

Vec C-247/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

20. apríl 2021

Vnútroštátny súd:

Verwaltungsgerichtshof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

8. apríl 2021

Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Luxury Trust Automobil GmbH

Odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Predmet konania vo veci samej

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva – Trojstranná transakcia – Označenie príjemcu tovaru za osobu povinnú platiť daň – Údaje vo faktúre – Oprava – Podmienky – Spätná účinnosť – Fakturácia – Uplatniteľné predpisy

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 42 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 197 ods. 1 písm. c) tejto smernice (zmeneným smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010) vykladať v tom zmysle, že príjemca tovaru je označený za osobu povinnú platiť daň aj v prípade, ak je vo faktúre, v 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 vo faktúre dodatočne účinne opraviť (uvedením údajov: „Trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva podľa článku 25 UStG. Daňová povinnosť prechádza na príjemcu tovaru“)?
 - b) Je na účinnú opravu potrebné, aby sa opravená faktúra doručila príjemcovi faktúry?
 - c) Nastáva účinnosť opravy spätne k okamihu vyhotovenia pôvodnej faktúry?
3. Má sa článok 219a smernice 2006/112/ES (zmenený smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010) 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 vo 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 účinne označený za osobu povinnú platiť daň?

Uvádzané právne predpisy Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä články 40, 41, 42, 141 a 197, článok [226] bod 11 a článok [226] bod 11a

Uvádzané vnútroštátne predpisy

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (spolkový zákon o zdaňovaní obratu) [Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, ďalej len „UStG 1994“) v znení uplatniteľnom v roku 2014 (BGBl. I č. 112/2012)

Článok 25

„Trojstranná transakcia

Definícia

Článok 25. 1. O trojstrannú transakciu ide v prípade, keď traja podnikatelia v troch rôznych členských štátoch uzavru transakciu podliehajúcu dani s totožným tovarom, tento tovar sa priamo od prvého dodávateľa dostane k poslednému odberateľovi a sú splnené podmienky uvedené v odseku 3. Platí to aj vtedy, keď v prípade posledného odberateľa ide o právnickú osobu, ktorá nie je podnikateľ alebo tovar nenadobúda pre svoj podnik.

Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva pri trojstrannej transakcii

2. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 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 uskutoční 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 odberateľ (príjemca) priamo od prvého podnikateľa alebo prvého odberateľa;
- 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 uskutoční 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 uskutoční 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 odberateľa,
- identifikačné číslo DPH, pod ktorým podnikateľ (nadobúdateľ) uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie, a
- identifikačné číslo DPH príjemcu dodávky.

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 zdaniteľného plnenia.

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 DPH v tuzemsku, pod ktorým uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie,
- identifikačné číslo DPH príjemcu následnej dodávky tovaru uskutočnenej podnikateľom, ktoré mu bolo pridelené v členskom štáte určenia odoslaného alebo prepraveného tovaru,
- za každého z týchto príjemcov celkovú hodnotu dodávok tovaru, ktoré týmto spôsobom uskutočnil podnikateľ v členskom štáte určenia odoslaného alebo prepraveného tovaru. Daná hodnota sa uvedie za kalendárny štvrt'rok, v ktorom vznikla daňová povinnosť.

Povinnosti príjemcu

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

Článok 3

„Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva

8. 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 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. V prípade dokazovania platí analogicky § 16.“

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ je rakúska spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Rakúsku. Súčasťou jej obchodnej činnosti je cezhraničné sprostredkovanie a cezhraničný predaj luxusných motorových vozidiel.
- 2 V roku 2014 navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ viackrát kúpila od dodávateľa v Spojenom kráľovstve motorové vozidlá a predala ich ďalej spoločnosti so sídlom v Českej republike (M s.r.o.). Každý z týchto troch podnikateľov použil identifikačné číslo pre DPH pridelené štátom, v ktorom mal sídlo. Dodávateľ v Spojenom kráľovstve priamo odoslal motorové vozidlá príjemcovi v Českej republike, pričom prepravu motorových vozidiel objednala navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“. V troch faktúrach navrhovateľky v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ktoré boli vystavené v marci 2014) bolo uvedené české identifikačné číslo pre DPH pridelené príjemcovi, rakúske identifikačné číslo pre DPH pridelené navrhovateľke v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ a britské identifikačné číslo pre DPH pridelené dodávateľovi. Každá z faktúr obsahovala informáciu „Trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“. V týchto faktúrach nebola uvedená nijaká DPH (zakaždým len „netto fakturovaná suma“, pričom aj v kúpnych zmluvách bola – ako vyplýva z listín založených v spise – uvedená zakaždým len „netto kúpna cena“). V súhrnnom výkaze za marec 2014 vykázala navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ tieto dodania tovaru týkajúce sa identifikačného čísla pre DPH prideleného českému príjemcovi a v tejto súvislosti oznámila existenciu trojstranných transakcií.
- 3 Česká daňová správa klasifikuje českú spoločnosť M s.r.o. ako „nezvestného obchodníka“ („missing trader“). Českej daňovej správe sa nepodarilo kontaktovať túto spoločnosť, ktorá v Českej republike nepriznala a neodviedla žiadnu DPH

