

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 8. decembra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 42 písm. a) – ?lánok 197 ods. 1 písm. c) – ?lánok 226 bod 11a – ?lánok 141 – Oslobodenie od dane – Trojstranná transakcia – Označenie konečného príjemcu dodania ako osoby povinnej platiť DPH – Faktúry – Uvedenie údajov ,prenesenie dažovej povinnosti' – Záväzná povaha – Neuvedenie tohto údajov na faktúre – Spätná úžinnosť opravy faktúry“

Vo veci C-247/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) z 8. apríla 2021 a doručený Súdnemu dvoru 20. apríla 2021, ktorý súvisí s konaním:

Luxury Trust Automobil GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory K. Jürimäe (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedu ôsmej komory, sudcovia N. Piçarra a N. Jääskinen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasť konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- Luxury Trust Automobil GmbH, v zastúpení: M. Huber, dažový poradca a úžtovný znalec, a S. Lacha, dažový poradca,
- rakúska vláda, v zastúpení: M. Augustin, A. Posch a J. Schmoll, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Pethke a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 14. júla 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 42 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ

L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“) v spojení s článkom 197 ods. 1 písm. c) tejto smernice a článkom 219a uvedenej smernice.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Luxury Trust Automobil GmbH a Finanzamt Österreich (Daňový úrad Rakúsko, ďalej len „daňový úrad“), týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (DPH) požadovanej od tejto spoločnosti za zdaňovacie obdobie roku 2014.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice o DPH znie:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36.“

4 Hlava V tejto smernice je nazvaná „Miesto zdaniteľných transakcií“. V kapitole 2 tejto hlavy články 40 až 42 uvedenej smernice definujú miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

5 Podľa článku 40 uvedenej smernice „za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi“.

6 Článok 41 smernice o DPH spresňuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 40, sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) bodu (i) považuje miesto na území členského štátu, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil toto nadobudnutie, ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie sa zdanilo v súlade s článkom 40.

Ak podľa článku 40 nadobudnutie podlieha DPH v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, po tom, ako bolo zdanené v súlade s prvým odsekom, základ dane sa primerane zníži v členskom štáte, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ toto nadobudnutie uskutočnil.“

7 Podľa článku 42 tejto smernice:

„Prvý odsek článku 41 sa neuplatňuje a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje za zdanené podľa článku 40, ak sú splnené tieto podmienky:

a) nadobúdateľ preukáže, že toto nadobudnutie uskutočnil na území členského štátu určeného v súlade s článkom 40 na účely následného dodania, v súvislosti s ktorým bol príjemca tovaru označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197;

b) nadobúdateľ splnil povinnosti súvisiace s podaním súhrnného výkazu stanovené v článku

8 Hlava IX uvedenej smernice je nazvaná „Oslobodenie od dane“. Kapitola 4 tejto hlavy sa vzťahuje na oslobodenia od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva. Oddiel 2 tejto kapitoly sa týka oslobodenia od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. V rámci tohto oddielu článok 141 tej istej smernice stanovuje:

„Každý členský štát prijme osobitné opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa DPH neuplatňovala pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnenému na jeho území v zmysle článku 40, ak sú splnené tieto podmienky:

- a) tovar nadobudne zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v dotknutom členskom štáte, ale je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte;
- b) tovar je nadobudnutý na účely jeho následného dodania v tom istom členskom štáte zdaniteľnou osobou uvedenou v písmene a);
- c) tovar takto nadobudnutý zdaniteľnou osobou uvedenou v písmene a) je priamo odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu ako z toho, v ktorom je táto osoba identifikovaná pre DPH, osobe, pre ktorú zdaniteľná osoba následné dodanie uskutočňuje;
- d) príjemcom následného dodania je iná zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktoré sú identifikované pre DPH v tom istom členskom štáte;
- e) príjemca uvedený v písmene d) bol v súlade s článkom 197 určený za osobu povinnú platiť DPH za dodanie uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená na území členského štátu, v ktorom je daň splatná.“

9 V hlave XI smernice o DPH, nazvanej „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, článok 197 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„DPH platí príjemca dodaného tovaru, ak sú splnené tieto podmienky:

- a) zdaniteľná transakcia je dodanie tovaru uskutočnené v súlade s podmienkami stanovenými v článku 141,
- b) príjemcom dodaného tovaru je iná zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba identifikované pre DPH v členskom štáte, v ktorom sa dodanie uskutočňuje,
- c) faktúra vyhotovená zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte osoby, ktorej sa tovar dodáva, sa vyhotovuje v súlade s kapitolou 3 oddielmi 3 až 5.“

