

Predmet C-247/21

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

20. travnja 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

8. travnja 2021.

Podnositelj revizije:

Luxury Trust Automobil GmbH

Tijelo tuženo pred Verwaltungsgerichtom:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Predmet glavnog postupka

Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112 – Stjecanje robe unutar Zajednice – Trostrani posao – Označavanje osobe kojoj se obavlja isporuka kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a – Podaci na računu – Ispravak – Uvjeti – Retroaktivni učinak – Izdavanje računa – Primjenjivi propisi

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 47. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) te direktive (kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010.) tumačiti na 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: „Izuzet trostrani posao unutar Zajednice”?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo prethodno pitanje:
 - (a) Može li se takav sadržaj računa valjano naknadno ispraviti (navodeći: „Trostrani posao unutar Zajednice u skladu s člankom 25. UStG-a. Porezni dug prenosi se na kupca”)?
 - (b) Je li za valjanost ispravka potrebno da primatelj računa zaprimi ispravljeni račun?
 - (c) Ima li ispravak retroaktivan učinak od datuma prvobitnog izdavanja računa?
3. Treba li članak 219.a Direktive 2006/112/EZ (kako je izmijenjena Direktivom 2010/45/EU i ispravkom njemačke jezične verzije od 17. studenoga 2010., SL L 299/46) tumačiti na način da treba primijeniti odredbe o izdavanju računa one države članice čije bi se odredbe primijenile ako se (već) u računu „osoba kojoj se roba isporučuje” nije odredila kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a; ili se pak trebaju primijeniti odredbe one države članice čije bi se odredbe primijenile da se označavanje „osobe kojoj se roba isporučuje” kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a smatra valjanim?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članci 40., 41., 42., 141., 197., 219.a, t. 11. i 11.a

Navedene nacionalne odredbe

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Savezni zakon o porezu na promet iz 1994., u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.), u verziji primjenjivoj 2014. (BGBl. I br. 112/2012)

Članak 25.

„Trostrani posao

Definicija

Članak 25. (1) Trostrani posao postoji kada tri poduzetnika iz triju različitih država članica zaključuju 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 robe 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 ispunio obvezu prijavljivanja, retroaktivno gubi pravo na izuzeće.

Izuzeće u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice

(3) Stjecanje unutar Zajednice izuzima se 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 na nacionalnom državnom području od strane poduzetnika (kupca) drugom poduzetniku ili pravnoj osobi koji su identificirani u svrhu PDV-a na nacionalnom 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 računu je, među ostalim, 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 ako je račun koji izda kupac sačinjen 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 članici odredišta otpremljene ili prevezene robe;
- za svakog od tih primatelja, ukupni iznos naknada za isporuke koje je na taj način poduzetnik obavio u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe. Te iznose treba navesti za kalendarsko tromjesečje tijekom kojeg je porezna obveza nastala.

Obveze primatelja

(7) Za izračun poreza u skladu s člankom 20., utvrđeni iznos treba uvećati za iznos koji treba platiti na temelju stavka 5.”

Članak 3.

„Mjesto stjecanja unutar Zajednice

(8) Stjecanje unutar Zajednice provodi se 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. Ako se taj dokaz podnese, članak 16. primjenjuje se *mutatis mutandis*.”

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Podnositelj revizije austrijsko je društvo s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Austriji. Njegova poslovna djelatnost obuhvaća prekogranično posredovanje luksuznim vozilima i njihovu prekograničnu prodaju.

