

Zadeva C-247/21

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

20. april 2021

Predložitveno sodišče:

Verwaltungsgerichtshof (Avstrija)

Datum predložitvene odločbe:

8. april 2021

Revidentka:

Luxury Trust Automobil GmbH

Nasprotna stranka v postopku pred upravnim sodiščem:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Predmet postopka v glavni stvari

Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112 – Pridobitev blaga znotraj Skupnosti – Tristranski posel – Določitev prejemnika dobave kot osebe, ki je dolžna plačati davek – Podatki na računu – Popravek – Pogoji – Retroaktivni učinek – Izdajanje računov – Predpisi, ki se uporabijo

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 42(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 197(1)(c) te direktive (v različici, ki izhaja iz Direktive Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010) razlagati tako, da je prejemnik dobave določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek, tudi če je na računu, na

- katerem ni izkazan znesek davka na dodano vrednost, navedeno: „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“?
2. V primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje:
 - (a) Ali je mogoče tovrstno navedbo na računu naknadno veljavno popraviti (z navedbo: tristranski posel znotraj Skupnosti v skladu s členom 25 UstG. Obrnjena davčna obveznost“)?
 - (a) Ali je treba, da bi bil popravek veljaven, naslovníku računa poslati popravljen račun?
 - (c) Ali popravek velja retroaktivno od datuma prvotne izdaje računa?
 3. Ali je treba člen 219a Direktive 2006/112/ES (kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 in s popravkom UL L 299/46 z dne 17. novembra 2010) razlagati tako, da je treba uporabiti pravila o izdajanju računov tiste države članice, katere določbe bi bilo treba uporabiti, če na računu (še) ne bi bil določen noben „pridobitelj“ kot oseba, ki je dolžna plačati davek; ali pa bi bilo treba uporabiti določbe tiste države članice, katere določbe bi bilo treba uporabiti, če bi se domnevalo, da je določitev „pridobitelja“ kot osebe, ki je dolžna plačati davek, veljavna?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti člani 40, 41, 42, 141, 197, 219a, točki 11 in 11a

Navedene nacionalne določbe

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (zvezni zakon o obdavčitvi transakcij (zakon o DDV iz leta 1994, v nadaljevanju: UstG 1994) v različici, ki je veljala leta 2014 (BGBl. I št. 112/2012)

Člen 25

„Tristranski posel

Pojem

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

Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti v primeru tristranskega posla

2. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 3(8), drugi stavek, se šteje za obdavčeno, če podjetnik (pridobitelj) dokaže, da gre za tristranski posel in da je izpolnil svojo obveznost predložitve poročila v skladu z odstavkom 6. Če podjetnik ne izpolni svoje obveznosti predložitve poročila, se davčna oprostitvev odpravi za nazaj.

Davčna oprostitvev pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti

3. Pridobitev blaga znotraj Skupnosti je oproščena plačila DDV pod naslednjimi pogoji:

- (a) podjetnik (pridobitelj) nima stalnega prebivališča ali sedeža na državnem ozemlju, vendar je identificiran za DDV na ozemlju Skupnosti;
- (b) pridobitev blaga se opravi za namene poznejše dobave podjetnika (pridobitelja) na državnem ozemlju podjetniku ali pravni osebi, ki je identificiran za DDV na državnem ozemlju;
- (c) pridobljeno blago ne izhaja iz države članice, v kateri je podjetnik (pridobitelj) identificiran za DDV;
- (d) pravico razpolaganja s pridobljenim blagom prvi podjetnik ali prvi kupec prenese neposredno na zadnjega kupca (prejemnika);
- (e) davek mora na podlagi odstavka 5 plačati prejemnik.

Izdaja računa s strani pridobitelja

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

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

- izrecno navedbo, da gre za tristranski posel znotraj Skupnosti in da je zadnji kupec oseba, ki je dolžna plačati davek,
- identifikacijsko številko DDV, pod katero je podjetnik (pridobitelj) opravil pridobitev znotraj Skupnosti in poznejšo dobavo blaga, ter
- identifikacijsko številko DDV prejemnika dobave.

Oseba, ki je dolžna plačati davek

5. Pri tristranskem poslu mora davek plačati prejemnik obdavčljive dobave, če s strani pridobitelja izdani račun vsebuje podatke iz odstavka 4.

