



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 14. júla 2022¹

Vec C-247/21

**Luxury Trust Automobil GmbH,
za účasti:
Finanzamt Österreich**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty – Trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva – Osobitný režim – Účel a právne následky osobitného režimu – Podmienka, aby faktúra obsahovala informáciu o prenesení daňovej povinnosti – Oprava chybných faktúr – Spätná účinnosť opravy – Oprava, ktorá nebola oznámená príjemcovi faktúry“

I. Úvod

1. Prejednávaná vec poskytuje Súdnemu dvoru príležitosť, aby spresnil a špecifikoval svoju judikatúru, podľa ktorej je „obsah dôležitejší než forma“. Je možné, že v tejto súvislosti bude potrebné zohľadniť účel príslušných ustanovení vo väčšej miere než doteraz. V prejednávanej veci ide o špecifický prípad reťazovej transakcie v rámci Spoločenstva – takzvanú trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva. Súdny dvor doteraz o takejto transakcii takmer vôbec nerozhodoval.²

2. Ak (holandský) subjekt A predá tovar (rakúskemu) subjektu B, ktorý ho predá (českému) subjektu C, a potom ho subjekt A priamo dodá subjektu C a ak je dodanie tovaru subjektom A subjektu B (v Holandsku) dodaním v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane, potom podľa predpisov, ktoré sa uplatnia za normálnych okolností, platí, že subjekt B sa musí zaregistrovať v Českej republike (t. j. v krajine určenia), aby tam mohol zdaniť nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a odvieť DPH z predaja tovaru subjektu C. Kým sa nepreukáže zdanenie nadobudnutia tovaru v krajine určenia, subjekt B musí navyše zdaniť nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku. Táto posledná uvedená okolnosť je predmetom sporu v prejednávanej veci.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Pokiaľ viem, dokonca o nej zatiaľ rozhodoval len raz, a to v rozsudku z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. V záujme zjednodušenia uvedeného zložitého postupu normotvorca pre tento prípad (keď traja podnikatelia z troch členských štátov, ktorí používajú tri identifikačné čísla pre DPH pridelené týmito štátmi, obchodujú s tovarom, ktorý sa priamo prepraví od prvého podnikateľa k poslednému podnikateľovi) prostredníctvom článku 141 v spojení s článkami 42 a 197 smernice o DPH³ zaviedol osobitný režim (označovaný ako trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva).

4. Tento osobitný režim umožňuje podnikateľovi, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní (subjektu B), vyhnúť sa registrácii v krajine určenia (Česká republika) a nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva v štáte, ktorý prideliť použité identifikačné číslo pre DPH (Rakúsko), s rozvázovacou podmienkou, v prípade a z dôvodu, že daňová povinnosť týkajúca sa tovaru, ktorý dodal, prechádza na posledného podnikateľa v reťazi dodaní (a teda do krajiny určenia). Na to, aby sa tento podnikateľ (subjekt C) o tom dozvedel a v krajine určenia odviezol príslušnú daň z nadobudnutia tohto tovaru, je však tento režim viazaný okrem iného na vystavenie faktúry, ktorá obsahuje informáciu o tomto prenesení daňovej povinnosti.

5. Ako však treba postupovať, ak táto informácia na faktúre chýba? Súdny dvor v niektorých rozhodnutiach konštatoval, že samotné formálne chyby nemôžu spochybniť odpočítanie dane na vstupe.⁴ Platí to aj pre využitie tohto osobitného režimu? Alebo je uvedenie informácie o prenesení daňovej povinnosti na faktúre v tomto prípade hmotnoprávnou podmienkou?

6. O osobitnom, a to aj praktickom význame tejto právnej otázky, ktorú Súdny dvor zatiaľ ešte neobjasnil, svedčí okrem iného to, že len v Nemecku boli doteraz vydané tri rozhodnutia finančných súdov⁵ týkajúce sa práve tejto otázky, v ktorých sa dospelo k odlišným záverom. Je zaujímavé, že vo všetkých týchto rozhodnutiach sa rovnako odkazuje na judikatúru Súdneho dvora. To viedlo k dvom konaniam o opravnom prostriedku „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý teraz čaká na rozhodnutie, ktoré má vydať Súdny dvor v prejednávanej veci.⁶

II. Právny rámec

A. Právo Únie

7. Pokiaľ ide o právo Únie, právny rámec určuje smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

8. V článku 40 smernice o DPH sa uvádza:

„Za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi.“

³ Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení účinnom v spornom roku (2014).

⁴ Napríklad v rozsudku z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43). Pokiaľ ide o ďalšiu citovanú judikatúru, pozri poznámky pod čiarou 9 a 10.

⁵ Rozsudok Finanzgericht Köln (Finančný súd Kolín, Nemecko) z 26. mája 2020, 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; rozsudok Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko) z 22. apríla 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, a rozsudok Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd spolkovej krajiny Porýnie-Falcko, Nemecko) z 28. novembra 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ Uznesenia Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 20. októbra 2021, XI R 38/19, a z 19. októbra 2021, XI R 14/20.

9. Článok 41 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

10. Článok 42 smernice o DPH znie:

„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 265.“

11. Článok 141 smernice o DPH znie:

„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:

...

- 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.“

12. Článok 197 ods. 1 smernice o DPH 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,

...

- 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.“

13. Oddiely 3 až 5 kapitoly 3 zahŕňajú články 219a až 237 smernice o DPH. 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, ktorý sa považuje za štát, v ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnilo v súlade s ustanoveniami hlavy V.
2. Odchyľne 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) dodávateľ alebo poskytovateľ 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 prevádzkareň 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.

...“.