10 Článok 219a tejto smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté články 244 až 248, sa uplatňuje toto:

- 1. Fakturácia podlieha pravidlám uplatňovaným v členskom štáte považovanom za štát, v ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo, v súlade s ustanoveniami hlavy V.
- 2. Odchylné od pravidla uvedeného v bode 1 podlieha fakturácia pravidlám uplatňovaným v členskom štáte, v ktorom má dodávateľ alebo poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo v ktorom má stálu prevádzkareň, z ktorej sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočňuje, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, v členskom štáte, v ktorom má dodávateľ alebo poskytovateľ trvalý pobyt alebo v

ktorom sa obvykle zdržiava, ak:

a) dodávate? alebo poskytujete? nie je usadený v členskom štáte, ktorý sa považuje za štát, v ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo v súlade s ustanoveniami hlavy V, alebo jeho prevádzkare? v danom členskom štáte nezasahuje do dodávania tovaru alebo poskytovania služieb v zmysle článku 192a, a ak osobou povinnou platiť DPH je osoba, ktorej sa tovar dodáva alebo služby poskytujú.

V prípade, že faktúru vyhotovuje odberate? (vyhotovenie faktúry odberateľom), sa však uplatňuje bod 1;

b) dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sa v súlade s ustanoveniami hlavy V nepovažuje za uskutočnené v rámci Spoločenstva.“

11 Obsah faktúr je spresnený v oddiele 4 kapitoly 3 hlavy XI uvedenej smernice. Spomedzi ustanovení tohto oddielu článok 226 tej istej smernice znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia [na účely DPH – *neoficiálny preklad*] obsahovať iba tieto údaje:

...

11a. označenie „prenesenie daňovej povinnosti“, ak je DPH povinný platiť odberateľ;

...”

Smernica 2010/45

12 Odôvodnenie 7 smernice 2010/45 znie:

„Mali by sa zmeniť a doplniť určité požiadavky týkajúce sa údajov, ktoré sa majú uvádzať vo faktúrach s cieľom umožniť lepšiu kontrolu daní, zaviesť jednotnejšie zaobchádzanie s cezhraničnými a vnútroštátnymi dodaniami tovaru alebo poskytnutiami služieb a prispieť k rozšíreniu elektronickej fakturácie.“

Rakúske právo

13 Ustanovenie § 3 ods. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994) z 23. augusta 1994 (BGBl. 663/1994), v znení uplatnenom v roku 2014 (BGBl. I, 112/2012) (ďalej len UStG 1994“), nazvaného „Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva“, znie:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa uskutoční na území toho členského štátu, v ktorom sa tovar nachádza na konci svojej prepravy alebo odoslania. Ak nadobúdateľ tovaru používa vo vzťahu k dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré mu prideliť iný členský štát, tak sa nadobudnutie tovaru považuje za uskutočnené na území tohto členského štátu, pokiaľ nadobúdateľ tovaru nepreukáže, že nadobudnutie bolo zdanené v členskom štáte uvedenom v prvej vete. Pokiaľ ide o dôkaz, článok 16 sa uplatní *mutatis mutandis*.“

14 Ustanovenie § 25 UStG 1994, nazvaného „Trojstranná transakcia“, stanovuje:

„*Pojem*

§ 25 1. O trojstrannú transakciu ide v prípade, keď traja podnikatelia v troch rôznych členských štátoch uzavrú transakciu podliehajúcu dani s totožným tovarom, tento tovar sa priamo od prvého dodávateľa dostane k poslednému nadobúdateľovi a sú splnené podmienky uvedené v odseku 3.

Platí to aj vtedy, keď v prípade posledného nadobúdateľa ide o právnickú osobu, ktorá nie je podnikateľom alebo tovar nenadobúda pre svoj podnik.

Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva pri trojstrannej transakcii

2. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle § 3 ods. 8 druhej vety sa považuje za zdanené, ak podnikateľ (nadobúdateľ) preukáže, že ide o trojstrannú transakciu a že splnil svoju povinnosť podať daňové priznanie podľa odseku 6. Ak podnikateľ nesplní svoju povinnosť podať daňové priznanie, oslobodenie od dane zaniká so spätnou účinnosťou.

Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva

3. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je oslobodené od DPH za týchto podmienok:

a) podnikateľ (nadobúdateľ) nemá bydlisko ani sídlo v tuzemsku, ale na území Spoločenstva podlieha DPH;

b) nadobudnutie tovaru sa uskutočňuje na účely jeho následného dodania od podnikateľa (nadobúdateľa) v tuzemsku podnikateľovi alebo právnickej osobe, ktorý/ktorá je v tuzemsku identifikovaný/identifikovaná pre DPH;

c) nadobudnutý tovar pochádza z iného členského štátu ako z toho, v ktorom je podnikateľ (nadobúdateľ) identifikovaný pre DPH;

d) právo nakladať s nadobudnutým tovarom získava posledný nadobúdateľ (príjemca) priamo od prvého podnikateľa alebo prvého nadobúdateľa;

e) daň podľa odseku 5 je povinný zaplatiť príjemca.

Vystavenie faktúry nadobúdateľom

4. Vystavenie faktúry sa riadi predpismi toho členského štátu, z ktorého nadobúdateľ tovaru uskutočňuje svoje podnikanie. Ak dodanie uskutočňuje stála prevádzkareň nadobúdateľa, rozhodujúce je právo toho členského štátu, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň. Ak príjemca plnenia, na ktorého prejde daňová povinnosť, vykonáva vyúčtovanie prostredníctvom dobropisu, vystavenie faktúry sa riadi predpismi toho členského štátu, v ktorom sa uskutočňuje dodanie.

Ak sú pre vystavenie faktúry relevantné ustanovenia tohto spolkového zákona, faktúra musí obsahovať ešte aj tieto údaje:

- výslovnú informáciu o existencii trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva a daňovej povinnosti posledného nadobúdateľa,
- identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým podnikateľ (nadobúdateľ) uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie, a
- identifikačné číslo pre DPH príjemcu dodania.

Osoba povinná platiť daň

5. Ak je faktúra, ktorú vystavil nadobúdateľ tovaru, v súlade s odsekom 4, pri trojstrannej transakcii vzniká daňová povinnosť na strane príjemcu zdanenej transakcie.

Povinnosti nadobúdateľa

6. Na to, aby podnikateľ splnil svoju povinnosť podať daňové priznanie v zmysle odseku 2, je povinný uviesť v súhrnnom výkaze tieto údaje:

- identifikačné číslo pre DPH v tuzemsku, pod ktorým uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie,
- identifikačné číslo pre DPH príjemcu následného dodania tovaru uskutočneného podnikateľom, ktoré mu bolo pridelené v členskom štáte určená odoslaného alebo prepraveného tovaru,
- za každého z týchto príjemcov celkovú hodnotu dodaní tovaru, ktoré týmto spôsobom uskutočnil podnikateľ v členskom štáte určená odoslaného alebo prepraveného tovaru. Daná hodnota sa uvedie za kalendárny štvrťrok, v ktorom vznikla daňová povinnosť.

Povinnosti príjemcu

7. Pri výpočte dane podľa § 20 treba k zistenej sume pripočítať sumu splatnú podľa odseku 5.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Luxury Trust Automobil je spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Rakúsku, ktorá vykonáva činnosť sprostredkovania a predaja luxusných motorových vozidiel vo viacerých krajinách, tak v Európskej únii, ako aj v tretích krajinách.

16 Luxury Trust Automobil v roku 2014 kúpila od dodávateľa v Spojenom kráľovstve motorové vozidlá a predala ich ďalej spoločnosti M s.r.o. (ďalej len „spoločnosť M“) so sídlom v českej republike. Tieto vozidlá boli prepravené priamo zo Spojeného kráľovstva do českej republiky.

17 Podniky zapojené do týchto dodávok použili identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom, v ktorom mali sídlo. Tri faktúry vystavené spoločnosťou Luxury Trust Automobil a datované z marca 2014 (ďalej len „sporné faktúry“) teda uvádzali rakúske identifikačné číslo pre DPH tejto spoločnosti, české identifikačné číslo pre DPH spoločnosti M a identifikačné číslo pre DPH dodávateľa so sídlom v Spojenom kráľovstve. Tieto faktúry obsahovali aj údaj „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“.

18 V súhrnnom výkaze za marec 2014 uviedla Luxury Trust Automobil české identifikačné číslo pre DPH pridelené spoločnosti M a vyhlásila, že ide o trojstranné transakcie v rámci Spoločenstva.