Obveznosti pridobitelja

6. Za izpolnitev svoje obveznosti predložitve poročila v smislu odstavka 2 mora podjetnik v rekapitulacijskem poročilu navesti naslednje podatke:

- identifikacijsko številko DDV na državnem ozemlju, pod katero je opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti in poznejšo dobavo blaga;
- identifikacijsko številko DDV prejemnika s strani podjetnika opravljene poznejše dobave, ki mu je bila dodeljena s strani namembne države članice odposlanega ali odpeljanega blaga;
- za vsakega od teh prejemnikov znesek plačil za dobave, ki jih je podjetnik opravil v namembni državi članici odposlanega ali odpeljanega blaga. Ti zneski se navedejo za koledarsko četrtletje, v katerem je nastala davčna obveznost.

Obveznosti prejemnika

7. Pri izračunu davka na podlagi člena 20 se ugotovljenemu znesku prišteje dolgovani znesek na podlagi odstavka 5.“

Člen 3

„Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti

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

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Revidentka je avstrijska družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Avstriji. Njena dejavnost je čezmejno posredovanje in čezmejna prodaja luksuznih vozil.
- 2 Revidentka je leta 2014 od dobavitelja v Združenem kraljestvu kupila več vozil in jih prodala naprej družbi s sedežem v Češki republiki (M s.r.o.). Vsi trije udeleženi podjetniki so uporabili identifikacijsko številko za DDV (ID DDV), ki jo imajo v državi svojega sedeža. Vozila so prispela neposredno od dobavitelja v Združenem kraljestvu k prejemniku v Češki republiki; za prevoz vozil je poskrbela revidentka. Na treh računih revidentke (vsi so bili izdani marca 2014) so bile navedene češka ID DDV prejemnika, avstrijska ID DDV revidentke in britanska ID DDV dobavitelja. Na računih je bilo vsakič navedeno: „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“. DDV na računih ni bil izkazan

(samo „neto znesek računa“; prav tako, kot je razvidno iz spisa zadeve, je bila v prodajnih pogodbah navedena le „neto prodajna cena“). Revidentka je v rekapitulacijskem poročilu za mesec marec 2014 izkazala te dobave blaga, ki zadevajo ID DDV češkega prejemnika, in poleg tega navedla, da gre za tristranske posle.

- 3 Češka davčna uprava je češko podjetje M s.r.o. opredelila kot neplačujoči gospodarski subjekt („Missing Trader“). Češka davčna uprava ni mogla stopiti v stik s tem podjetjem, v Češki republiki pa ni obračunal niti plačal nobenega davka na dodano vrednost iz tristranskih poslov. V obdobju spornih dobav je bila družba M s.r.o. zavezanka za DDV v Češki republiki.
- 4 Finanzamt (davčni urad) je z odločbo z dne 25. aprila 2016 ugotovil DDV v zvezi z revidentko za leto 2014. V obrazložitvi je s sklicevanjem na zapisnik o davčnem nadzoru navedel, da računi revidentke, izdani češki družbi M s.r.o., niso vsebovali nobene navedbe o obrnjeni davčni obveznosti (člen 25(4) UStG iz leta 1994). Šlo naj bi torej za „ponesrečen tristranski posel“, ki naj ne bi bil naknadno popravljiv. Zaradi uporabe avstrijske ID DDV bi bilo treba v skladu s členom 3(8) UStG iz leta 1994 domnevati obstoj pridobitve blaga znotraj Skupnosti v Avstriji.
- 5 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je s sodbo, ki se izpodbija pred Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče), zavrnilo tožbo, ki jo je zoper to odločbo vložila revidentka.
- 6 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je v obrazložitvi dodalo, da je revidentka popravila tri račune s zaznamki o popravkih z dne 23. maja 2016, pri čemer je navedla, da je davčna obveznost prešla na osebo, ki se ji je opravila dobava.
- 7 Določbe v zvezi s tristranskim poslom naj se ne bi nujno uporabljale v primeru dejanskega stanja v smislu člena 25(1) UStG iz leta 1994. Nasprotno, pridobitelj (posrednik pri tristranskem poslu) naj bi imel pravico izbrati, ali bo za določeno dobavo uporabil režim tristranskega posla ali ne. Pravico izbire naj bi bilo treba v času, ko se odvija posel, izvajati v skladu z zakonskimi določbami. Če bi pridobitelj želel doseči oprostitev davka za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v namembni državi članici in obrnjeno davčno obveznost za svojo dobavo, bi moral na računu navesti podatke v skladu s členom 25(4) UStG iz leta 1994. Izdan račun revidentke naj bi bil pomanjkljiv, ker na spornih računih ni bilo opozorila glede davčne obveznosti zadnjega kupca.
- 8 Če račun pridobitelja ne izpolnjuje vsebinskih zahtev iz člena 25(4) UStG iz leta 1994, naj ureditev iz člena 25 UStG iz leta 1994 ne bi bilo mogoče uporabiti. V tem primeru bi bilo treba verižni posel obravnavati v skladu s splošnimi predpisi.
- 9 Revidentka naj bi zadostno dokazala, da je izdala zaznamke o popravkih spornih računov in je te nato poskusila poslati češkemu podjetju. Dejanska vročitev popravkov računov češkemu podjetju pa naj ne bi bila dokazana, tako da naj revidentka ne bi izpolnila svoje dolžnosti dokazovanja.