14. V článku 226 bodoch 11 a 11a smernice o DPH sa uvádza:

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

11. v prípade oslobodenia od dane odkaz na uplatniteľné ustanovenie tejto smernice alebo na zodpovedajúce vnútroštátne ustanovenie alebo iný odkaz, v ktorom sa uvádza, že dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb je oslobodené od dane,
- 11a. označenie ‚prenesenie daňovej povinnosti‘, ak je DPH povinný platiť odberateľ.“

B. Rakúske právo

15. Ustanovenie § 25 ods. 1 až 5 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, ďalej len „UStG“) v znení uplatniteľnom v roku 2014 (BGBl. I č. 112/2012) znie:

„1. O trojstrannú transakciu ide v prípade, keď traja podnikatelia v troch rôznych členských štátoch uzavrujú 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 podnikateľom alebo tovar nenadobúda pre svoj podnik.

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.

3. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je oslobodené od dane z obratu za týchto podmienok:

...

e) daň podľa odseku 5 je povinný zaplatiť príjemca.

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 pre daň z obratu, pod ktorým podnikateľ (nadobúdateľ) uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie, a
- identifikačné číslo pre daň z obratu príjemcu dodávky.

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

16. Ustanovenie § 3 ods. 8 UStG 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 daň z obratu, 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. ...“

III. Skutkový stav a prejudiciálne konanie

17. Luxury Trust Automobil GmbH je rakúska spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Rakúsku (ďalej len „žalobkyňa“). Súčasťou jej obchodnej činnosti je cezhraničné sprostredkúvanie a cezhraničný predaj luxusných motorových vozidiel.

18. V roku 2014 žalobkyňa 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 žalobkyňa.

19. Na troch faktúrach žalobkyne (ktoré boli vystavené v marci 2014) bolo uvedené české identifikačné číslo pre DPH pridelené príjemcovi, rakúske identifikačné číslo pre DPH pridelené žalobkyni 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“).

20. V súhrnnom výkaze za marec 2014 vykázala žalobkyňa tieto dodania tovaru týkajúce sa identifikačného čísla pre DPH prideleného českému príjemcovi a v tejto súvislosti oznámila existenciu trojstranných transakcií.

21. 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 však bola M s. r. o. v Česku registrovaná na účely DPH.

22. Finanzamt (finančný úrad, Rakúsko) rozhodnutím z 25. apríla 2016 určil výšku dane z obratu za rok 2014, ktorú bola žalobkyňa povinná zaplatiť. V odôvodnení tohto rozhodnutia finančný úrad uviedol, že ani jedna z troch faktúr, ktoré žalobkyňa vystavila českej spoločnosti M s.r.o., neobsahovala informáciu o prenesení daňovej povinnosti (§ 25 ods. 4 UStG). Z dôvodu použitia rakúskeho identifikačného čísla pre DPH treba podľa § 3 ods. 8 UStG konštatovať, že došlo k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku.

23. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) zamietol sťažnosť, ktorú proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) v odôvodnení svojho rozsudku na doplnenie uviedol, že žalobkyňa opravila všetky tri faktúry oznámeniami o oprave z 23. mája 2016, pričom uviedla, že došlo k preneseniu daňovej povinnosti na príjemcu tovaru. Nepodarilo sa však preukázať, že oznámenia o oprave faktúr boli skutočne doručené českej spoločnosti. Vzhľadom na to, že teda nedošlo k oprave chybných faktúr, netreba sa podrobnejšie zaoberať otázkou, či na základe dodatočnej opravy faktúry možno využiť zjednodušený režim týkajúci sa trojstrannej transakcie. V prejednávanom prípade nebola v krajine určenia odvedená nijaká daň.

24. Podľa názoru Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) sa ustanovenia týkajúce sa trojstrannej transakcie v prípade, ak ide o situáciu v zmysle § 25 ods. 1 UStG, nemusia povinne uplatniť. Naopak nadobúdateľ (podnikateľ, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní v rámci trojstrannej transakcie) má právo vybrať si, či chce v súvislosti s určitým dodaním využiť režim trojstrannej 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 na faktúre údaje podľa § 25 ods. 4 UStG. V tomto prípade k tomu nedošlo. Ustanovenia § 25 UStG sa preto neuplatnia.

25. Žalobkyňa podala proti uvedenému rozsudku opravný prostriedok na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd). Tento súd prerušil konanie a prostredníctvom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ položil Súdnemu dvoru nasledujúce 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 účinne opraviť (uvedením údajov „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva podľa § 25 UStG. Daňová povinnosť sa prenáša 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 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 účinne označený za osobu povinnú platiť daň?

26. Žalobkyňa, Rakúska republika a Európska komisia predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 svojho rokovacieho poriadku nenariadil pojednávanie.

IV. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach

27. Prejudiciálne otázky sa týkajú v podstate posudzovania osobitnej cezhraničnej reťazovej transakcie medzi tromi subjektmi, ktorá sa z dôvodu „formálnej chyby“ na faktúre môže pre podnikateľa, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní (žalobkyňa), veľmi predražiť. Ak by žalobkyňa na faktúre napríklad uviedla „Trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva podľa článku 42 v spojení s článkom 141 smernice o DPH. Poukazujeme na to, že na Vás prechádza daňová povinnosť ako na odberateľa podľa článku 197 ods. 1 smernice o DPH“, nemusela by v Rakúsku zaplatiť nijakú daň.

28. Žalobkyňa však – nanešťastie pre ňu – uviedla len údaj „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“, v dôsledku čoho rakúska finančná správa zdanila nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku. Toto zdanenie vychádza z predpokladu, že dodanie tovaru žalobkyni je dodaním tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane.