19 V rámci daňovej kontroly sa však zistilo, že režim trojstrannej transakcie nebol uplatniteľný, pretože na rozdiel od toho, čo stanovuje § 25 ods. 4 UStG 1994, sporné faktúry neobsahovali nijaký údaj o prenesení daňovej povinnosti. Trojstranná transakcia teda vykazuje vady, ktoré nemožno dodatočne opraviť. Vzhľadom na to, že Luxury Trust Automobil použila rakúske identifikačné číslo pre DPH, treba vychádzať z toho, že išlo o nadobudnutie v rámci Spoločenstva v Rakúsku v súlade s § 3 ods. 8 UStG 1994. Na základe týchto skutočností daňový úrad rozhodnutím z 25. apríla 2016 vymeral DPH, ktorú má za rok 2014 zaplatiť Luxury Trust Automobil.

20 Vnútroštátny súd uvádza, že po tejto daňovej kontrole Luxury Trust Automobil opravila sporné faktúry oznámeniami o oprave z 23. mája 2016, pričom k týmto faktúram doplnila údaj týkajúci sa prenesenia daňovej povinnosti na spoločnosť M. Nepodarilo sa však preukázať, že tieto oznámenia o oprave faktúr boli skutočne doručené tejto spoločnosti. Okrem toho ju česká

daťová správa kvalifikovala ako „Missing Trader“. Hoci spoločnosť M bola zaregistrovaná v českej republike na účely DPH počas obdobia, keď došlo k predmetným dodaniam, českým daňovým orgánom sa nepodarilo skontaktovať sa s ňou a spoločnosť M v českej republike nepriznala ani nezaplatila DPH z týchto dodaní.

21 Proti rozhodnutiu daňovej správy z 25. apríla 2016 bola podaná sťažnosť, ktorú Finanzamt Baden Mödling (Daňový úrad Baden Mödling, Rakúsko) zamietol. Luxury Trust Automobil následne podala žalobu na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko).

22 Podľa tohto súdu sa ustanovenia týkajúce sa trojstranných transakcií v prípade, ak ide o situáciu v zmysle § 25 ods. 1 UStG, nemusia povinne uplatniť. Sprostredkujúci nadobúdateľ trojstrannej transakcie, akým je v prejednávanej veci Luxury Trust Automobil, má právo vybrať si, či v súvislosti s určitým dodaním chce, alebo nechce, aby boli tieto ustanovenia uplatnené. Toto právo sa musí vykonať v okamihu uskutočnenia predmetnej transakcie.

23 V tejto súvislosti, ak chce tento sprostredkujúci nadobúdateľ dosiahnuť, aby bol tovar, ktorý nadobudne v rámci Spoločenstva, v členskom štáte určenia oslobodený od dane a aby daňová povinnosť za tovar, ktorý dodá, prešla na konečného príjemcu, musí vystaviť faktúru obsahujúcu údaje uvedené v § 25 ods. 4 UStG 1994. Údaj o tom, že posledný nadobúdateľ je povinný zaplatiť DPH, ktorá je stanovená v tomto ustanovení, sa však na sporných faktúrach nenachádzal.

24 Ustanovenie § 25 UStG 1994 sa v dôsledku toho neuplatní, takže predmetnú transakciu treba posudzovať z hľadiska všeobecných ustanovení tohto zákona. Podľa nich, keďže Luxury Trust Automobil použila svoje rakúske identifikačné číslo pre DPH, pristúpila k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva v Rakúsku. Nadobudnutie by sa teda malo považovať za uskutočnené v Rakúsku, až kým táto spoločnosť nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo zdanené v českej republike. Keďže táto podmienka nebola splnená, uvedená spoločnosť nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z uvedeného nadobudnutia.

25 Luxury Trust Automobil podala proti rozsudku Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) opravný prostriedok „Revision“ na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), ktorý je v tejto veci súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.

26 Spor vo veci samej sa týka dane splatnej na základe § 3 ods. 8 druhej vety UStG 1994, teda dodatočného zdanenia nadobudnutia v rámci Spoločenstva považovaného za také z dôvodu použitia rakúskeho identifikačného čísla pre DPH.

27 V tomto kontexte Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) poukazuje na tri ťažkosti.

28 Po prvé tento súd konštatoval, že z článku 41 prvého odseku smernice o DPH vyplýva, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva sa považuje za uskutočnené na území členského štátu, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH použité na účely tohto nadobudnutia. V súlade s článkom 42 tejto smernice však o takýto prípad nejde, ak príjemca následného dodania bol označený za osobu povinnú platiť DPH podľa článku 197 uvedenej smernice.

29 V tejto súvislosti článok 197 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje, že faktúra týkajúca sa takejto transakcie musí byť vyhotovená v súlade s ustanoveniami oddielov 3 až 5 kapitoly 3 hlavy XI tejto smernice.