z týchto trojstranných transakcií. V období uskutočnenia sporných dodaní bola M s.r.o. v Česku registrovaná na účely DPH.

- 4 Finanzamt (finančný úrad, Rakúsko) rozhodnutím z 25. apríla 2016 určil výšku DPH za rok 2014, ktorú bola navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ povinná zaplatiť. V odôvodnení tohto rozhodnutia finančný úrad – s odkazom na správu o kontrole finančného orgánu – uviedol, že ani jedna z troch faktúr, ktoré navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ vystavila českej spoločnosti M s.r.o., neobsahovala informáciu o prenesení daňovej povinnosti (článok 25 ods. 4 UStG 1994). Podľa finančného úradu ide preto o „neúspešnú trojstrannú transakciu“, ktorej nedostatky nemožno dodatočne odstrániť. Finančný úrad uviedol, že z dôvodu použitia rakúskeho identifikačného čísla pre DPH treba podľa článku 3 ods. 8 UStG 1994 konštatovať, že došlo k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku.
- 5 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) rozsudkom, ktorý bol napadnutý opravným prostriedkom na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), zamietol sťažnosť, ktorú proti tomuto rozhodnutiu podala navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“.
- 6 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) v odôvodnení rozsudku navyše uviedol, že navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ opravila všetky tri faktúry oznámeniami o oprave z 23. mája 2016, pričom uviedla, že došlo k preneseniu daňovej povinnosti na príjemcu tovaru.
- 7 Podľa názoru Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) sa ustanovenia týkajúce sa trojstrannej transakcie v prípade, ak ide o situáciu v zmysle článku 25 ods. 1 UStG 1994, nemusia povinne uplatniť. Naopak nadobúdateľ (podnikateľ, ktorý je sprostredkovateľom v rámci trojstrannej transakcie) má právo vybrať si, či chce v súvislosti s určitým dodaním uplatniť režim trojstrannej transakcie. Toto právo výberu sa musí uplatniť v súlade so zákonnými požiadavkami v okamihu uskutočnenia transakcie. Ak chce 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 príjemcu, musí uviesť vo faktúre údaje podľa článku 25 ods. 4 UStG 1994. Faktúry vystavené navrhovateľkou v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ vykazujú nedostatky, keďže v sporných faktúrach chýba informácia o daňovej povinnosti posledného odberateľa.
- 8 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) uviedol, že ak faktúra nadobúdateľa nespĺňa obsahové požiadavky článku 25 ods. 4 UStG 1994, ustanovenie článku 25 UStG 1994 sa neuplatní. V tomto prípade sa musí reťazová transakcia posudzovať podľa všeobecných predpisov.
- 9 Podľa názoru Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ hodnoverne preukázala, že vyhotovila oznámenia o oprave týkajúce sa sporných vystavených faktúr

a následne sa pokúsila zaslať tieto oznámenia českej spoločnosti. Nepodarilo sa však preukázať, že oznámenia o oprave faktúr boli skutočne doručené českej spoločnosti, takže navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ si nespĺnila dôkaznú povinnosť.