- 10 Ker torej pomanjkljivi računi niso bili popravljani, naj ne bi bilo treba podrobneje obravnavati vprašanja, ali bi bilo mogoče zaradi naknadnega popravka uporabiti poenostavljeno ureditev tristranskega posla. V obravnavanem primeru naj v namembni državi ne bi bil plačan noben davek.
- 11 Ker na računih ni bilo opozorjeno na davčno obveznost zadnjega kupca, se naj poenostavljena ureditev tristranskega posla ne bi mogla uporabiti; posle naj bi bilo torej treba presoјati glede na pravila za verižne posle. Ker naj bi revidentka uporabila svojo avstrijsko ID DDV, naj bi v Avstriji opravila pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Štelo naj bi se, da je bila pridobitev opravljena v Avstriji, dokler revidentka ne dokaže, da je bila pridobitev obdavčena v namembni državi, v Češki republiki. Ta razvezni pogoj naj ne bi bil izpolnjen. Poleg tega naj revidentka ne bi imela pravice do odbitka vstopnega DDV, plačanega za kumulativno pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Prvo vprašanje

- 12 V obravnavanem primeru ni sporno, da gre za verižni posel, pri čemer je dobava britanskega dobavitelja „premikajoča se dobava“. V skladu s tem je revidentka v Češki republiki opravila pridobitev blaga znotraj Skupnosti; nato je sledila „mirujoča dobava“ revidentke v Češki republiki družbi M s.r.o. Poleg tega se v skladu s členom 3(8) UstG iz leta 1994 šteje, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena v Avstriji, saj je revidentka uporabila avstrijsko ID DDV. Revidentka ne trdi, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti ali poznejša mirujoča dobava obdavčena v Češki republiki.
- 13 Predmet postopka je obdavčitev, do katere pride v Avstriji v skladu s členom 3(8) UStG iz leta 1994, in sicer dodatna obdavčitev (fiktivne) pridobitve blaga znotraj Skupnosti glede na uporabo avstrijske ID DDV. S tem davkom se ekonomsko obremeni revidentka, ker nima pravice do odbitka vstopnega davka (glej sodbo Sodišča z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 in C-539/08).
- 14 Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 3(8) UstG iz leta 1994 se šteje v skladu s členom 25(2) UstG iz leta 1994 za obdavčeno, če podjetnik (pridobitelj) dokaže, da gre za tristranski posel in da je izpolnil svojo obveznost predložitve poročila v skladu s členom 25(6) UStG iz leta 1994. Da je revidentka izpolnila to obveznost predložitve poročila, v tem postopku ni sporno.
- 15 Ali gre za tristranski posel, se ugotavlja na podlagi člena 25(1) UStG iz leta 1994. Med pogoji, ki so v njem navedeni, je sporno samo, ali so pogoji iz člena 25(3) UStG 1994, na katere se sklicuje člen 25(1) UstG iz leta 1994, izpolnjeni.
- 16 V skladu s členom 25(3) UStG iz leta 1994 (ki ureja tiste položaje, v katerih ima tretja oseba, ki sodeluje v tristranskem poslu, in sicer „prejemnik“, sedež v