30 Ide teda o „označenie“ príjemcu dodania za osobu povinnú platiť DPH v zmysle článku 42 uvedenej smernice, ak faktúra obsahuje údaj, akým je údaj uvedený v článku 226 bode 11a tej istej smernice, teda údaj „prenesenie daňovej povinnosti“.

31 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že hoci odôvodnenie 7 smernice 2010/45 svedčí v prospech striktného dodržiavania ustanovení týkajúcich sa fakturácie, cieľom údajá „prenesenie daňovej povinnosti“ na faktúrach týkajúcich sa trojstranných transakcií je zabezpečiť, aby posledný nadobúdateľ v rámci takejto transakcie mohol jasne a jednoducho rozpoznať, že na neho bola prenesená daňová povinnosť. Podľa tohto súdu tento cieľ môže byť zabezpečený aj uvedením údajá „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“ uvedená na sporných faktúrach, a to tým skôr, ak sa zohľadní skutočnosť, že tieto faktúry neuvádzajú žiadnu sumu DPH, ale suma uvedená na týchto faktúrach je výslovne označená ako „istá suma faktúry“.

32 Za týchto okolností nie je vylúčené, že pôvodný údaj uvedený na sporných faktúrach môže spĺňať podmienky stanovené právom Únie na označenie príjemcu dodávky ako osoby povinnej platiť DPH.

33 Po druhé, ak by to tak nebolo, vnútroštátny súd uvádza, že Súdny dvor v bode 49 svojho rozsudku z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), rozhodol, že článok 42 písm. a) smernice o DPH sa týka hmotnoprávnej podmienky požadovanej na to, aby sa nadobudnutie, o aké ide vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, považovalo za podliehajúce DPH v zmysle článku 40 tejto smernice. Naopak, článok 42 písm. b) uvedenej smernice spresňuje spôsoby preukázania zdanenia v členskom štáte určená, ktoré treba považovať za formálne podmienky.

34 Jedna z hmotnoprávných podmienok podľa tohto článku 42 písm. a) vyžaduje, aby príjemca dodania podľa článku 197 smernice o DPH bol označený za osobu povinnú platiť DPH na faktúre týkajúcej sa tohto dodania.

35 Za týchto okolností musia byť faktúry, pokiaľ ide o odpočítanie dane na vstupe, považované za formálne podmienky, ktoré vo všeobecnosti možno opraviť, pričom oprava sa uplatňuje retroaktívne na rok, v ktorom bola faktúra pôvodne vystavená. Okrem toho, aj keď bola DPH faktúrovaná nesprávne, faktúra môže byť opravená, ak jej autor preukáže svoju dobrú vieru alebo včas úplne vylúči riziko straty daňových príjmov.

36 Vnútroštátny súd sa však pýta, či takáto možnosť opravy existuje aj vo vzťahu k hmotnoprávnej podmienke, a to tým skôr, že uplatnenie právnej úpravy týkajúcej sa trojstranných transakcií nie je záväzné, keďže zdaniteľné osoby sa môžu rozhodnúť, že nevyužijú zjednodušený režim zavedený touto právnou úpravou.

37 V tejto súvislosti treba tiež určiť, či stačí, aby osoba, ktorá vystavila faktúru, túto faktúru opraví a zašle príjemcovi predmetného dodania, alebo či je okrem iného potrebné, aby oprava bola poslednému uvedenému doručená. Prípadný retroaktívny účinok takejto opravy by sa mal tiež určiť v súlade s rozsudkom z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 Po tretie vnútroštátny súd uvádza, že Luxury Trust Automobil sa odvoláva na uplatniteľnosť českého práva. To na rozdiel od rakúskeho práva nevyžaduje, aby faktúry obsahovali údaj týkajúci sa prenesenia daňovej povinnosti. Určenie uplatniteľného práva si však vyžaduje výklad článku 219a smernice o DPH.

39 Za týchto okolností Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 42 písm. a) [smernice o DPH] v spojení s článkom 197 ods. 1 písm. c) tejto smernice vykladať v tom zmysle, že príjemca tovaru je označený za osobu povinnú platiť daň aj v prípade, ak je na faktúre, na ktorej sa neuvádza žiadna suma DPH, uvedené „trojstranná

transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

a) Možno taký údaj na faktúre dodatočne úinne opraviť (uvedením údajov „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva podľa § 25 UStG [1994]. Daňová povinnosť sa prenáša na príjemcu tovaru“)?

b) Je na úinnú opravu potrebné, aby sa opravená faktúra doručila príjemcovi faktúry?

c) Nastáva úinnosť opravy spätne k okamihu vyhotovenia pôvodnej faktúry?