- 2 Podnositelj revizije je 2014. u više navrata kupio vozila od dobavljača sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini te ih je preprodao društvu sa sjedištem u Češkoj Republici (M s.r.o.). Svaki od triju uključenih poduzetnika poslovali su upotrebljavajući identifikacijski broje za PDV (u daljnjem tekstu: porezni broj) svoje države sjedišta. Vozila su stigla izravno od dobavljača iz Ujedinjene Kraljevine primatelju u Češku Republiku; podnositelj revizije naložio je prijevoz vozila. Potonji je u trima računima (svaki iz ožujka 2014.) naveo češki porezni broj primatelja, svoj austrijski i britanski porezni broj dobavljača. Svaki od njih sadržavao je napomenu „izuzet trostrani posao unutar Zajednice”. Na računima se porez na promet nije iskazao (isključivo „neto iznos računa” svakog od njih; također, kao što to proizlazi iz spisa predmeta, kupoprodajni ugovori koji su se odnosili na te račune sadržavali su isključivo „neto kupovnu cijenu”). Podnositelj revizije je u svojoj zbirnoj prijavi za ožujak 2014. iskazao te isporuke robe u vezi s poreznim brojem češkog primatelja te je u tu svrhu prijavio trostrane poslove.
- 3 Češka porezna uprava smatra češkog poduzetnika M.r.o. „nepostojećim trgovcem” (missing trader). Taj poduzetnik nije bio dostupan češkoj poreznoj upravi i u Češkoj Republici nije prijavio ni platio porez na promet koji se odnosi na trostrane poslove. Društvo M. s.r.o. bilo je tijekom razdoblja izvršenja spornih isporuka identificirano u svrhu poreza na promet u Češkoj.
- 4 Porezna uprava je rješenjem od 25. travnja 2016. utvrdila porez na promet za 2014. koji se odnosi na podnositelja revizije. U obrazloženju je porezna uprava, pozivajući se na izvješće o financijskom nadzoru, navela da tri računa podnositelja koje je podnositelj revizije ispostavio češkom društvu M. sr.o. ne sadržavaju naznaku o prijenosu poreznog duga (članak 25. stavak 4. UStG-a iz 1994.). Smatrala je da stoga postoji „neuspješan trostrani posao”, koji se naknadno ne može ispraviti. Zaključila je da na temelju upotrebe austrijskog poreznog broja treba u skladu s člankom 3. stavkom 8. UStG-a iz 1994. smatrati da se radi o stjecanju unutar Zajednice u Austriji.
- 5 Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) je presudom koja se pobija pred Verwaltungsgerichtshofom (upravni sud, Austrija) odbio tužbu koju je podnositelj revizije podnio protiv tog rješenja.
- 6 Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) je u svojem obrazloženju dodao da je podnositelj revizije ispravio tri računa obavijestima o ispravku od 23. svibnja 2016. pozivajući se na prijenos poreznog duga na kupca.
- 7 Smatrao je da se odredbe o trostranom poslu ne primjenjuju nužno na činjeničnu situaciju u smislu članka 25. stavka 1. UStG-a iz 1994. Napomenuo je da stjecatelj (srednji poduzetnik u okviru trostranog posla) naprotiv ima pravo odabrati hoće li u pogledu određene isporuke primijeniti režim predviđen za trostrani posao. Istaknuo je da bi se pravo odabira trebalo u skladu sa zakonskim propisima ostvariti u trenutku provedbe transakcije. Ako kupac želi ostvariti izuzeće svojeg stjecanja unutar Zajednice u državi članici odredišta i prijenos poreznog duga povezanog s njegovom isporukom na primatelja, on bi u računu trebao prema

njegovu mišljenju navesti podatke propisane člankom 25. stavkom 4. UStG-a iz 1994. Utvrdio je da su računi koje je izdao podnositelj revizije manjkavi jer u njima nije postojalo upućivanje na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a krajnjeg kupca.