- Avstriji), je pridobitev blaga znotraj Skupnosti med drugim oproščena DDV samo takrat, če davek dolguje prejemnik v skladu s členom 25(5) UStG iz leta 1994 (člen 25(3)(e) UStG iz leta 1994). To pa v skladu s členom 25(5) UStG iz leta 1994 zahteva, da je račun, ki ga je izdal pridobitelj, v skladu z odstavkom 4.
- 17 V skladu s členom 25(4) UStG iz leta 1994 mora račun med drugim vsebovati izrecno navedbo, da gre za tristranski posel znotraj Skupnosti in da je zadnji kupec oseba, ki je dolžna plačati davek.
 - 18 Računi revidentke tega pogoja niso izpolnjevali: sicer je navedla, da gre za tristranski posel, ni pa navedla, da gre za davčno obveznosti zadnjega kupca. Zato naj zgolj na podlagi nacionalnega prava ne bi bilo fikcije obdavčitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti v Avstriji.
 - 19 Prav tako se v skladu s členom 42 Direktive člen 41(1) Direktive (v skladu s katerim gre za pridobitev znotraj Skupnosti tudi na ozemlju države članice uporabljene identifikacijske številke za DDV) ne uporablja, zlasti če je bil prejemnik dobave v skladu s členom 197 Direktive določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek. V zvezi s tem člen 197(1)(c) določa le, da mora biti račun v skladu z oddelki od 3 do 5 poglavja 3. Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče) izhaja iz tega, da gre za „določitev“ osebe, ki je dolžna plačati davek, v smislu člena 42(1) Direktive, kadar račun vsebuje navedbo, kot je ta iz člena 226, točka 11a („Reverse Charge“).
 - 20 Vendar je na prvotnih računih revidentke manjkala ravno navedba, ki se zahteva tudi z Direktivo („Reverse Charge“).
 - 21 Navedba v prvotnih računih revidentke očitno temelji na nepravilnem pomešanju navedbe „oproščena dobava znotraj Skupnosti“ z navedbo davčne obveznosti osebe, ki se ji opravi dobava, pri tristranskem poslu. Nasprotno pa so bile dobave revidentke v rekapitulacijskem poročilu formalno jasno izkazane kot tristranski posli.
 - 22 V skladu z uvodno izjavo 7 Direktive Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede pravil o izdajanju računov bi bilo treba nekatere zahteve glede informacij, ki jih je treba navesti na računih, spremeniti, da se omogoči boljši davčni nadzor ter vzpostavi večja enakost pri obravnavanju čezmejnih dobav in storitev. To govori v prid strogemu spoštovanju pravil o izdajanju računov, zlasti v členu 226, točka 11a, Direktive zahtevane navedbe: „Reverse Charge“, kot pogoj za ugodnosti, ki temeljijo na njih (v obravnavanem primeru uporaba pravil o tristranskih poslih).
 - 23 Namen podatka na računu pri tristranskih poslih je zlasti, da zadnji kupec v tristranskem poslu znotraj Skupnosti jasno in enostavno ugotovi, da se davčna obveznost prenese nanj. Ta namen bi bil lahko vsekakor dosežen tudi z obravnavanim podatkom na računu, zlasti če se upošteva dejstvo, da znesek DDV na računu ni naveden, je pa znesek izrecno označen kot „neto znesek“. Vsekakor bi bilo mogoče upoštevati tudi to, da bi davčni prihodki od teh dobav morali

pripadati državi članici, v kateri pride do končne potrošnje (v tem primeru torej ne v Avstriji; glej sodbo Sodišča z dne 27. septembra 2007, Albert Collée, C-146/05, točka 37).

- 24 V teh okoliščinah se ne zdi izključeno, da bi lahko prvotni podatek na računu izpolnil pogoje, ki jih določa pravo Unije za določitev prejemnika kot osebe, ki je dolžna plačati davek (glej tudi sodbo Sodišča z dne 18. maja 2017, Litdana, C-624/15, točka 21, v kateri, čeprav samo Sodišče ni zavzelo stališča, ni bilo ugotovljeno, da bi podatek na računu, ki se ni ujemal z besedilom Direktive, sam po sebi oviral uporabo posebne ureditve). V tem primeru pa naj bi bili izpolnjeni pogoji za to, da bi se fiktivna pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji štela za obdavčeno.

