogledu, ?lanak 197. stavak 1. to?ka (c) Direktive o PDV-u propisuje da ra?un koji se odnosi na takvu transakciju treba izdati u skladu s odredbama odjeljaka 3. do 5. poglavlja 3. glave XI. te direktive.

30 Stoga smatra da postoji „odre?ivanje” osobe kojoj se isporu?uje roba kao osobe odgovorne za pla?anje PDV-a u smislu ?lanka 42. navedene direktive kada ra?un sadržava podatak poput onoga iz ?lanka 226. to?ke 11.a iste direktive, odnosno navod „Zamjena obveznika pla?anja poreza”.

31 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev smatra da, iako uvodna izjava 7. Direktive 2010/45 govori u prilog strogom poštovanju odredbi o izdavanju ra?una, cilj navoda „Zamjena obveznika pla?anja poreza” na ra?unima koji se odnose na trostrane poslove jest osigurati da krajnji kupac u okviru takve transakcije može jasno i lako prepoznati da je na nju prenesen porezni dug. Me?utim, prema mišljenju tog suda, taj se cilj tako?er može osigurati tako da svaki od spornih ra?una

sadržava napomenu „oslobođeni trostrani posao unutar zajednice”, tim više ako se uzme u obzir činjenica da u njima nije naveden nikakav iznos PDV-a, ali da je iznos naveden na tim računima izričito određen kao „neto iznos računa”.

32 U tim okolnostima smatra da nije isključeno da prvotno navođenje na spornim računima može ispuniti uvjete propisane pravom Unije za određivanje primatelja isporuke kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a.

33 Kao drugo, ako to ne bi bio slučaj, sud koji je uputio zahtjev ističe da je Sud u točki 49. svoje presude od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), presudio da se članak 42. točka (a) Direktive o PDV-u odnosi na materijalni uvjet potreban kako bi se smatralo da se na stjecanje poput onoga o kojem je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda primjenjuje PDV u skladu s člankom 40. te direktive. Nasuprot tomu, članak 42. točka (b) navedene direktive detaljno određuje načine dokazivanja oporezivanja u državi članici odredišta, koje treba smatrati formalnim uvjetima.

34 Ističe da jedan od materijalnih uvjeta na temelju tog članka 42. točke (a) zahtijeva da osoba kojoj se isporučuje roba na temelju članka 197. Direktive o PDV-u mora biti određena kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a na račun koji se odnosi na tu isporuku.

35 Tvrdi da se u tim okolnostima, što se tiče odbitka pretporeza, računi moraju smatrati formalnim uvjetima koji se u pravilu mogu ispraviti, pri čemu se ispravak primjenjuje retroaktivno na godinu u kojoj je račun prvotno izdan. Osim toga, čak i ako je PDV pogrešno obračunat, račun se može ispraviti ako njegov autor dokaže svoju dobru vjeru ili je u potpunosti pravodobno otklonio rizik gubitka poreznih prihoda.

36 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se postoji li takva mogućnost ispravka i u pogledu materijalnog uvjeta, to više što primjena propisa o trostranim poslovima nije obvezujuća, s obzirom na to da porezni obveznici mogu odlučiti ne koristiti sustav pojednostavnjenja koji je uspostavljen tim propisom.

37 U tom kontekstu, smatra da također valja utvrditi je li dovoljno da autor računa ispravi i dostavi taj račun primatelju predmetne isporuke ili usto ispravak potonji mora i primiti. Eventualni retroaktivni učinak takvog ispravka također treba utvrditi, u skladu s presudom od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 Kao treće, sud koji je uputio zahtjev ističe da se društvo Luxury Trust Automobil poziva na primjenjivost češkog prava. Ono, za razliku od austrijskog prava, ne zahtijeva da računi sadržavaju podatak o prijenosu poreznog duga. No, utvrđivanje mjerodavnog prava zahtijeva tumačenje članka 219.a Direktive o PDV-u.

39 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 42. točka (a) Direktive [o PDV-u] u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) te direktive [...] tumačiti na način da je osoba kojoj se obavlja isporuka označena kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a i onda kada se u računu, u kojem nije iskazan iznos PDV-a, navede „oslobođeni trostrani posao unutar Zajednice”?