- 10 Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) uviedol, že vzhľadom na to, že teda nedošlo k oprave chybných faktúr, netreba sa podrobnejšie zaoberať otázkou, či sa na základe dodatočnej opravy faktúry možno domáhať uplatnenia zjednodušujúcich ustanovení týkajúcich sa trojstrannej transakcie. V prejednávanom prípade nebola v štáte určenia odvodená nijaká daň.
- 11 Podľa názoru Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vzhľadom na to, že faktúry vôbec neobsahovali informáciu o daňovej povinnosti posledného odberateľa, nemôžu sa uplatniť zjednodušujúce ustanovenia týkajúce sa trojstranných transakcií, a preto sa predmetné transakcie majú posúdiť na základe ustanovení týkajúcich sa reťazových transakcií. Keďže navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ použila svoje rakúske identifikačné číslo pre DPH, uskutočnila nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku. Toto nadobudnutie tovaru sa považuje za uskutočnené v Rakúsku, kým navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ nepreukáže, že bolo zdanené v štáte určenia, ktorým je Česko. Táto rozvázovacia podmienka nebola splnená. Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ navyše nemá právo na odpočítanie dane na základe kumulatívneho nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

O prvej otázke

- 12 V prejednávanom prípade je nesporné, že ide o reťazovú transakciu, pričom dodanie, ktoré uskutočnil britský dodávateľ, je „dodanie s prepravou“. Z toho vyplýva, že navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ uskutočnila v Českej republike nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, po ktorom nasledovalo „dodanie bez prepravy“, ktoré navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ uskutočnila v Českej republike v prospech spoločnosti M s.r.o. Toto nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa navyše podľa článku 3 ods. 8 UStG 1994 považuje za uskutočnené aj v Rakúsku, keďže navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ použila rakúske identifikačné číslo pre DPH. Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ netvrdí, že nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva alebo nadväzujúce dodanie bez prepravy bolo zdanené v Českej republike.
- 13 Predmetom konania je zdanenie podľa článku 3 ods. 8 UStG 1994, ktoré sa má uskutočniť v Rakúsku, teda dodatočné zdanenie (fiktívneho) nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva vzhľadom na použitie rakúskeho identifikačného čísla pre DPH. Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ musí znášať

náklady na túto DPH, lebo ju nemožno odpočítať (pozri rozsudok Súdneho dvora z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 a C-539/08).

- 14 Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 3 ods. 8 UStG 1994 sa podľa článku 25 ods. 2 UStG 1994 považuje za zdanené, ak podnikateľ (nadobúdateľ) preukáže, že ide o trojstrannú transakciu a že splnil svoju povinnosť podať daňové priznanie podľa článku 25 ods. 6 UStG 1994. V tomto konaní je nesporné, že navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ si splnila túto povinnosť podať daňové priznanie.
- 15 To, či ide o trojstrannú transakciu, závisí od článku 25 ods. 1 UStG 1994. Spomedzi podmienok uvedených v tomto ustanovení je sporné len to, či sú splnené podmienky uvedené v článku 25 ods. 3 UStG 1994, na ktoré sa v spomenutom ustanovení odkazuje.
- 16 Podľa článku 25 ods. 3 UStG 1994 (ktorý ako taký upravuje prípady, v ktorých tretia osoba, ktorá je účastníkom trojstrannej transakcie – teda „príjemca“ –, má sídlo v Rakúsku) je nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH najmä len vtedy, ak daň podľa článku 25 ods. 5 UStG 1994 je povinný zaplatiť príjemca [článok 25 ods. 3 písm. e) UStG 1994]. To zasa podľa článku 25 ods. 5 UStG 1994 vyžaduje, aby faktúra, ktorú vystavil nadobúdateľ, bola v súlade s odsekom 4.
- 17 Podľa článku 25 ods. 4 UStG 1994 musí faktúra obsahovať najmä výslovnú informáciu o existencii trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva a daňovej povinnosti posledného odberateľa.
- 18 Faktúry navrhovateľky v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ nespĺňali túto podmienku, keďže síce odkazovali na trojstrannú transakciu, avšak neobsahovali informáciu o daňovej povinnosti posledného odberateľa. Vychádzajúc z toho by sa – na základe vnútroštátneho práva – neuplatnila fikcia zdanenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku.
- 19 Aj podľa článku 42 smernice sa článok 41 prvý odsek smernice (podľa ktorého k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva dochádza aj na území členského štátu, ktorý prideliť identifikačné číslo pre DPH, ktoré bolo použité) nemá uplatniť, najmä ak bol príjemca tovaru označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197 smernice. Článok 197 ods. 1 písm. c) v tejto súvislosti len stanovuje, že faktúra sa musí vyhotoviť v súlade s kapitolou 3 oddielmi 3 až 5. Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) vychádza z toho, že k „označeniu“ za osobu povinnú platiť daň v zmysle článku 42 ods. 1 smernice došlo v prípade, ak faktúra obsahuje údaj, aký je uvedený v článku 226 bode 11a („prenesenie daňovej povinnosti“).
- 20 V pôvodných faktúrach navrhovateľky v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ však chýbalo práve označenie, ktoré sa vyžaduje aj podľa smernice („prenesenie daňovej povinnosti“).