- 8 Presudio je da odredba članka 25. UStG-a iz 1994. nije primjenjiva ako račun kupca ne udovoljava zahtjevima u pogledu iz njegova stavka 4. U tom se slučaju prema lančanoj transakciji treba postupati u skladu s općim pravilima.
- 9 Naveo je da je podnositelj revizije uvjerljivo dokazao da je izdao obavijesti o ispravku spornih računa i da ih je potom pokušao poslati češkom poduzetniku. Međutim, smatra da se nije dokazalo da su se ispravci računa stvarno dostavili češkom poduzetniku, tako da podnositelj revizije nije ispunio svoj teret dokazivanja.
- 10 Zaključio je da se, budući da zbog toga da nije bilo ispravka nepravilnih računa, ne mora detaljnije razmotriti pitanje omogućuje li se naknadnim ispravkom računa primjena pojednostavnjenih aranžmana za trostrani posao. Utvrdio je da se u predmetnom slučaju nije platio porez u zemlji odredišta.
- 11 Budući da računi nisu sadržavali upućivanje na svojstvo krajnjeg kupca kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a, ne mogu se prema njegovu mišljenju primijeniti pojednostavnjeni aranžmani za trostrane poslove; transakcije se stoga trebaju ocijeniti s obzirom na odredbe kojima se uređuju lančane transakcije. Istaknuo je da je, s obzirom na to da je upotrijebio svoj austrijski porezni broj, podnositelj revizije obavio u Austriji stjecanje unutar Zajednice. Napominje da se smatra da se stjecanje provodi u Austriji sve dok kupac ne dokaže da je na stjecanje primijenjen PDV u Češkoj kao državi odredišta. Taj raskidni uvjet nije prema njegovu mišljenju ispunjen. Osim toga, ocijenio je da podnositelj revizije nema pravo na odbitak pretporeza na temelju kumulativnih stjecanja unutar Zajednice.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Prvo prethodno pitanje

- 12 U predmetnom slučaju nije sporno da je riječ o lančanoj transakciji, pri čemu je isporuka britanskog dobavljača bila „isporuka s prijevozom”. Iz toga slijedi da je podnositelj revizije obavio u Češkoj stjecanje unutar Zajednice, nakon čega je podnositelj revizije u Češkoj Republici izvršio „pasivnu isporuku” društvu M s.r.o. Osim toga se u skladu s člankom 3. stavkom 8. UStG-a iz 1994. smatra da se stjecanje unutar Zajednice provodi i u Austriji s obzirom na to da je podnositelj revizije upotrijebio austrijski porezni broj. Podnositelj revizije ne tvrdi da se na stjecanje unutar Zajednice ili daljnju pasivnu isporuku primijenio PDV u Češkoj Republici.
- 13 Predmet postupka je oporezivanje koje se u Austriji primjenjuje na temelju članka 3. stavka 8. UStG-a iz 1994., to jest dodatno oporezivanje (fiktivnog) stjecanja

unutar Zajednice s obzirom na upotrebu austrijskog poreznog broja. Tim se porezom na promet ekonomski opterećuje podnositelja revizije jer on nema pravo na odbitak pretporeza (vidjeti presudu Suda od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 i C-539/08).

- 14 Na stjecanje unutar zajednice prema članku 3. stavku 8. UStG-a iz 1994. primjenjuje se PDV na temelju članka 25. stavka 2. tog zakona kada poduzetnik (kupac) dokaže da se radi o trostranom poslu i da je ispunio svoju obvezu prijavljivanja u skladu s člankom 25. stavkom 6. istog zakona. U ovom postupku nije sporno da je podnositelj revizije ispunio tu obvezu prijavljivanja.
- 15 Postojanje trostranog posla uređeno je člankom 25. stavkom 1. UStG-a iz 1994. Što se tiče uvjeta navedenih u njemu, sporno je isključivo to jesu li ispunjeni uvjeti iz članka 25. stavka 3. UStG-a iz 1994., na koje se ondje upućuje.
- 16 U skladu s člankom 25. stavkom 3. UStG-a iz 1994. (kojim se uređuju oni slučajevi u kojima treća osoba koja sudjeluje u trostranom poslu, to jest „primatelj”, ima svoje sjedište u Austriji), stjecanje unutar Zajednice izuzeto je od PDV-a, među ostalim, isključivo ako je prema članku 25. stavku 5. UStG-a iz 1994. PDV dužan platiti primatelj (članak 25. stavak 3. točka (e) UStG-a iz 1994.). To pak zahtijeva na temelju članka 25. stavka 5. UStG-a iz 1994. da račun koji izda kupac bude u skladu sa stavkom 4.
- 17 U skladu s člankom 25. stavkom 4. UStG-a iz 1994., račun među ostalim mora sadržavati izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a krajnjeg kupca.
- 18 Računi podnositelja revizije nisu ispunjavali taj uvjet s obzirom na to da, iako su upućivali na trostrani posao, nisu sadržavali upućivanje na svojstvo krajnjeg kupca kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a. Iz toga slijedi da se samo na temelju nacionalnog prava nije ostvarila fikcija primjene PDV-a u Austriji na stjecanje unutar Zajednice.
- 19 Isto tako se na temelju članka 42. Direktive ne primjenjuje članak 41. stavak 1. navedene direktive (prema kojem stjecanje unutar Zajednice postoji i na području države članice upotrijebljenog identifikacijskog broja za PDV) ako je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. te direktive kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. U tom se pogledu člankom 197. stavkom 1. točkom (c) samo propisuje da račun mora biti u skladu s odjeljcima 3. do 5. poglavlja 3. Verwaltungsgerichtshof (upravni sud) smatra da postoji „označavanje” kao osobe odgovorne za plaćanje u smislu članka 42. stavka 1. Direktive isključivo ako račun sadržava podatak poput onoga iz članka 226. točke 11.a („Zamjena obveznika plaćanja poreza”).
- 20 Međutim, u prvobitnim računima podnositelja revizije nedostajao je upravo podatak koji je potreban u skladu s Direktivom („Zamjena obveznika plaćanja poreza”).