29. V tomto prípade sa má nadobudnutie tovaru podľa článku 41 prvého odseku smernice o DPH navyše zdať v členskom štáte, ktorý prideliť použité identifikačné číslo pre DPH. Podľa druhého odseku tohto článku by k tomuto zdaneniu nedošlo iba v prípade, ak žalobkyňa zdanila nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Českej republike. K tomu ešte nedošlo. Podľa judikatúry Súdneho dvora však žalobkyňa nemôže neutralizovať DPH podľa článku 41 prvého odseku smernice o DPH prostredníctvom odpočítania dane zaplatenej na vstupe.⁷ Táto DPH sa

⁷ Rozsudok z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 45).

preto stáva nákladovým faktorom pre zdaniteľnú osobu, aj keď táto osoba – ako Súdny dvor často uvádza – má byť úplne zbavená bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci jej ekonomických činností.⁸

30. Aj z tohto dôvodu je Súdny dvor dosť veľkorysý, ak ide o chýbajúce alebo nesprávne údaje na faktúrach. Táto judikatúra, podľa ktorej je „obsah dôležitejší než forma“, sa doteraz vzťahovala na odpočítanie dane⁹ a oslobodenie dodaní tovaru v rámci Spoločenstva od dane.¹⁰ Problémy, ktoré mali členské štáty práve pri dohľade nad cezhraničnými transakciami, spojené s touto judikatúrou síce viedli k zmene smernice o DPH,¹¹ v ktorej sa už výslovne zdôrazňuje osobitný význam identifikačného čísla pre DPH, ktoré sa doteraz posudzovalo len ako formalita, v hromadnom konaní, aké sa uskutočňuje podľa predpisov týkajúcich sa DPH. Táto zmena však v prejednávanej veci nie je z časového hľadiska relevantná a v tomto prípade tiež nechýba identifikačné číslo pre DPH.

31. V prejednávanej veci ide len o chýbajúcu informáciu o prenesení daňovej povinnosti na posledného podnikateľa v reťazci trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva. Okrem toho podnikateľ ako príjemca faktúry, v ktorej nie je samostatne uvedená DPH a v ktorej sa uvádza, že ide o „trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva“, by mohol prípadne sám dospieť k záveru, že je ako odberateľ povinný platiť DPH.

32. Práve z tohto dôvodu sa vnútroštátny súd pýta, či napriek tomu, že faktúra nebola vyhotovená „z formálneho hľadiska“ správne, nejde (z hmotnoprávneho hľadiska) o trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva, takže nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva žalobkyňou v Rakúsku sa považuje za zdanené (pozri časť B). V prípade zápornej odpovede sa vnútroštátny súd pýta, či je prípustná aspoň oprava chybné faktúry so spätnou účinnosťou a či sa táto oprava musí doručiť odberateľovi (pozri časť C). Vnútroštátny súd sa okrem toho ešte pýta, ako má byť sformulovaná opravená faktúra, resp. podľa ktorých predpisov týkajúcich sa fakturácie ktorého členského štátu (krajiny určenia alebo krajiny, ktorá prideliла identifikačné číslo pre DPH použité dodávateľom) sa má táto oprava vykonať (pozri časť D).

⁸ Rozsudky z 28. októbra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DPH – Postupné platby) (C-324/20, EU:C:2021:880, bod 52); z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 31); z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

⁹ Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry) (C-371/19, neuvverejnený, EU:C:2020:936, bod 80); z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58); z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39); z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

¹⁰ Pozri napríklad rozsudky z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36); z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 39 a nasl.); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 45 a 46), a z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29).

¹¹ Konštatovania uvedené v odôvodneniach 3 a 7 smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3), zrejme nemožno chápať inak.

B. O potrebe faktúry, v ktorej je výslovne uvedená informácia o prenesení daňovej povinnosti

1. Judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej je „obsah dôležitejší než forma“

33. Pochybnosti o tom, či je na využitie osobitného režimu skutočne potrebná zodpovedajúca faktúra, vyplývajú z judikatúry Súdneho dvora. Podľa článku 178 smernice o DPH je síce na uplatnenie práva na odpočítanie dane potrebná „faktúr[a] vyhotoven[á] v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6“. Podľa judikatúry Súdneho dvora však základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, aj keď zdaniteľné osoby opomenuli určité formálne požiadavky.¹² Faktúra obsahujúca údaje uvedené v článku 226 smernice 2006/112 má predstavovať len formálnu, a nie hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie DPH.¹³

34. Pokiaľ ide o trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva, článok 141 písm. e) v spojení s článkom 197 ods. 1 písm. c) smernice o DPH vyžaduje, aby vystavená faktúra bola v súlade s „kapitolou 3 oddielmi 3 až 5“. Ak by sa Súdny dvor dôsledne pridržiaval svojej vyššie uvedenej judikatúry, znamenalo by to, že aj táto podmienka má len formálny charakter. V takom prípade by určite bolo možné – v súlade s názorom žalobkyne a dvoch z uvedených nemeckých finančných súdov¹⁴ – tvrdiť, že porušenie formálnych požiadaviek nemôže viesť k výsledku, ktorý je v rozpore so zásadou neutrality. Ak teda rakúska finančná správa trvá na tom, aby bolo na faktúre výslovne uvedená informácia o prenesení daňovej povinnosti, je to neprimerané.