2. U slučaju nijeznog odgovora na prvo pitanje:

(a) Može li se takav navod na račun valjano naknadno ispraviti (navodeći: „Trostrani posao unutar Zajednice u skladu s člankom 25. UStG-a [iz 1994.]). Porezni dug prenosi se na primatelja

usluge')?

(b) Je li za valjanost ispravka potrebno da primatelj ra?una zaprimi ispravljeni ra?un?

(c) Ima li ispravak retroaktivan u?inak od trenutka izdavanja prvotnog ra?una?

3. Treba li ?lanak 219.a Direktive [o PDV-u] tuma?iti na na?in da treba primijeniti odredbe o izdavanju ra?una one dr?žave ?lanice ?ije bi se odredbe primijenile ako (ve?) u ra?unu ,kupac' nije odre?en kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a; ili se pak trebaju primijeniti odredbe one dr?žave ?lanice ?ije bi se odredbe primijenile da se ozna?avanje ,kupca' kao osobe odgovorne za pla?anje PDV-a smatra valjanim?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

40 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 42. to?ku (a) Direktive o PDV-u u vezi s ?lankom 197. stavkom 1. to?kom (c) te direktive tuma?iti na na?in da je, u okviru trostranog posla, krajnji kupac valjano odre?en kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a kada ra?un koji je izdao kupac posrednik u trostranom poslu ne sadr?ava navod „Zamjena obveznika pla?anja poreza”.

41 Uvodno valja podsjetiti da je trostrani posao transakcija kojom isporu?itelj, identificiran u svrhu PDV-a u prvoj dr?žavi ?lanici, putem isporu?itelja identificiranog u svrhu PDV-a u drugoj dr?žavi ?lanici, isporu?uje robu krajnjem kupcu identificiranom u svrhu PDV-a u tre?oj dr?žavi ?lanici, pri ?emu se navedena roba izravno prevozi iz prve dr?žave ?lanice u tre?u dr?žavu ?lanicu.

42 Na taj trostrani posao mo?e se primijeniti iznimka od pravila iz ?lanka 2. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u, prema kojem se na naplatno stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju dr?žave ?lanice primjenjuje PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 27.).

43 Taj se sustav iznimki sastoji, s jedne strane, od oslobo?enja u slu?aju stjecanja unutar Zajednice koje je izvršio kupac posrednik u trostranom poslu, koji je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj dr?žavi ?lanici i, s druge strane, od odgode oporezivanja tog stjecanja na razini krajnjeg kupca, koji ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u tre?oj dr?žavi ?lanici, pri ?emu je kupac posrednik u posrednom poslu oslobo?en obveze registracije kao obveznik PDV-a u potonjoj dr?žavi ?lanici. Navedeni sustav proizlazi iz odnosa izme?u pravila predvi?enog ?lankom 40. te direktive i izuze?a koje proizlazi iz njezina ?lanka 42.

44 Naime, ?lanak 40. Direktive o PDV-u propisuje pravilo prema kojem je mjesto oporezivanja stjecanja unutar Zajednice mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe kupcu. Kako bi se zajam?ila pravilna primjena tog pravila, ?lanak 41. te direktive predvi?a da, ako kupac ne doka?e da je PDV primijenjen na stjecanje u skladu s ?lankom 40. navedene direktive, smatra se da se mjesto stjecanja unutar Zajednice nalazi na teritoriju dr?žave ?lanice koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je kupac proveo to stjecanje.

45 ?lanak 42. iste direktive odstupa od primjene navedenog pravila u okviru trostranih poslova definiranih u ?lanku 141. Direktive o PDV-u kada, s jedne strane, kupac doka?e da je proveo predmetno stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija dr?žave ?lanice odre?ene u skladu s ?lankom 40. te direktive, za što je osoba kojoj se obavlja isporuka ozna?ena u skladu s ?lankom 197. navedene direktive kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a i, s druge strane, kada je kupac ispunio obveze utvr?ene ?lankom 265. iste direktive, koje se odnose na

podnošenje rekapitulacijskog izvješća.

46 U skladu s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, račun koji izda kupac posrednik u trostranom poslu sastavlja se u skladu s odjeljcima 3. do 5. poglavlja 3. glave XI. te direktive. Međutim tim odredbama, članak 226. točka 11.a navedene direktive propisuje da račun sadržava navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza” ako je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a.