- 21 Upućivanje u prvobitnim računima podnositelja revizije temelji se očigledno na pogrešnom miješanju podatka o „izuzetoj isporuci unutar Zajednice” s onim o svojstvu kupca u okviru trostranog posla kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a. Nasuprot tomu, podnositelj revizije formalno je u zbirnoj prijavi isporuke jasno iskazao kao trostrane poslove.
- 22 U skladu s uvodnom izjavom 7. Direktive Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s pravilima o izdavanju računa, određeni zahtjevi u vezi s informiranjem koje je potrebno navesti na računima trebali bi se izmijeniti kako bi se omogućio bolji nadzor poreza te uspostavio jednak tretman pri obračunavanju prekograničnih i domaćih isporuka robe. To govori u prilog strogom poštovanju pravila o izdavanju računa, osobito podatka o „Zamjeni obveznika plaćanja poreza”, koji se zahtijeva člankom 226. točkom 11.a Direktive, kao uvjeta za pogodnosti koji se na njemu temelje (u predmetnom slučaju primjena pravila o trostranim poslovima).
- 23 Svrha podataka na računu koji se odnosi na trostrane poslove među ostalim je omogućiti krajnjem kupcu u okviru trostranog posla unutar Zajednice da jasno i lako utvrdi da je na njega prenesen porezni dug. Ta bi se svrha također mogla postići i navodima na predmetnim računima, osobito ako se uzme u obzir to da iznos PDV-a nije iskazan na računu, nego da je iznos izričito označen kao „neto iznos računa”. U svakom slučaju može se uzeti u obzir i činjenica da porezni prihodi od tih isporuka pripadaju državi članici krajnje potrošnje (koja u predmetnom slučaju nije Austrija; vidjeti presudu Suda od 27. rujna 2007., Albert Collée, C-146/05, t. 37.)
- 24 Čini se da u tom pogledu nije isključeno da bi prvobitni sadržaj računa mogao ispunjavati uvjete propisane pravom Unije za označavanje primatelja kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a (vidjeti također presudu Suda od 18. svibnja 2017., Litdana, C-624/15, t. 21., u kojoj se, iako se Sud o tome nije očitovao, nije smatralo da sadržaj računa koji nije bio u skladu s tekstem Direktive sâm po sebi protivi primjeni posebnog uređenja). Međutim, u tom bi slučaju bili ispunjeni uvjeti da se smatra da se fiktivno stjecanje unutar Zajednice oporezuje PDV-om u Austriji.

Drugo prethodno pitanje

- 25 U slučaju niječnog odgovora na prvo prethodno pitanje postavlja se daljnje pitanje može li se valjano ispraviti takav sadržaj računa.
- 26 Sud je u presudi od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, t. 49., naveo da se člankom 42. točkom (a) Direktive uređuje materijalni uvjet kako bi se smatralo da se na stjecanje poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku primijenio PDV u skladu s člankom 40. te direktive, dok se njezinim člankom 42. točkom (b) utvrđuju načini dokazivanja primjene PDV-a u državi članici odredišta; potonje načine valja smatrati formalnima.