35. Ako som však už uviedla vo viacerých nedávnych návrhoch,¹⁵ predpisy týkajúce sa formy sú v hromadných konaniach, ako je konanie týkajúce sa výberu DPH, určite opodstatnené. Požiadavka, aby boli dodržané určité, vopred známe predpisy týkajúce sa formy, najmä nie je sama osebe neprimeraná.¹⁶

36. Rozhodujúcou otázkou podľa môjho názoru nie je to, či ide o formálne alebo hmotnoprávne požiadavky, ale skôr to, aký cieľ normotvorca – v tomto prípade autor smernice – sledoval tým, že stanovil tieto predpisy týkajúce sa formy. Len v prípade, ak sa určí tento cieľ, možno rozhodnúť, či porušenie predpisu týkajúceho sa formy bráni tomu, aby bolo možné uplatniť určité práva. V tomto smere je druhoradá, či sa určitá požiadavka smernice o DPH označí „len“ za formálnu alebo za hmotnoprávnu požiadavku.

¹² Rozsudky zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, bod 47); z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry) (C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 80); z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 41); z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42); z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 58); z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39); z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), a z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63).

¹³ Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, body 29 a 38). Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 41 a nasl.).

¹⁴ Rozsudok Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster) z 22. apríla 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, a rozsudok Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd spolkovej krajiny Porýnie-Falcko) z 28. novembra 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

¹⁵ Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, bod 57 a nasl.); vo veci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 77 a nasl.); vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 79 a nasl.), a vo veci Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, bod 60 a nasl.).

¹⁶ Formu možno v tejto súvislosti považovať aj za „úhlavnú nepriateľku svojvôle a rodnú sestru slobody“ – pozri von JHERING, R.: *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*. Časť 2. Zv. 2. 1. vyd. Leipzig, 1858. Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, s. 497 (32).

37. Skutočnosť, že zámena číslic v čísle faktúry (aj keď je to podľa článku 226 bodu 2 smernice o DPH potrebný údaj) nemá za následok možnosť odmietnuť odpočítanie dane, nevyplýva z toho, že tento údaj má formálny charakter, ale z toho, že taká faktúra napriek tejto chybe môže v dostatočnej miere plniť svoj účel, ktorým je dohľad nad transakciami a informovanie odberateľa a finančnej správy o obsahu transakcie. Ak finančná správa na základe daňovej kontroly zistí, že táto faktúra bola vystavená pre konkrétne plnenie iba raz, potom je odopretie odpočítania dane v dôsledku zámeny číslic neprimerané.¹⁷ V tomto prípade sa taká faktúra dokonca ani nemusí opraviť, resp. takú opravu možno jednoducho vykonať so spätnou účinnosťou.

38. Odpoveď na otázku, či je neuvedenie informácie o prenesení daňovej povinnosti v súvislosti s trojstrannou transakciou v rámci Spoločenstva tiež nepodstatné, teda závisí od účelu tohto údaja, ktorý musí faktúra podľa zákona obsahovať. Preto treba najprv určiť účel právnej úpravy týkajúcej sa trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva (pozri oddiel 2). Následne treba preskúmať význam informácie o prenesení daňovej povinnosti na odberateľa, ktorá sa v tejto súvislosti vyžaduje (pozri oddiel 3). Na základe toho bude možné určiť, či je táto informácia povinnou podmienkou trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva (pozri oddiel 4).

2. Účel právnej úpravy týkajúcej sa trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva

39. Ako Súdny dvor už uviedol v prvom rozhodnutí týkajúcom sa článku 141 smernice o DPH, účelom osobitného režimu, ktorý sa uplatňuje na trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva, je zjednodušenie pre dotknuté subjekty.¹⁸ Toto zjednodušenie sa týka dvoch aspektov.

40. Po prvé článok 141 smernice o DPH umožňuje podnikateľovi, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní (v tomto prípade žalobkyni), vyhnúť sa registrácii v krajine určenia (v tomto prípade v Českej republike).¹⁹ Je to možné vďaka tomu, že tento podnikateľ tam nemusí zdaníť ani nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva (článok 141 prvá veta), ani jeho dodanie, lebo článok 197 stanovuje, že príjemca tohto (druhého) dodania (v tomto prípade M s.r.o.) je povinný zaplatiť DPH (prenesenie daňovej povinnosti na odberateľa). Na tento účel sa vyžaduje, aby M s. r. o. bola podľa článku 141 písm. e) tejto smernice „v súlade s článkom 197 určen[á] za osobu povinnú platiť DPH za dodanie“.

41. Po druhé podľa článku 42 smernice o DPH sa nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 40 tejto smernice (t. j. nadobudnutie tovaru v Českej republike) považuje za zdanené. Rovnako sa neuplatní ďalšie zdanenie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva (s rozvazovacou podmienkou) podľa článku 41 tejto smernice (v tomto prípade nadobudnutie tovaru v Rakúsku). To je však podľa článku 42 tejto smernice podmienené tým, že nadobúdateľ (v tomto prípade žalobkyňa) predloží určité dôkazy [písmeno a)] a podá súhrnný výkaz [písmeno b)]. Žalobkyňa musí najmä preukázať, že príjemca tovaru (v tomto prípade M s.r.o) bol „označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197“.

42. Obe zjednodušenia vychádzajú z predpokladu, že príjemca tovaru dodaného žalobkyňou bol označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197 smernice o DPH. Odsek 1 tohto článku na tento účel okrem iného vyžaduje, aby bola vyhotovená faktúra v súlade s kapitolou 3

¹⁷ Pozri analogicky rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

¹⁸ Pozri rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, body 32 a 40), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, bod 33).