- 21 Informácia v pôvodných faktúrach navrhovateľky v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ zjavne spočíva na nesprávnom zmiešaní údajov o „dodaní tovaru v rámci Spoločenstva oslobodenom od dane“ s údajom o prenesení daňovej povinnosti v prípade trojstrannej transakcie. V súhrnnom výkaze naopak navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ z formálneho hľadiska jednoznačne vykázala tieto dodania ako trojstranné transakcie.
- 22 Podľa odôvodnenia 7 smernice Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o pravidlá fakturácie, by sa mali zmeniť a doplniť určité požiadavky týkajúce sa údajov, ktoré sa majú uvádzať vo faktúrach, s cieľom umožniť lepšiu kontrolu daní a zaviesť jednotnejšie zaobchádzanie s cezhraničnými a vnútroštátnymi dodaniami tovaru alebo poskytnutiami služieb. To svedčí v prospech záveru, že striktné dodržanie pravidiel fakturácie – najmä označenia „prenesenie daňovej povinnosti“, ktoré sa vyžaduje v článku 226 bode 11a smernice – má byť podmienkou zvýhodnení založených na týchto pravidlách (v tomto prípade uplatnenia ustanovení týkajúcich sa trojstranných transakcií).
- 23 Účelom údajov vo faktúre v prípade trojstranných transakcií je najmä to, aby posledný odberateľ pri trojstrannej transakcii v rámci Spoločenstva jednoznačne a ľahko mohol zistiť, že sa na neho prenáša daňová povinnosť. Tento účel by prípadne mohol splniť aj predmetný údaj vo faktúre, najmä ak sa vezme do úvahy, že vo faktúre nie je uvedená nijaká suma DPH, ale suma je výslovne označená ako „netto fakturovaná suma“. Prípadne by tiež mohlo byť potrebné vziať do úvahy, že daňové príjmy z týchto dodaní patria členskému štátu miesta konečnej spotreby (v prejednávacom prípade teda nie Rakúsku – pozri rozsudok Súdneho dvora z 27. septembra 2007, Albert Collée, C-146/05, bod 37).
- 24 Za týchto okolností sa nezdá vylúčené, že pôvodný údaj vo faktúre by mohol spĺňať podmienky na označenie príjemcu za osobu povinnú platiť daň, ktoré vyplývajú z práva Únie (pozri tiež rozsudok Súdneho dvora z 18. mája 2017, Litdana, C-624/15, bod 21, v ktorom sa – hoci Súdny dvor sa k tomu nevyjadril – nepredpokladalo, že údaj vo faktúre, ktorý nebol v súlade so znením smernice, sám osebe bráni uplatneniu osobitnej úpravy). V tomto prípade by však boli splnené podmienky na to, aby sa fiktívne nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva považovalo v Rakúsku za zdanené.

O druhej otázke

- 25 Pre prípad, že odpoveď na prvú otázku bude záporná, sa kladie ďalšia otázka, či taký údaj vo faktúre možno účinne opraviť.
- 26 Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 19. apríla 2018 vo veci Firma Hans Bühler (C-580/16, bod 49), uviedol, že článok 42 písm. a) smernice stanovuje hmotnoprávnu podmienku toho, že také nadobudnutie, o aké išlo vo veci samej v uvedenom prípade, sa považuje za podliehajúce DPH v zmysle článku 40 smernice, zatiaľ čo článok 42 písm. b) smernice stanovuje postupy, ako treba

preukázať zdanenie v členskom štáte určenia, pričom tieto posledné uvedené postupy treba považovať za formálne.