47 U tom kontekstu, kako bi se odgovorilo na prvo pitanje, valja uzeti u obzir ne samo tekst članka 42. točke (a) Direktive o PDV-u nego i njegov kontekst i ciljeve propisa kojeg je ta odredba dio (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 33.).

48 Kao prvo, što se tiče teksta članka 42. Direktive o PDV-u, iz njega proizlazi, s jedne strane, da je riječ o odstupanju od članka 41. prvog stavka te direktive i, s druge strane, da je primjena tog odstupanja uvjetovana ispunjenjem dvaju kumulativnih uvjeta predviđenih točkama (a) i (b) navedenog članka 42 (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 45.).

49 Dok članak 42. točka (a) Direktive o PDV-u propisuje materijalni uvjet potreban kako bi se smatralo da se u okviru trostranog posla na stjecanje primjenjuje PDV u skladu s člankom 40. te direktive, članak 42. točka (b) navedene direktive određuje formalne uvjete prema kojima se određuju načini dokazivanja oporezivanja u državi članici koja je odredište prijevoza ili otpreme unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 49.).

50 Kao drugo, kad je riječ o kontekstu članka 42. Direktive o PDV-u, iz sudske prakse Suda proizlazi da taj članak precizira i dopunjuje uvjete primjene mjere pojednostavnjenja predviđene člankom 141. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 37.). Međutim, i članak 42. točka (a) Direktive o PDV-u i članak 141. točka (e) te direktive upućuju na članak 197. navedene direktive, koji pak nameće poštovanje odredbi poglavlja 3. glave XI. iste direktive, čiji je članak 226. dio.

51 Iz toga slijedi da u posebnom okviru sustava odstupanja primjenjivog na trostrane poslove kupac posrednik u trostranom poslu ne može zamijeniti drugom naznakom navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza”, dok članak 226. točka 11.a Direktive o PDV-u izričito propisuje taj navod.

52 Kao treće, ciljevi sustava odstupanja iz članka 42. i 141. Direktive o PDV-u govore u prilog tom tumačenju.

53 Naime, iako je svrha članka 141. te direktive izbjeći da kupac posrednik u trostranom poslu ispuni obveze identifikacije i prijavljivanja u državi članici koja je odredište robe (presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 41.), člancima 41. i 42. navedene direktive nastoji se osigurati oporezivanje PDV-om predmetnog stjecanja unutar Zajednice na razini krajnjeg kupca, uz istodobno izbjegavanje dvostrukog oporezivanja te transakcije (presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 50. i navedena sudska praksa).

54 Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 46. svojeg mišljenja, smisao i svrha postojanja podataka koje račun mora sadržavati na temelju članka 226. Direktive o PDV-u jest da se primatelj računa obavijesti o pravnoj ocjeni transakcije koju je izvršio izdavatelj računa. Ta je svrha još imperativnija ako taj izdavatelj smatra da iznimno PDV ne treba platiti on, nego primatelj isporuke.

55 Budući da je sustav odstupanja iz članka 42. i 141. Direktive o PDV-u fakultativan, na temelju formalnosti koja se zahtijeva člankom 226. točkom 11.a te direktive može se zajamčiti da krajnji primatelj isporuke zna za svoje porezne obveze. Naime, obilježje sustava zamjene obveznika plaćanja poreza odnosi se upravo na činjenicu da, ako se ne izvrši plaćanje PDV-a izmeću isporučitelja i poreznog obveznika koji je primatelj isporuke, to je zato što potonji duguje porez na temelju te isporuke (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 22.). Stoga u tom pogledu ne može postojati nesigurnost.

56 S obzirom navedeno obrazloženje, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 42. točku (a) Direktive o PDV-u u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) te direktive treba tumačiti na način da, u okviru trostranog posla, krajnji kupac nije bio valjano određen kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a kada račun koji je izdao kupac posrednik u trostranom poslu ne sadržava navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza” iz članka 226. točke 11.a navedene direktive.

Drugo pitanje

57 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 226. točku 11.a Direktive o PDV-u tumačiti na način da se izostavljanje na računu navoda „Zamjena obveznika plaćanja poreza” koji se zahtijeva tom odredbom može naknadno ispraviti dodavanjem podatka kojim se pojašnjava da se taj račun odnosi na trostrani posao unutar Zajednice i da se porezni dug prenosi na primatelja isporuke.