¹⁹ Takto v príslušnom zmysle rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 41), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, bod 57).

oddielmi 3 až 5 [písmeno c)], teda aby faktúra týkajúca sa tovaru, ktorý žalobkyňa dodala spoločnosti M s. r. o. podľa článku 226 bodu 11a tejto smernice (ktorý sa nachádza v kapitole 3 oddiele 4), obsahovala informáciu o prenesení daňovej povinnosti na spoločnosť M s. r. o.

43. Z toho jednoznačne vyplýva, že uplatnenie tohto zjednodušujúceho opatrenia závisí od rozhodnutia podnikateľa, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní (v tomto prípade žalobkyne). Tento podnikateľ môže, ale nemusí využiť uvedené zjednodušenia. Tým, ako vyhotoví faktúru adresovanú svojmu odberateľovi, môže rozhodnúť o využití zjednodušujúceho opatrenia. Dotknutému podnikateľovi, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní, sa tak priznáva právo voľby.

3. Význam informácie o prenesení daňovej povinnosti v súvislosti s trojstrannou transakciou v rámci Spoločenstva

44. Toto právo voľby priznané podnikateľovi, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní, však má dôsledky aj pre príjemcu tovaru. V takom prípade je tento príjemca povinný platiť DPH z tovaru, ktorý je mu určený, a nemusí zaplatiť DPH svojmu zmluvnému partnerovi, ale ju musí odviesť daňovej správe v krajine určenia.

45. V tomto smere je pochopiteľné, ak nie dokonca nevyhnutné, že článok 226 bod 11a vyžaduje, aby bolo v takej faktúre uvedené označenie „prenesenie daňovej povinnosti“. Toto označenie má zabezpečiť, aby sa odberateľ dozvedel o svojej daňovej povinnosti a namiesto dodávateľa riadne zdanil dodanie tovaru v krajine určenia. Faktúra, v ktorej nie je samostatne uvedená DPH, naopak svedčí len o tom, že dodávateľ predpokladá, že nemusí vybrať DPH. Nie je z nej jasné, prečo vychádza z tohto predpokladu. Mohol by z neho vychádzať napríklad preto, lebo transakcia je oslobodená od dane alebo nepodlieha dani. Neuvedenie DPH nevyhnutne neznamená prenesenie daňovej povinnosti na odberateľa.

46. Ako som už uviedla v iných veciach,²⁰ zmyslom a účelom faktúry – a teda všetkých údajov, ktoré musí faktúra podľa článku 226 smernice o DPH obsahovať – je tiež informovať príjemcu faktúry o právnej kvalifikácii transakcie (najmä o výške splatnej DPH, ktorá bola prenesená na príjemcu faktúry) uskutočnenej dodávateľom, resp. vystaviteľom faktúry. Tento účel je relevantný tým skôr v prípade, ak dodávateľ zastáva názor, že povinnosť platiť DPH výnimočne nemá on, ale odberateľ, a preto bola cena uvedená bez DPH. Bez takej informácie by existovalo zvýšené riziko, že nikto neodvedie DPH.

47. Údaj, ktorý musí faktúra podľa článku 226 bodu 11a smernice o DPH obsahovať, je teda nevyhnutný na to, aby bolo možné konštatovať, že odberateľ bol „označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197“ [pozri článok 42 písm. a) a podobne článok 141 písm. e) tejto smernice]. Jeho cieľom je informovať odberateľa (príjemcu faktúry) a zabezpečiť, aby odberateľ odvedol DPH v krajine určenia.

²⁰ Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, body 61 a 63), a vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, bod 62).

48. Z tohto dôvodu formulácia „reťazová transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“, ktorú žalobkyňa použila v tomto prípade, síce možno²¹ spĺňa požiadavky stanovené v článku 226 bode 11, ale nespĺňa požiadavky stanovené v článku 226 bode 11a smernice o DPH. Ak normotvorca v bodoch 11 a 11a článku 226 výslovne rozlišuje medzi informáciou o oslobodení od dane a informáciou o prenesení daňovej povinnosti, túto vôľu normotvorcu treba tiež zohľadniť.

49. Preto nie je možný extenzívny výklad, podľa ktorého formulácia „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“ spĺňa požiadavky článku 197 smernice o DPH, lebo predpokladom trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva v konečnom dôsledku je, aby sa posledný odberateľ v reťazci dodaní stal osobou povinnou platiť DPH. Podľa znenia článku 197 v spojení s článkom 226 bodom 11a smernice o DPH sa naopak vyžaduje výslovná informácia o prenesení daňovej povinnosti, ktorá v tomto prípade chýba. Toto rozhodnutie normotvorcu je rovnako záväzné pre správne orgány aj pre súdy.

50. Tiež nie je neprimerané vyžadovať od zdaniteľnej osoby, akou je žalobkyňa, aby vyhotovila faktúru, v ktorej sa nachádza táto informácia, ak chce využiť vo svoj prospech svoje právo voľby a administratívne zjednodušenie, ktoré je s ním spojené. Výslovná požiadavka týkajúca sa faktúry, ktorá vyplýva z článku 197 v spojení s článkom 226 bodom 11a smernice o DPH, sleduje legitímny cieľ (informovanie odberateľa a finančnej správy o využití zjednodušeného režimu prostredníctvom prenesenia daňovej povinnosti) a je vhodná na uskutočnenie tohto cieľa. V tomto prípade zrejme neexistuje rovnako vhodný prostriedok na dosiahnutie tohto cieľa. Vzhľadom na malú náročnosť pre žalobkyňu je taká formálna požiadavka tiež primeraná.