3. Má sa článok 219a [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že sa majú uplatniť predpisy týkajúce sa fakturácie toho členského štátu, ktorého predpisy by sa mali uplatniť, ak „nadobúdateľ“ (ešte) nebol označený na faktúre za osobu povinnú platiť daň, alebo sa majú uplatniť predpisy toho členského štátu, ktorého predpisy by sa mali uplatniť, ak by sa predpokladalo, že „nadobúdateľ“ bol úinne označený za osobu povinnú platiť daň?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

40 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 42 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 197 ods. 1 písm. c) tejto smernice vykladať v tom zmysle, že v rámci trojstrannej transakcie je konečný nadobúdateľ platne označený za osobu povinnú platiť DPH, ak faktúra vystavená sprostredkujúcim nadobúdateľom neobsahuje údaj „prenesenie daňovej povinnosti“.

41 Na úvod treba pripomenúť, že trojstranná transakcia je transakcia, ktorou dodávateľ, identifikovaný pre DPH v prvom členskom štáte, dodáva tovar sprostredkujúcemu nadobúdateľovi, identifikovanému pre DPH v druhom členskom štáte, ktorý tento tovar dodáva konečnému nadobúdateľovi identifikovanému pre DPH v treťom členskom štáte, pričom uvedený tovar je priamo prepravený z prvého členského štátu do tretieho členského štátu.

42 Na túto trojstrannú transakciu sa môže vzťahovať výnimka z pravidla uvedeného v článku 2 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, podľa ktorého nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu podlieha DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 27).

43 Táto výnimka spočíva na jednej strane v oslobodení nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva uskutočneného sprostredkujúcim nadobúdateľom, ktorý je identifikovaný pre DPH v druhom členskom štáte, a na druhej strane v odložení zdanenia tohto nadobudnutia na úrovni konečného nadobúdateľa, ktorý je usadený a identifikovaný pre DPH v treťom členskom štáte, pričom sprostredkujúci nadobúdateľ je oslobodený od povinnosti identifikácie pre DPH v tomto poslednom uvedenom členskom štáte. Uvedený režim vyplýva zo vzťahu medzi pravidlom stanoveným v článku 40 tejto smernice a výnimkou, ktorá vyplýva z jej článku 42.

44 Článok 40 smernice o DPH totiž stanovuje pravidlo, podľa ktorého miestom zdanenia nadobudnutia v rámci Spoločenstva je miesto, kde sa tovar nachádza v čase ukončenia odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi. Na účely zabezpečenia správneho uplatnenia tohto pravidla článok 41 tejto smernice stanovuje, že ak nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie podliehalo DPH v súlade s článkom 40 uvedenej smernice, za miesto nadobudnutia v rámci Spoločenstva sa považuje miesto na území členského štátu, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil nadobudnutie.

45 ?lánok 42 tej istej smernice predstavuje výnimku z uplatnenia uvedeného pravidla v rámci trojstranných transakcií definovaných v ?lánku 141 smernice o DPH, ak na jednej strane nadobúdate? preukáže, že predmetné nadobudnutie v rámci Spolo?enstva uskuto?nil na ú?ely následného dodania uskuto?neného na území ?lenského štátu ur?eného podľa ?lánku 40 tejto smernice, v súvislosti s ktorým bol príjemca tovaru ozna?ený za osobu povinnú plati? da? v súlade s ?lánkom 197 uvedenej smernice, a na druhej strane, ak príjemca splnil povinnosti týkajúce sa predloženia súhrnného výkazu, ktoré sú stanovené v ?lánku 265 tej istej smernice.

46 Podľa ?lánku 197 ods. 1 písm. c) smernice o DPH musí byť faktúra týkajúca sa takejto transakcie vyhotovená sprostredkujúcim nadobúdate?om v súlade s ustanoveniami oddielov 3 až 5 kapitoly 3 hlavy XI tejto smernice. Medzi týmito ustanoveniami ?lánok 226 bod 11a uvedenej smernice stanovuje, že faktúra obsahuje údaj „prenesenie da?ovej povinnosti“, ak je DPH povinný plati? nadobúdate?.

47 V tomto rámci treba na ú?ely odpovede na prvú otázku zoh?adni? nielen znenie ?lánku 42 písm. a) smernice o DPH, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je toto ustanovenie sú?as?ou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 33).