- 27 Z toho vyplýva, že jednou z hmotnoprávnych podmienok podľa článku 42 písm. a) je skutočnosť, že príjemca tovaru bol označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197 smernice. To je uvedené aj v článku 141 písm. e) smernice. K tomuto označeniu príjemcu za osobu povinnú platiť daň dochádza podľa článku 197 ods. 1 písm. c) smernice vo faktúre.
- 28 V súvislosti s odpočítaním dane zaplatenej na vstupe treba faktúry považovať za formálne podmienky. Faktúry možno vo všeobecnosti opraviť, pričom táto oprava má spätnú účinnosť vo vzťahu k roku, v ktorom bola faktúra pôvodne vystavená (pozri rozsudok Súdneho dvora z 15. septembra 2016, *Senatex*, C-518/14). Aj keď sa DPH vyfakturuje nesprávne, faktúry možno opraviť, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo v dostatočnom časovom predstihu úplne odstráni nebezpečenstvo straty daňových príjmov (pozri rozsudok Súdneho dvora z 2. júla 2020, *SC Terracult*, C-835/18, body 27 a 28).
- 29 Vzniká však otázka, či taká možnosť opravy existuje, aj pokiaľ ide o hmotnoprávnu podmienku. V tejto súvislosti treba poznamenať, že uplatnenie režimu týkajúceho sa trojstranných transakcií nie je povinné – zdaniteľné osoby sa tiež môžu rozhodnúť, že nevyužijú toto zjednodušujúce opatrenie (pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát [Bot] vo veci C-580/16, najmä poznámku pod čiarou 15). Oprava faktúry by teda nebola len formálnym opatrením, ale viedla by k uplatneniu iných režimov (zvýhodnená trojstranná transakcia namiesto bežnej reťazovej transakcie). Ak by sa však faktúra dala účinne opraviť, mohlo by to viesť k tomu, že aj fiktívne nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa bude považovať v Rakúsku za zdanené.
- 30 V tejto súvislosti v tomto konaní vzniká ďalšia otázka, či postačuje, aby vystaviteľ faktúry túto faktúru opravil a zaslal ju príjemcovi, alebo či je na účinnú opravu faktúry tiež potrebné, aby sa táto faktúra doručila príjemcovi. Napokon sa zdá nejasné, či by oprava faktúry v takom prípade – v súlade s rozsudkom vo veci *Senatex* – mohla mať spätnú účinnosť vo vzťahu k okamihu vystavenia pôvodnej faktúry, alebo by bola účinná až vo vzťahu k obdobiu, v ktorom dôjde k oprave faktúry. Ak by táto oprava faktúry nemala spätnú účinnosť, v tomto konaní, ktoré sa týka DPH za rok 2014, by nebolo možno zohľadniť opravu uskutočnenú v roku 2016.

O tretej otázke

Podľa článku 25 ods. 4 UStG 1994 sa vystavenie faktúry (vo všeobecnosti) riadi predpismi toho členského štátu, z ktorého nadobúdateľ tovaru uskutočňuje svoje podnikanie. V prejednávanom prípade uskutočňuje nadobúdateľ (teda navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“) svoje podnikanie z Rakúska, takže vystavenie faktúry by sa podľa článku 25 ods. 4 UStG 1994 malo posudzovať podľa rakúskeho práva.