- 27 Iz toga slijedi da je jedan od materijalnih uvjeta predviđenih člankom 42. točkom (a) okolnost da je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Na to se također upućuje člankom 141. točkom (e) navedene direktive. Primatelj se na taj način u skladu s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) Direktive označava kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a u računu.
- 28 Računi se u vezi s odbitkom pretporeza trebaju smatrati formalnim uvjetima. Računi se u pravilu mogu ispraviti s retroaktivnim učinkom od godine u kojoj se račun prvobitno izdao (vidjeti presudu Suda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14). Čak i ako je porez na dodanu vrijednost pogrešno obračunan, računi se mogu ispraviti ako osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru ili ako je u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda (vidjeti presudu Suda od 2. srpnja 2020., SC Terracult, C-835/18, t. 27. i 28.).
- 29 Međutim, postavlja se pitanje postoji li takva mogućnost ispravka i u odnosu na materijalni uvjet. U tom pogledu valja također podsjetiti na to da primjena uređenja o trostranim poslovima nije obvezna; porezni obveznici mogu odlučiti da se ne koriste mjerom za pojednostavljenje (vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika u predmetu C-580/16, osobito bilješku 15.). Iz toga slijedi da ispravak računa ne bi bio isključivo formalan, nego bi doveo do primjene drugih pravila (povoljniji trostrani posao umjesto uobičajene lančane transakcije). Međutim, ako bi se račun mogao valjano ispraviti, to bi moglo dovesti do toga da se također smatra da se PDV primijenio na fiktivno stjecanje unutar Zajednice u Austriji.
- 30 U tom se pogledu u ovom postupku postavlja daljnje pitanje je li dovoljno da izdavatelj računa ispravi navedeni račun i da ga pošalje primatelju ili je u svrhu valjanog ispravka također potrebno da primatelj zaprimi taj račun. Naposljetku, čini se neriješenim pitanje može li u skladu s presudom u predmetu Senatex ispravak računa u takvom slučaju imati retroaktivan učinak od prvobitnog datuma računa ili bi bio valjan tek od datuma njegova ispravka. Ako taj ispravak računa ne bi imao retroaktivan učinak, u ovom se postupku, koji se odnosi na porez na promet za 2014., ne bi trebao uzeti u obzir ispravak iz 2016.

Treće prethodno pitanje

U skladu s člankom 25. stavkom 4. UStG-a iz 1994., izdavanje računa (općenito) podliježe pravilima države članice iz koje kupac obavlja svoju djelatnost. U predmetnom slučaju kupac (to jest podnositelj revizije) obavlja svoju djelatnost iz Austrije, tako da bi se izdavanje računa trebalo u skladu s člankom 25. stavkom 4. UStG-a iz 1994. ocijeniti s obzirom na austrijsko pravo.

- 31 Međutim, tuženik u glavnom postupku ističe da u Češkoj Republici u pogledu izuzeća stjecanja unutar Zajednice nije mjerodavno austrijsko, nego češko pravo. Napominje da se, za razliku od austrijskog prava, porezni dug na temelju češkog prava prenosi na primatelja (M s.r.o.), čak i ako račun ne sadržava upućivanje o prijenosu poreznog duga; u tom pogledu dovoljna je, kao što to proizlazi iz

prethodno navedene argumentacije podnositelja revizije, naznaka u računu da je riječ o trostranom poslu (dosad se nije ispitala istinitost te tvrdnje o češkom pravu).