4. Faktúra, ktorá obsahuje informáciu o prenesení daňovej povinnosti, ako podmienka uplatnenia práva voľby

51. Pokiaľ teda neexistuje taká faktúra, treba vychádzať z toho, že podnikateľ, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní (v tomto prípade žalobkyňa), neuplatnil svoje právo voľby a odberateľ (v tomto prípade M s.r.o.) nebol v súlade s článkom 197 smernice o DPH určený za osobu povinnú platiť DPH. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa teda nepovažuje za zdanené a naďalej sa uplatňuje článok 41. Preto musí žalobkyňa zdať nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku, pokiaľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo zdanené v Českej republike. Ak nie sú splnené podmienky zániku „štandardného“ zdanenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré sú stanovené v článku 42 písm. a) smernice o DPH, nemožno využiť zjednodušený režim.

52. Z doterajšej judikatúry Súdneho dvora nevyplýva opačný záver. Súdny dvor naopak vo svojom rozhodnutí týkajúcom sa článku 42 smernice o DPH výslovne rozlíšil podmienky stanovené v písmene a) a písmene b) tohto článku.²² V písmene b) je uvedený príslušný daňový výkaz (súhrnný výkaz). Súdny dvor uviedol, že povinnosti súvisiace s takými výkazmi „treba považovať za formálne“.²³ Podmienka, aby faktúra obsahovala informáciu o prenesení daňovej povinnosti

²¹ Táto formulácia je nepresná preto, lebo od dane je oslobodené len prvé dodanie v reťazci. Druhé dodanie podlieha dani v krajine určenia. Upúšťa sa len od zdanenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podnikateľom, ktorý sa nachádza v strede reťazca dodaní, v prípade a z dôvodu, že odberateľ je povinný zaplatiť daň v krajine určenia.

²² Rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 45 a nasl.).

²³ Rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, bod 49 *in fine*).

(„v súvislosti s ktorým bol príjemca tovaru označený za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197“), ktorá je relevantná v tomto prípade, je však upravená v písmene a), pričom Súdny dvor ju označil za „hmotnoprávnu podmienku“.²⁴

53. Na prvú otázku preto treba odpovedať tak, že príjemca dodaného tovaru je určený za osobu povinnú platiť daň v zmysle článku 197 smernice o DPH len v prípade, ak je v príslušnej faktúre uvedené, že daňová povinnosť prechádza na odberateľa. Na tento účel nepostačuje samotný údaj „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“.

C. Vystavenie faktúry so spätnou účinnosťou v prípade trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva (resp. uplatnenia práva voľby)?

54. Ak teda faktúra neobsahuje informáciu o prenesení daňovej povinnosti na odberateľa, reťazová transakcia sa posudzuje štandardne. Žalobkyňa preto musí zdaňovať nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Českej republike (článok 40 smernice o DPH) a kým sa nepreukáže, že došlo k tomuto zdaneniu, navyše musí zdaňovať nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v Rakúsku (článok 41 smernice o DPH). Dodanie tovaru spoločnosti M s. r. o. treba tiež zdaňovať v Českej republike.

55. Žalobkyňa však nevybrala DPH od svojho zmluvného partnera (M s.r.o.), keďže vychádzala z toho, že ide o „trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva oslobodenú od dane“. Dodatočný výber dane zrejme nie je možný z dôvodu, že odberateľ, ktorý neodviedol DPH (ani z tovaru, ktorý mu bol dodaný, ani z tovaru, ktorý dodal), nie je zastihnuteľný.

56. Z tohto dôvodu sa žalobkyňa zjavne ešte pokúsila vystaviť opravenú faktúru. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania síce nevyplýva, aký je presný obsah opravy faktúry, ale vnútroštátny súd sa druhou otázkou v podstate pýta, či je dodatočná oprava faktúry (so spätnou účinnosťou) vôbec možná.

57. Mám však pochybnosti, či by sa v kontexte prejednávanej veci vôbec malo hovoriť o oprave faktúry. Ako som uviedla vyššie, nie je splnená podmienka (t. j. zodpovedajúca faktúra) na to, aby bolo možné konštatovať, že ide o trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva a že došlo k preneseniu daňovej povinnosti na odberateľa. Dodatočné splnenie nevyhnutnej podmienky však nie je opravou, ale prvým vystavením potrebnej faktúry.

58. Otázkou preto v skutočnosti nie je, či je možná dodatočná oprava faktúry, ale aké právne následky vyvoláva dodatočné vystavenie faktúry, pokiaľ je jej vystavenie vôbec možné. V tomto smere je pre existenciu trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva v prejednávanom prípade irelevantné, či žalobkyňa už vystavila nejakú faktúru alebo vôbec nevystavila faktúru.

59. Keďže smernica o DPH nestanovuje žiadnu lehotu, v ktorej možno využiť zjednodušený režim, možno ho využiť aj dodatočne. Zodpovedajúcu faktúru teda možno vystaviť aj neskôr. Prípadné časové obmedzenia vyplývajú nanajvýš z vnútroštátnych procesných predpisov, ale nie zo smernice o DPH.

²⁴ Rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, začiatok bodu 49).

60. Zo zmyslu a účelu faktúry, ktorý bol vysvetlený vyššie, však tiež vyplýva, že ak faktúra – tak ako v tomto prípade – vyvoláva právne následky pre odberateľa, nevyhnutne sa mu musí doručiť. Ako má odberateľ vedieť, že dodávateľ využil svoje právo voľby v súvislosti s využitím zjednodušeného režimu a označil ho za osobu povinnú platiť daň v súlade s článkom 197 smernice o DPH, ak sa o tom vôbec nedozvie?

61. Z toho istého dôvodu je odpoveď na otázku týkajúcu sa spätnej účinnosti celkom jednoznačná. Také (prvé) vystavenie faktúry nemôže mať spätnú účinnosť. Až zodpovedajúca faktúra, ktorá sa doručí príjemcovi, vyvoláva *ex nunc* právne následky vyplývajúce zo zjednodušeného režimu.