- 31 Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ však tvrdí, že pre oslobodenie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v Českej republike od dane nie je rozhodujúce rakúske právo, ale právo Českej republiky. Uvádza, že na rozdiel od rakúskeho práva podľa práva Českej republiky k preneseniu daňovej povinnosti na príjemcu (M s.r.o.) dochádza aj vtedy, keď faktúra neobsahuje informáciu o prenesení daňovej povinnosti, pričom na tento účel postačuje – ako vyplýva z doterajšej argumentácie navrhovateľky v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ –, aby bola vo faktúre uvedená informácia, že ide o trojstrannú transakciu (zatiaľ nebolo preskúmané, či je tento opis českého práva správny).
- 32 Podľa článku 42 písm. a) smernice sa ustanovenia týkajúce sa fiktívneho nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 41 prvého odseku smernice neuplatnia v prípade, ak bol okrem iného príjemca označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197. Článok 197 ods. 1 písm. c) zasa stanovuje, že faktúra sa vyhotovuje v súlade s kapitolou 3 oddielmi 3 až 5.
- 33 Podľa článku 219a ods. 1 smernice (zmeneného smernicou 2010/45/EÚ) fakturácia v zásade podlieha pravidlám uplatňovaným v členskom štáte považovanom za štát, v ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo, v súlade s ustanoveniami hlavy V.
- 34 Faktúra, ktorú má vystaviť navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“, sa týka dodania tovaru „bez prepravy“, ktoré uskutočnila navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ v prospech spoločnosti M s.r.o. K tomuto dodaniu dochádza v Českej republike, takže podľa tejto všeobecnej právnej úpravy by sa malo uplatniť české právo.
- 35 Podľa článku 219a ods. 2 smernice však fakturácia za určitých podmienok podlieha rakúskemu právu, keďže navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ ako dodávateľ má sídlo v Rakúsku, a nie v Českej republike. Na tento účel by však musela byť splnená aj podmienka, aby mal „nadobúdateľ“ povinnosť zaplatiť DPH.
- 36 V tomto prípade treba v prvom rade vychádzať z toho, že „nadobúdateľom“ sa v tejto súvislosti nemyslí „nadobúdateľ“ v zmysle článku 25 UStG 1994, teda účastník trojstrannej transakcie, ktorý je sprostredkovateľom (sprostredkujúci subjekt), ale príjemca tovaru (v prejednávanej príhode teda M s.r.o.). V tejto súvislosti však treba poznamenať, že M s.r.o. nie je automaticky osobou povinnou zaplatiť DPH, ale je ňou prípadne len vtedy, keď bola označená za takú osobu, pričom k tomuto označeniu dochádza vo faktúre.
- 37 Ak by bola argumentácia navrhovateľky v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ktorá – ako už bolo spomenuté – ešte nebola preskúmaná z obsahového hľadiska) správna, údaje vo faktúre by mohli viesť k tomu, že podľa českého práva bol príjemca účinne označený za osobu povinnú platiť daň. To by podľa článku 219a ods. 2 smernice spôsobovalo, že – práve preto, lebo bol

príjemca účinne označený za osobu povinnú platiť daň – fakturácia by sa mala posudzovať podľa rakúskeho práva. Podľa rakúskeho práva by však samotná informácia o trojstrannej transakcii nepredstavovala účinné označenie príjemcu za osobu povinnú platiť daň, takže by sa opäť muselo použiť české právo.

- 38 Aby sa prelomila táto tautológia, právo uplatniteľné na fakturáciu by sa mohlo určiť podľa toho, aké právo sa uplatňovalo pred fakturáciou (bez ohľadu na ňu). To by znamenalo, že fakturácia by podliehala českému právu. Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ tvrdí, že M s.r.o. bola podľa českého práva účinne označená za osobu povinnú platiť daň. To by mohlo ďalej mať za následok, že fiktívne nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva by sa v Rakúsku považovalo za zdanené.
- 39 Podobná právna otázka je rozobratá v nariadení Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 593/2008 zo 17. júna 2008 o rozhodnom práve pre zmluvné záväzky (Rím I). Podľa článku 3 ods. 5 tohto nariadenia sa existencia a platnosť dohody zmluvných strán o voľbe rozhodného práva posudzuje podľa ustanovení článkov 10, 11 a 13. Podľa článku 10 ods. 1 tohto nariadenia sa existencia a platnosť zmluvy alebo akéhokoľvek jej ustanovenia určí podľa právneho poriadku, ktorým by sa podľa tohto nariadenia spravovala zmluva alebo jej ustanovenie v prípade ich platnosti.
- 40 Aj keď sa toto nariadenie – ako vyplýva už z jeho článku 1 ods. 1 – neuplatňuje „najmä na daňové, colné a správne veci“, myšlienka, na ktorej je založený tento právny predpis, by sa prípadne mohla analogicky uplatniť na právnu otázku, ktorú treba posúdiť v tomto prípade. Za predpokladu, že M s.r.o. bola účinne označená za osobu povinnú platiť daň (z čoho navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ práve vychádza), fakturácia by sa podľa článku 219a ods. 2 smernice mala posúdiť podľa rakúskeho práva. Vychádzajúc (iba – pozri však prvú otázku) z rakúskeho práva, však údaj vo faktúre nespĺňa podmienky na to, aby bola M s.r.o. označená za osobu povinnú platiť daň. To by mohlo mať za následok, že fiktívne nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa v Rakúsku nebude považovať za zdanené.