Drugo vprašanje

- 25 Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, se postavlja še vprašanje, ali je tak podatek na računu mogoče veljavno popraviti.
- 26 Sodišče Evropske unije je v sodbi z dne 19. aprila 2018 v zadevi Firma Hans Bühler, C-580/16, točka 49, menilo, da člen 42(a) Direktive določa vsebinski pogoj, ki zahteva, da se za pridobitev, kot je (tam) v postopku v glavni stvari, uporabi DDV v skladu s členom 40 te direktive, člen 42(b) Direktive o DDV pa jasno določa pravila, v skladu s katerimi je treba predložiti dokaz o obdavčevanju v namembni državi članici; ta zadnjenavedena pravila naj bi se štela za formalna.
- 27 Eden od vsebinskih pogojev iz člena 42(a) je potemtakem dejstvo, da je bil prejemnik dobave v skladu s členom 197 Direktive določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek. Na to se sklicuje tudi člen 141(e) Direktive. Prejemnik se v skladu s členom 197(1)(c) Direktive določi na računu kot oseba, ki je dolžna plačati davek.
- 28 V zvezi z odbitkom vstopnega davka je treba račune šteti za formalni pogoj. Računi se praviloma lahko popravijo, pri čemer je popravek narejen za nazaj za leto, v katerem je bil račun prvotno izdan (glej sodbo Sodišča z dne 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14). Čeprav je DDV na računu napačno izkazan, je mogoče račune popraviti, če izdajatelj računa dokaže svojo dobro vero ali če je izdajatelj računa pravočasno popolnoma odpravil nevarnost izgube davčnih prihodkov (glej sodbo Sodišča z dne 2. julija 2020, SC Terracult, C-835/18, točki 27 in 28).
- 29 Vendar se postavlja vprašanje, ali taka možnost popravka obstaja tudi glede vsebinskega pogoja. Pri tem je treba tudi upoštevati, da uporaba predpisov o tristranskih poslih ni obvezna; davčni zavezanci se lahko odločijo tudi, da ne bodo uporabili ukrepa poenostavitve (glej sklepne predloge generalnega pravobranilca v zadevi C-580/16, zlasti opombo 15). Popravek računa naj torej ne bi bil zgolj formalen ukrep, ampak naj bi pripeljal do uporabe drugih pravil (ugodnejši tristranski posel namesto običajnega verižnega posla). Če pa bi bilo mogoče račun veljavno popraviti, bi to lahko povzročilo, da bi se fiktivna pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji prav tako štela za obdavčljivo.

- 30 V zvezi s tem se v tem postopku postavlja tudi vprašanje, ali zadostuje, da izdajatelj računa ta račun popravi in ga pošlje prejemniku, ali pa je za veljaven popravek računa potrebno tudi, da je bil ta račun prejemniku vročen. Nazadnje se zdi odprto, ali bi lahko popravek računa v tovrstnem primeru – v skladu s sodbo v zadevi Senatex – retroaktivno učinkoval od prvotne izdaje računa ali pa bi učinkoval šele v obdobju, v katerem pride do popravka računa. Če ta popravek ne bi imel retroaktivnega učinka, v tem postopku v zvezi z davkom na dodano vrednost iz leta 2014 ne bi bilo treba upoštevati popravka, izvedenega leta 2016.

Tretje vprašanje

V skladu s členom 25(4) UStG iz leta 1994 za izdajanje računov veljajo (na splošno) pravila države članice, iz katere pridobitelj opravlja svojo dejavnost. V obravnavanem primeru pridobitelj (torej revidentka) opravlja dejavnost v Avstriji, tako da bi bilo treba izdajanje računov v skladu s členom 25(4) UStG iz leta 1994 presojati z vidika avstrijskega prava.

- 31 Revidentka pa trdi, da je treba v zvezi z oprostitvijo davka za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v Češki republiki upoštevati pravo Češke republike, in ne avstrijsko pravo. Drugače od avstrijskega prava naj bi v skladu s pravom Češke republike prišlo do obrnjene davčne obveznosti prejemnika (družbo M s.r.o.) tudi takrat, ko na računu ni navedena obrnjena davčna obveznost; za to zadostuje – kot izhaja iz dosedanjih trditev revidentke – opozorilo na računu, da gre za tristranski posel (ali je ta predstavitev češkega prava pravilna, do sedaj še ni bilo preverjeno).
- 32 V skladu s členom 42(a) Direktive se pravila o fiktivni pridobitvi blaga znotraj Skupnosti iz člena 41(1) te direktive ne uporabljajo, če je bil prejemnik v skladu s členom 197 te direktive med drugim določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek. Člen 197(1)(c) pa določa, da mora biti račun izdan v skladu z oddelki od 3 do 5 poglavja 3.
- 33 V skladu s členom 219a, točka 1, Direktive (kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45/EU in popravkom nemške jezikovne različice UL L 299/46 z dne 17. novembra 2010) za izdajanje računov veljajo pravila, ki se uporabljajo v državi članici, v kateri se v skladu z določbami naslova V šteje, da je bilo dobavljeno blago ali so bile opravljene storitve.
- 34 Račun, ki ga mora izdati revidentka, se nanaša na „mirujočo“ dobavo revidentke družbi M s.r.o.; do te pride v Češki republiki, tako da bi bilo treba v skladu s to splošno ureditvijo uporabiti češko pravo.
- 35 Vendar v skladu s členom 219a, točka 2, Direktive za izdajanje računov pod nekaterimi pogoji velja avstrijsko pravo, ker ima revidentka kot dobaviteljica sedež v Avstriji in ne v Češki republiki. Temu pa bi bilo treba dodati še pogoj, da DDV dolguje „pridobitelj“.