- 32 Na temelju članka 42. točke (a) Direktive ne primjenjuje se pravilo o fiktivnom stjecanju robe unutar Zajednice iz članka 41. stavka 1. Direktive ako je, među ostalim, primatelj označen u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Člankom 197. stavkom 1. točkom (c) predviđa se, pak, da je račun sastavljen u skladu s odjeljcima 3. do 5. poglavlja 3.
- 33 U skladu s člankom 219.a točkom 1. Direktive (kako je izmijenjena Direktivom 2010/45/EU i ispravkom njemačke jezične verzije od 17. studenoga 2010., SL 299/46), izdavanje računa u načelu podliježe pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj se smatra da je isporuka roba ili usluga obavljena, sukladno odredbama glave V.
- 34 Račun koji treba izdati podnositelj revizije odnosi se na njegovu „pasivnu” isporuku društvu M s.r.o.; ona se obavila u Češkoj Republici, tako da bi se na temelju tog općeg pravila trebalo primijeniti češko pravo.
- 35 Međutim, pod određenim uvjetima izdavanje računa podliježe na temelju članka 219.a točke 2. Direktive austrijskom pravu s obzirom na to da podnositelj revizije kao dobavljač ima sjedište u Austriji, a nema poslovni nastan u Češkoj Republici. Ipak, dodatni uvjet za to je da „kupac” bude odgovoran za plaćanje PDV-a.
- 36 Najprije valja smatrati da „kupac” u tom kontekstu ne označava „kupca” u smislu članka 25. UStG-a iz 1994., odnosno „posrednika” („posrednički subjekt”) koji sudjeluje u trostranom poslu, nego primatelja isporuke (to jest, u predmetnom slučaju društvo M s.r.o.). Međutim, pritom je potrebno napomenuti da društvo M s.r.o. nije *a priori* odgovorno za plaćanje PDV-a, nego isključivo ako je označeno kao dužnik; to se označava na računu.
- 37 Ako bi bila osnovana argumentacija podnositelja revizije (koja se, kao što je prethodno navedeno, još nije meritorno ispitala), podaci na računu mogli bi dovesti do toga da je u skladu s češkim pravom primatelj valjano naznačen kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a. To bi na temelju članka 219.a točke 2. Direktive imalo za učinak da se izdavanje računa ocjenjuje prema austrijskom pravu upravo zato što je primatelj valjano označen kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Međutim, sâmim upućivanjem na trostrani posao valjano se na temelju austrijskog prava ne označava primatelj kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, tako da bi se opet trebalo primijeniti češko pravo.
- 38 Kako bi se prekinuo taj logički krug, pravo koje se primjenjuje na izdavanje računa moglo bi se odrediti onako kako bi to bio slučaj prije nego je račun izdan (neovisno o njemu). Izdavanje računa bi prema tome podlijegalo češkom pravu. Društvo M s.r.o. bilo bi prema tvrdnji podnositelja revizije valjano označeno u skladu s češkim pravom kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. To bi moglo

imati za daljnju posljedicu to da se smatra da se na taj način primijenio PDV na fiktivno stjecanje unutar Zajednice u Austriji.

- 39 Slično je pravno pitanje razmotreno u Uredbi (EZ) br. 593/2008 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. lipnja 2008. o pravu koje se primjenjuje na ugovorne obveze (Rim I). U skladu s člankom 3. stavkom 5. te uredbe, članci 10., 11. i 13. primjenjuju se na postojanje i valjanost suglasnosti stranaka na izbor primjenjivog prava. U skladu s člankom 10. stavkom 1. te uredbe, postojanje i valjanost ugovora ili odredbe tog ugovora utvrđuju se pravom koje bi se primjenjivalo na temelju te uredbe da je ugovor ili njegova odredba valjana.
- 40 Iako se, kao što to već proizlazi iz članka 1. stavka 1. te uredbe, ta uredba ne primjenjuje „osobito na porezne, carinske ili upravne predmete”, misao vodilja tog propisa bi se u svakom slučaju mogla primijeniti po analogiji na pravno pitanje o kojem treba odlučiti u ovom predmetu. Imajući u vidu valjanost označavanja društva M s.r.o. kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a (od čega upravo polazi podnositelj revizije), izdavanje računa trebalo bi u skladu s člankom 219.a točkom 2. Direktive ocijeniti s obzirom na austrijsko pravo. Polazeći (isključivo; međutim, vidjeti prvo prethodno pitanje) od austrijskog prava, sadržaj računa nije u skladu s uvjetima označavanja društva M s.r.o. kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a. To bi moglo dovesti do zaključka da se ne smatra da se primijenio PDV na fiktivno stjecanje unutar Zajednice u Austriji.