48 Po prvé, pokia? ide o znenie ?lánku 42 smernice o DPH, vyplýva z neho jednak, že ide o výnimku z ?lánku 41 prvého odseku tejto smernice, a jednak, že uplatnenie tejto výnimky podlieha splneniu dvoch kumulatívnych podmienok stanovených v tomto ?lánku 42 písm. a) a b) (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 45).

49 Zatia? o? ?lánok 42 písm. a) smernice o DPH spres?uje hmotnoprávnu podmienku vyžadovanú na to, aby sa nadobudnutie uskuto?nené v rámci trojstrannej transakcie považovalo za podliehajúce DPH v súlade s ?lánkom 40 tejto smernice, ?lánok 42 písm. b) uvedenej smernice stanovuje formálne podmienky, podľa ktorých sa musí predložiť dôkaz o zdanení v ?lenskom štáte ur?enia prepravy alebo odoslania tovaru v rámci Spolo?enstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 49).

50 Po druhé, pokia? ide o kontext, do ktorého patrí ?lánok 42 smernice o DPH, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento ?lánok spres?uje a dop?a podmienky uplatnenia zjednodušujúceho opatrenia stanoveného v ?lánku 141 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 37). Tak ?lánok 42 písm. a) smernice o DPH, ako aj ?lánok 141 písm. e) tejto smernice odkazujú na ?lánok 197 uvedenej smernice, ktorý ukladá povinnos? dodržiava? ustanovenia kapitoly 3 hlavy XI tej istej smernice, ktorej sú?as?ou je jej ?lánok 226.

51 Z toho vyplýva, že v osobitnom rámci výnimky uplatnite?nej na trojstranné transakcie nemôže sprostredkujúci nadobúdate? trojstrannej transakcie nahradi? údaj „prenesenie da?ovej povinnosti“ žiadnym iným údajom, keďže ?lánok 226 bod 11a smernice o DPH výslovne stanovuje tento údaj.

52 Po tretie ciele, ktoré sleduje výnimka upravená v ?lánoch 42 a 141 smernice o DPH, potvrdzujú tento výklad.

53 Hoci je cie?om ?lánku 141 tejto smernice vyhnú? sa tomu, aby sprostredkujúci nadobúdate?a musel splni? povinnos? identifikova? sa pre DPH a poda? da?ové priznanie v ?lenskom štáte ur?enia tovaru (rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 41), cie?om ?lánkov 41 a 42 uvedenej smernice je zabezpe?i? výber DPH za predmetné nadobudnutie v rámci Spolo?enstva na úrovni koncového nadobúdate?a, pri?om sa

má zabráni? dvojitému zdaneniu tejto transakcie (rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 50 a citovaná judikatúra).

54 Ako však uviedla generálna advokátka v bode 46 svojich návrhov, dôvodom existencie údajov, ktoré musí faktúra obsahovať podľa ?lánku 226 smernice o DPH, je informovať príjemcu faktúry o právnej kvalifikácii transakcie uskuto?nenej jej vystaviteľom. Tento cie? je o to naliehavejší, ak sa tento vystaviteľ domnieva, že výnimovo?ne nie on, ale príjemca dodania je osobou povinnou plati? DPH.

55 Ke?že výnimka stanovená v ?lánoch 42 a 141 smernice o DPH je fakultatívna, práve formalita vyžadovaná ?lánkom 226 bodom 11a tejto smernice umož?uje zaru?i?, že kone?ný príjemca dodania sa dozvie o svojich da?ových povinnostiach. Charakteristická povaha systému prenesenia da?ovej povinnosti totiž spo?íva práve v skuto?nosti, že ak medzi dodávateľom a zdaniteľnou osobou, ktorá je príjemcom dodania, nedošlo k nijakej platbe DPH, je to preto, lebo táto zdaniteľná osoba je povinná zaplati? túto da? z dôvodu tohto dodania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, bod 22). V tejto súvislosti preto nemôže existovať neistota.

56 Vzh?adom na vyššie uvedené dôvody treba na prvú otázku odpoveda? tak, že ?lánok 42 písm. a) smernice o DPH v spojení s ?lánkom 197 ods. 1 písm. c) tejto smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že v rámci trojstrannej transakcie nebol kone?ný nadobúdate? platne ozna?ený za osobu povinnú plati? DPH, ak faktúra vystavená sprostredkujúcim nadobúdate?om neobsahuje údaj „prenesenie da?ovej povinnosti“ uvedený v ?lánku 226 bode 11a uvedenej smernice.