62. To je v súlade so všeobecnou zásadou právnych predpisov týkajúcich sa DPH, podľa ktorej sú zmeny, od ktorých závisí zdanenie, právne relevantné až vtedy, keď k nim dôjde.

63. Svedčí o tom napríklad článok 187 ods. 2 druhá veta smernice o DPH, ktorý sa týka zmeny využívania majetku. K zmene nedochádza so spätnou účinnosťou tým, že sa upraví daň, ktorá bola predtým odpočítaná, ale až vtedy, keď sa obchodný majetok použije inak, než sa používal v čase odpočítania dane. Dokonca ani dodatočné zmeny kúpnej ceny (pozri článok 90 smernice o DPH) nemajú spätno vplyv na uzavretie kúpnej zmluvy (t. j. na pôvodne splatnú daň), ale majú sa zohľadniť až v okamihu, keď nastanú.²⁵ To isté platí podľa článku 185 smernice o DPH pre odpočítanie dane, ktoré bolo v tomto smere vykonané v nadmernom rozsahu, ak sa neskôr kúpna cena zníži.²⁶

64. Tento prístup – podľa ktorého je v prípade všeobecnej a nepriamej spotrebnej dane v zásade vylúčená spätná účinnosť – potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa odpočítania dane v závislosti od zamýšľaného účelu použitia.²⁷ Aj keď neskôr vôbec nedôjde k zdaniateľným transakciám, vykonané odpočítanie dane sa so spätnou účinnosťou neopraví, ale naďalej trvá. Jednoznačne o tom svedčí aj medzičasom rozpracovaná judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej je na odpočítanie dane potrebné mať faktúru. Vystavenie (prvej) faktúry so spätnou účinnosťou teda nemôže viesť k vráteniu dane, ktorá bola zaplatená na vstupe, so spätnou účinnosťou.²⁸

65. Okrem toho dodávateľ nemôže jednostranne a so spätnou účinnosťou zmeniť daňovú povinnosť príjemcu. Za predpokladu, že žalobkyňa by vedome vychádzala z toho, že ide o „štandardnú“ reťazovú transakciu, vystavila by spoločnosti M s. r. o. faktúru, v ktorej by bola uvedená česká DPH, ktorú by vybrala a odvieďla v Českej republike. Má byť potom žalobkyňa predsa oprávnená so spätnou účinnosťou využiť zjednodušený režim na základe novej faktúry? Dôsledkom by bolo, že M s. r. o. by sa proti svojej vôli (bez toho, aby jej bola doručená faktúra, a dokonca bez toho, aby o nej vedela) so spätnou účinnosťou stala osobou povinnou platiť daň a musela byť ešte raz odvieť DPH daňovej správe (hoci ju už raz zaplatila žalobkyňi). Ak by to vôbec bolo možné, dalo by sa to urobiť len *ex nunc* a po zaplatení ceny spolu s DPH a len so súhlasom odberateľa.

²⁵ Pozri rozsudok z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 27).

²⁶ Pozri rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane) (C-335/19, EU:C:2020:829, bod 42).

²⁷ Rozsudky z 12. novembra 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, bod 40); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25); z 29. februára 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 20), ako aj návrhy, ktoré som predniesla vo veci Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, bod 33).

²⁸ Ako sa výslovne uvádza v rozsudku z 21. októbra 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, bod 89). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 13. januára 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, bod 38). Pozri tiež rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

66. Z toho teda vyplýva, že podmienky uplatnenia (v tomto prípade na účely využitia zjednodušeného režimu) nemožno splniť so spätnou účinnosťou. Kým nie je vystavená zodpovedajúca faktúra, nie sú splnené podmienky uplatnenia zjednodušeného režimu týkajúceho sa trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva. O takej transakcii možno hovoriť až vtedy, keď je vystavená zodpovedajúca faktúra. Oprava je preto možná len *ex nunc*, a nie *ex tunc* (so spätnou účinnosťou).

67. Ak sa naopak odkazuje na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa opravy faktúry so spätnou účinnosťou²⁹, taký odkaz je nesprávny. Po prvé táto judikatúra sa týkala odpočítania dane, a nie uplatnenia práva voľby, ktoré je viazané na určitú faktúru.

68. Po druhé Súdny dvor v týchto prípadoch „len“ rozhodol, že daňová správa nemôže odmietnuť právo na odpočítanie DPH iba z dôvodu, že napríklad faktúra nespĺňa podmienky vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH (presný opis množstva a druhu plnenia a uvedenie dátumu plnenia), ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené.³⁰ To isté platí pre údaje uvedené v článku 226 bode 3 (uvedenie identifikačného čísla dodávateľa pre DPH)³¹ alebo údaje uvedené v článku 226 bode 2 (uvedenie čísla faktúry)³². Len v tomto rozsahu priznal Súdny dvor oprave (formálne nesprávnej) faktúry, ktorú už mal odberateľ, spätnú účinnosť.³³

69. To je v kontexte odpočítania dane presvedčivé. Dokument, ktorý predstavuje vyúčtovanie dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, je faktúrou v zmysle článku 178 písm. a) smernice o DPH už vtedy, keď tak odberateľovi, ako aj finančnej správe umožňuje zistiť, za ktorú transakciu ktorý dodávateľ kedy preniesol DPH v akej výške a na ktorého odberateľa. To si vyžaduje údaje o dodávateľovi, odberateľovi, predmete plnenia, cene a samostatne uvedenej DPH.³⁴ Ako som už uviedla v inej veci,³⁵ ak je uvedených týchto päť základných údajov, je zmysel a účel faktúry v rámci odpočítania dane splnený a právo na odpočítanie dane už definitívne vzniklo.³⁶

70. Ako som však uviedla vyššie, informácia o prenesení daňovej povinnosti je nevyhnutnou podmienkou trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva (pozri bod 44 a nasl. vyššie). Len na základe tejto informácie sa odberateľ dozvie, že má povinnosť platiť daň. Len tak môže finančná správa overiť, či sa uplatní zjednodušený režim, a dodávateľ sa môže bez obáv vyhnúť registrácii v krajine určenia. Tieto potrebné informácie nemožno uviesť a ich účinky nemôžu nastať so spätnou účinnosťou.