- 36 Pri tem je treba najprej izhajati iz tega, da v tej povezavi s „pridobiteljem“ ni mišljen „pridobitelj“ v smislu člena 25 UstG iz leta 1994, namreč „posredni“ udeleženec (preprodajalec) tristranskega posla, temveč prejemnik dobave (v tem primeru torej družba M s.r.o.). V zvezi s tem je treba poudariti, da družba M s.r.o. ni *a priori* oseba, ki je dolžna plačati DDV, ampak to postane šele, ko je bila določena kot dolžnik; to pa se določi na računu.
- 37 Če bi bila trditev revidentke (ki, kot je bilo že omenjeno, še ni bila vsebinsko obravnavana) pravilna, bi lahko navedbe na računu pripeljale do tega, da je na podlagi češkega prava podana dejanska določitev prejemnika kot osebe, ki je dolžna plačati davek. To bi v skladu s členom 219a, točka 2, Direktive povzročilo, da bi se izdajanje računov presojalo z vidika avstrijskega prava prav zato, ker je bil prejemnik veljavno določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek. V skladu z avstrijskim pravom pa zgolj sklicevanje na tristranski posel ne pomeni določitve prejemnika kot osebe, ki je dolžna plačati davek, tako da bi bilo spet treba uporabiti češko pravo.
- 38 Da bi se prebili skozi to krožno sklepanje, bi bilo mogoče pravo, ki se uporabi za izdajanje računov, določiti po tem, kar je bilo pred izdajo računa (neodvisno od tega). V teh okoliščinah naj bi za izdajanje računov veljalo češko pravo. Glede na trditve revidentke naj bi bila v skladu s češkim pravom podana veljavna določitev družbe M s.r.o. kot osebe, ki je dolžna plačati davek. To bi lahko dalje povzročilo, da se fiktivna pridobitev blaga znotraj Skupnosti v Avstriji šteje za obdavčljivo.
- 39 Podobno pravno vprašanje je obravnavano v Uredbi (ES) št. 593/2008 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. junija 2008 o pravu, ki se uporablja za pogodbeno obligacijska razmerja (Rim I). V skladu s členom 3(5) te uredbe se za obstoj in veljavnost dogovora pogodbenih strank o izbiri prava presoja v skladu z določbami členov 10, 11 in 13. Člen 10(1) te uredbe določa, da se obstoj in veljavnost pogodbe ali obstoj in veljavnost pogodbenih določil presoja po pravu, ki bi se uporabljalo po tej uredbi, če bi bila pogodba ali pogodbeno določila veljavna.
- 40 Čeprav se ta uredba, kot izhaja že iz člena 1(1) te uredbe, ne uporablja „zlasti v davčnih, carinskih ali upravnih zadevah“, bi bilo mogoče idejo, na kateri temelji ta ureditev, morda po analogiji uporabiti za pravno vprašanje, ki ga je treba presoditi. Če se za podlago vzame veljavnost določitve družbe M s.r.o. za osebo, ki je dolžna plačati davek (iz česar pravzaprav izhaja revidentka), bi bilo treba izdajanje računov v skladu s členom 219a, točka 2, Direktive presojati z vidika avstrijskega prava. Če se izhaja (samo; vendar glej prvo vprašanje) iz avstrijskega prava navedba na računu ne ustreza pogojem za določitev družbe M s.r.o. kot osebe, ki je dolžna plačati davek. To bi lahko privedlo do sklepa, da se fiktivna pridobitev blaga znotraj Skupnosti v Avstriji ne šteje za obdavčljivo.