O druhej otázke

57 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 226 bod 11a smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že neuvedenie údajov „prenesenie da?ovej povinnosti“ požadovaného podľa tohto ustanovenia na faktúre môže byť neskôr napravené doplnením údajov, že táto faktúra sa týka trojstrannej transakcie v rámci Spolo?enstva a že da?ová povinnos? bola prenesená na príjemcu dodania.

58 V prípade kladnej odpovede na túto druhú otázku sa tento súd jednak pýta, či je platnosť takejto opravy podmienená tým, že sa doru?í jej adresátovi, a jednak, či má takto opravená faktúra retroaktívny ú?inok ku d?u vystavenia pôvodnej faktúry.

59 V tejto súvislosti treba pripomenú?, že hoci Súdny dvor uznal, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpo?ítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané napriek tomu, že zdaniteľné osoby nesplnili určité formálne požiadavky, je to pod podmienkou, že okrem toho boli splnené hmotnoprávne požiadavky (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, bod 31; z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, body 50 a 51, ako aj z 21. októbra 2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, bod 76).

60 Ide totiž o zdanenie predmetných transakcií s prihliadnutím na ich objektívne charakteristiky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, bod 30 a citovanú judikatúru).

61 V dôsledku toho nemôže ís? o opravu faktúry, ak nie je splnená podmienka použitia výnimky uplatnite?nej na trojstranné transakcie, ako je uvedenie údajov vyžadovaného ?lánkom 226 bodom 11a smernice o DPH. Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 57 a 61 svojich návrhov, dodato?né splnenie podmienky nevyhnutnej na prenesenie da?ovej povinnosti týkajúcej sa DPH na príjemcu dodania nepredstavuje opravu. Ide o prvé vystavenie požadovanej faktúry,

ktoré nemôže mať retroaktívny účinok.

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať, že článok 226 bod 11a smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že neuvedenie údajov „prenesenie daňovej povinnosti“ požadovaného podľa tohto ustanovenia na faktúre nemôže byť neskôr napravené doplnením údajov, že táto faktúra sa týka trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva a že daňová povinnosť bola prenesená na príjemcu dodania.

O tretej otázke

63 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 219a smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ukladá povinnosť uplatniť ustanovenia týkajúce sa fakturácie členského štátu sprostredkujúceho nadobúdateľa alebo ustanovenia členského štátu konečného nadobúdateľa.

64 Vnútroštátny súd sa pýta na túto otázku, pretože v rámci konania vo veci samej Luxury Trust Automobil tvrdí, že sa má uplatniť české právo. Toto právo pritom nevyžaduje, aby faktúry obsahovali údaje týkajúce sa prenesenia daňovej povinnosti.

65 Z odpovedí na prvé dve otázky však vyplýva, že odpoveď na tretiu otázku nemôže mať vplyv na výsledok sporu vo veci samej.

66 Z dôvodu chýbajúceho údajov „prenesenie daňovej povinnosti“ na sporných faktúrach totiž nebol platne označený konečný nadobúdateľ ako osoba povinná platiť DPH. Sprostredkujúci nadobúdateľ sa preto musí považovať za osobu povinnú zaplatiť túto daň v členskom štáte, ktorý mu prideliť identifikačné číslo, ktoré použil na účely predmetného nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkom 41 prvým odsekom smernice o DPH.

67 V každom prípade požiadavky uvedené v článku 42, článku 141 písm. e) a článku 226 bode 11a smernice o DPH sa nemôžu v jednotlivých členských štátoch líšiť. Vnútroštátny súd má povinnosť vykladať právo uplatniteľné na spor vo veci samej, či už ide o právo členského štátu sprostredkujúceho nadobúdateľa alebo o právo členského štátu konečného nadobúdateľa, v súlade s právom Únie (pozri analogicky rozsudok z 18. novembra 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, bod 51).

68 Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody teda nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku.

O trovách

69 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvorom (ôsma komora) rozhodol takto:

1. článok 42 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, v spojení s článkom 197 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 v znení zmien,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

že v rámci trojstrannej transakcie nebol konečný nadobúdateľ platne označený za osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty (DPH), ak faktúra vystavená sprostredkujúcim nadobúdateľom neobsahuje údaj „prenesenie daňovej povinnosti“ uvedený v článku 226

bode 11a smernice 2006/112 v znení zmien.

2. Článok 226 bod 11a smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

neuvedenie údajov „prenesenie daňovej povinnosti“ požadovaného podľa tohto ustanovenia na faktúre nemôže byť neskôr napravené doplnením údajov, že táto faktúra sa týka trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva a že daňová povinnosť bola prenesená na príjemcu dodania.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.