58 U slučaju potvrdnog odgovora na to drugo pitanje, taj sud pita, s jedne strane, je li za valjanost ispravka potrebno da primatelj računa zaprimi takav ispravak i, s druge strane, ima li tako ispravljen račun retroaktivni učinak od trenutka izdavanja prvobitnog računa.

59 U tom pogledu valja podsjetiti da, iako je Sud priznao da temeljno načelo neutralnosti PDV-a traži da odbitak ili povrat pretporeza budu priznati čak i ako porezni obveznici nisu ispunili određene formalne zahtjeve, to je pod uvjetom da su ipak ispunjeni materijalni zahtjevi (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 t. 31.; od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 50. i 51., i od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, t. 76.).

60 Naime, riječ je o oporezivanju predmetnih transakcija uzimajući u obzir njihova objektivna obilježja (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

61 Slijedom toga, ne može se raditi o ispravku računa kada nedostaje uvjet za primjenu sustava odstupanja koji se primjenjuje na trostrane poslove, kao što je navod iz članka 226. točke 11.a Direktive o PDV-u. Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 57. i 61. svojeg mišljenja, naknadno ispunjenje uvjeta primjene koji je nužan za prijenos porezne obveze na primatelja isporuke ne predstavlja ispravak. Riječ je o prvom izdavanju traženog računa koji ne može imati retroaktivni učinak.

62 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 226. točku 11.a Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se izostavljanje na računu navoda „Zamjena obveznika plaćanja poreza” koji se zahtijeva tom odredbom ne može naknadno ispraviti dodavanjem podatka kojim se pojašnjava da se taj račun odnosi na trostrani posao unutar Zajednice i da se porezni dug prenosi na primatelja isporuke.

Treće pitanje

63 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 219.a Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime nalaže primjena odredbi o izdavanju računa države članice kupca posrednika u trostranom poslu ili odredbi države članice krajnjeg kupca.

64 Sud koji je uputio zahtjev pita se o tom pitanju jer društvo Luxury Trust Automobil u okviru glavnog postupka ističe da treba primijeniti češko pravo. Međutim, ono ne zahtijeva da račun sadržavaju podatak o prijenosu poreznog duga.

65 Ipak, iz odgovora na prva dva pitanja proizlazi da odgovor na treće pitanje ne može utjecati na ishod glavnog postupka.

66 Naime, zbog nepostojanja navoda „Zamjena obveznika plaćanja poreza” na spornim računima, krajnji kupac nije bio valjano određen kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Stoga kupca posrednika u trostranom poslu treba smatrati osobom odgovornom za plaćanje tog poreza u državi članici koja joj je izdala identifikacijski broj koji je koristila za predmetno stjecanje unutar Zajednice, u skladu s člankom 41. prvim stavkom Direktive o PDV-u.

67 U svakom slučaju, zahtjevi navedeni u članku 42., članku 141. točki (e) i članku 226. točki 11.a Direktive o PDV-u ne mogu se razlikovati od jedne države članice do druge. Sud koji je uputio zahtjev ima obvezu tumačiti pravo koje se primjenjuje na glavni postupak, neovisno o tome je li riječ o pravu države članice kupca posrednika u trostranom poslu ili krajnjeg kupca, u skladu s pravom Unije (vidjeti po analogiji presudu od 18. studenoga 2020., *DelayFix*, C-519/19, EU:C:2020:933, t. 51.).

68 S obzirom na prethodno obrazloženje, nije potrebno odgovoriti na treće pitanje.

Troškovi

69 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. članak 42. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena,

treba tumačiti na način da:

u okviru trostranog posla, krajnji kupac nije valjano određen kao osoba odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost (PDV) kada račun koji je izdao kupac posrednik u trostranom poslu ne sadržava navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza” iz članka 226. točke 11.a Direktive 2006/112, kako je izmijenjena.

2. članak 226. točku 11.a Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45,

treba tumačiti na način da se:

izostavljanje na ra?unu navoda „Zamjena obveznika pla?anja poreza” koji se zahtijeva tom odredbom ne može naknadno ispraviti dodavanjem podatka kojim se pojašnjava da se taj ra?un odnosi na trostrani posao unutar Zajednice i da se porezni dug prenosi na primatelja isporuke.

Potpisi

*Jezik postupka: njema?ki