²⁹ Pozri napríklad rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

³⁰ Rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 43).

³¹ Rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 40 a nasl.).

³² Rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 45). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 53 a 57).

³³ Pozri rozsudky z 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 43); z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 44), a z 8. mája 2013, Petroma Transports a i. (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

³⁴ Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) z 12. marca 2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 bod 23; z 22. januára 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, bod 17, a z 20. októbra 2016, V R 26/15, BStBl. 2020, 593, bod 19.

³⁵ Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, body 93 a 94), a návrhy, ktoré som predniesla vo veci Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, bod 81).

³⁶ Pokiaľ ide o kritérium „samostatne uvedenej DPH“, vyplýva to už z rozsudkov Súdneho dvora vo veciach Volkswagen a Biosafe, v ktorých existovali faktúry, v ktorých nebola uvedená DPH na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v príslušnej výške. Pozri rozsudky z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 42 a 43), a z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 49 a 50).

71. Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že faktúru, ktorá obsahuje označenie „prenesenie daňovej povinnosti“, síce možno vystaviť dodatočne, ale len s účinnosťou *ex nunc*, pričom sa vyžaduje, aby sa táto faktúra doručila odberateľovi.

D. O obsahu opravy a relevantných vnútroštátnych predpisoch týkajúcich sa fakturácie

72. Treťou otázkou vnútroštátny súd žiada o výklad článku 219a smernice o DPH. Tento článok stanovuje, podľa ktorých predpisov ktorého členského štátu sa má faktúra vystaviť. Keďže je preukázané, že faktúra je taká chybná, že nejde o trojstrannú transakciu v rámci Spoločenstva, táto otázka môže v súvislosti s prejednávanou vecou v konaní vo veci samej vzniknúť len v prípade, ak by ešte bolo možné vystaviť faktúru so spätnou účinnosťou. Ako bolo uvedené vyššie, nie je to tak, takže na túto otázku netreba odpovedať.

73. To isté platí pre druhú otázku písm. a). Vnútroštátny súd sa v nej pýta, či postačuje údaj „Trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva podľa § 25 UStG. Daňová povinnosť prechádza na príjemcu tovaru“. Aj v tomto prípade sa vyžaduje, aby bolo možné so spätnou účinnosťou opraviť faktúru. Okrem toho konkrétny obsah faktúry vyplýva z vnútroštátneho práva (pozri článok 219a smernice o DPH). Súdnemu dvoru však neprináleží posudzovať vnútroštátne právo. Súdnym dvor nemôže rozhodnúť, či žalobkyňa musí na faktúre skutočne citovať § 25 UStG.

74. Všetky údaje, ktorých uvedenie na faktúre členské štáty v zásade môžu vyžadovať, sú navyše vymenované v článku 226 smernice o DPH. Z článku 226 bodu 11 smernice o DPH vyplýva, že ak je dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb oslobodené od dane, treba uviesť odkaz na oslobodenie od dane. Na rozdiel od článku 2 ods. 1 smernice o DPH, v ktorom sa rozlišuje medzi dodaním tovaru [písmeno a)], poskytnutím služby [písmeno c)] a nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva [písmeno b)], sa v článku 226 bode 11 nehovorí o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 42 tejto smernice navyše nie je oslobodené od dane, ale považuje sa za zdanené, pričom sa neuplatní článok 41 tejto smernice.

75. Z článku 226 bodu 11a smernice o DPH vyplýva, že v prípade prenesenia daňovej povinnosti na odberateľa sa vyžaduje označenie „prenesenie daňovej povinnosti“. To isté vyjadruje formulácia „daňová povinnosť prechádza na odberateľa“. Informácia o tom, na akom základe dochádza k tomuto preneseniu daňovej povinnosti – podľa vnútroštátneho práva alebo práva Únie –, je užitočná (pozri článok 226 bod 11 smernice o DPH), ale nie povinná. Z porovnania bodov 11 a 11a článku 226 smernice o DPH vyplýva, že sa nevyžaduje informácia o tom, na akom základe dochádza k preneseniu daňovej povinnosti. Rozhodujúce je len to, aby odberateľ vedel, že dodávateľ sa domnieva, že odberateľ je povinný zaplatiť daň a musí ju odvieť v krajine určenia.

V. Návrh

76. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko), takto:

1. Prijemca dodaného tovaru je určený za osobu povinnú platiť daň v zmysle článku 197 smernice o DPH len v prípade, ak je v príslušnej faktúre uvedené, že daňová povinnosť prechádza na odberateľa. Na tento účel nepostačuje údaj „trojstranná transakcia v rámci Spoločenstva oslobodená od dane“.

2. Faktúru, ktorá obsahuje potrebné označenie „prenesenie daňovej povinnosti“, možno vystaviť aj dodatočne, ale len s účinnosťou *ex nunc*. Pritom sa vyžaduje, aby sa táto faktúra doručila odberateľovi.