



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 14. julija 2022¹

Zadeva C-247/21

**Luxury Trust Automobil GmbH,
ob udeležbi
Finanzamt Österreich**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Tristranski posel znotraj Skupnosti – Posebna ureditev – Namen in pravne posledice posebne ureditve – Navedba glede obrnjene davčne obveznosti na računu kot pogoj – Popravek pomanjkljivega računa – Veljavnost popravka za nazaj – Popravek brez prejema“

I. Uvod

1. Ta zadeva Sodišču omogoča, da podrobneje obrazloži in opredeli svojo sodno prakso „*substance over form*“ (vsebina ima prednost pred formalnostmi). Morda je treba pri tem bolj kot do sedaj upoštevati *namen* zadevnih določb. V obravnavani zadevi gre za poseben primer verižnega posla znotraj Skupnosti, namreč za tako imenovani tristranski posel znotraj Skupnosti. Ta je bil doslej le malokrat predmet odločitev Sodišča.²

2. Če podjetje A (Nizozemska) proda blago podjetju B (Avstrija) in ga podjetje B proda podjetju C (Češka), blago pa nato podjetje A neposredno dobavi podjetju C in je dobava podjetja A podjetju B oproščena dobava znotraj Skupnosti (na Nizozemskem), potem v skladu z običajnimi pravili velja: podjetje B se mora registrirati v Češki republiki (to pomeni v namembni državi), da bi tam lahko obračunalo pridobitev blaga znotraj Skupnosti in odvedlo davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) iz prodaje blaga podjetju C. Dokler obdavčitev pridobitve ni dokazana v namembni državi, mora podjetje B poleg tega obračunati DDV še od pridobitve znotraj Skupnosti v Avstriji. Zадnje je predmet spora v obravnavanem primeru.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Kolikor mi je znano celo samo enkrat: sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. Zakonodajalec je z namenom, da postopek ne bi bil tako zapleten, za tak primer (tri podjetja iz treh držav članic s tremi identifikacijskimi številkami, ki so jih izdale te države, trgujejo z blagom, ki se neposredno prepelje od prvega do zadnjega podjetja) s členom 141 v povezavi s členoma 42 in 197 Direktive o DDV³ uvedel posebno ureditev (tako imenovani tristranski posel znotraj Skupnosti).

4. Vmesnemu podjetju (B) omogoča, da se lahko izogne registraciji v namembni državi (Češka) in pridobitvi znotraj Skupnosti, za katero velja razvezni pogoj, v državi, ki je izdala uporabljeno identifikacijsko številko DDV (Avstrija), če in ker davčna obveznost za njegovo dobavo preide na zadnje podjetje v verigi (in s tem tudi v namembno državo). Da pa bi to podjetje (C) to tudi vedelo in v namembni državi odvedlo ustreznih davek iz pridobitve blaga, je ureditev med drugim vezana na izstavitve računa, ki opozarja na to obrnjeno davčno obveznost.

5. Kako pa je treba ravnati, če te navedbe na računu ni? Sodišče je v nekaterih odločitvah zastopalo stališče, da zgolj formalne napake ne morejo vplivati na odbitek vstopnega davka.⁴ Ali to velja tudi za uveljavljanje te posebne ureditve? Ali pa je navedba obrnjene davčne obveznosti na računu pri tem vsebinski pogoj?

6. Poseben, tudi praktičen pomen tega pravnega vprašanja, ki ga Sodišče doslej še ni razjasnilo, se med drugim kaže v tem, da zgolj v Nemčiji glede tega obstajajo tri odločitve finančnih sodišč⁵ z različnimi ugotovitvami. Zanimivo je, da se vse tri v enaki meri sklicujejo na sodno prakso Sodišča. To je pripeljalo do dveh revizijskih postopkov pred Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki sedaj čaka na odločitev, ki jo mora v zvezi s tem sprejeti Sodišče.⁶

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Pravni okvir Unije določa Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

8. Člen 40 Direktive o DDV določa:

„Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.“

9. Člen 41 Direktive o DDV določa:

„Brez vpliva na določbe člena 40 se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(i) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40.“

³ Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, ki je veljala v spornem letu (2014).

⁴ Tako na primer v sodbi z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 43); glej tudi drugo sodno prakso v opombah 9 in 10.

⁵ Sodba Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) z dne 26. maja 2020, 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; sodba Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija) z dne 22. aprila 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, in sodba Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finančno sodišče v Porenju - Pfalški, Nemčija) z dne 28. novembra 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ Sklepa Bundesfinanzhof (BFH) (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z dne 20. 10. 2021, XI R 38/19, in z dne 19. 10. 2021, XI R 14/20.

Če je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40 v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev.“

10. Člen 42 Direktive o DDV določa:

„Prvi odstavek člena 41 se ne uporablja in se šteje, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti predmet DDV v skladu s členom 40, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) pridobitelj dokaže, da je opravil to pridobitev za namene kasnejših dobav na ozemlju države članice, določeni v skladu s členom 40, za katere je bil kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197, določena oseba, ki ji je bila opravljena dobava;
- (b) pridobitelj je izpolnil obveznosti, predvidene v členu 265, v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila.“

11. Člen 141 Direktive o DDV določa:

„Vsaka država članice sprejme posebne ukrepe, da se DDV ne obračuna za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki se v skladu z merili iz člena 40 opravi na njenem ozemlju, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

[...]

- (e) oseba iz točke (d) je bila določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolžan davek.“

12. Člen 197(1) Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžna plačati oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz člena 141;

[...]

- (c) račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici osebe, kateri je blago dobavljeno, se izda v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3.“

13. Oddelki od 3 do 5 Poglavja 3 obsegajo člene od 219a do 237 Direktive o DDV. Člen 219a te direktive določa:

„Brez poseganja v člene 244 do 248, se uporablja naslednje:

- 1. 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.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 tega člena se za izdajanje računov uporabljajo pravila, ki veljajo v državi članici, v kateri ima dobavitelj sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je dobava opravljena, oziroma če takšnega sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote ni, v državi članici, v kateri ima stalno ali običajno prebivališče, če:

(a) nima sedeža v državi članici, za katero se v skladu z določbami naslova V šteje, da je bilo vanjo dobavljeno blago ali so bile v njej opravljene storitve, ali čigar sedež se v tej državi članici ne uporablja za dobave v smislu člena 192a, in je oseba, ki mora plačati DDV, oseba, kateri je bilo blago dobavljeno ali so bile storitve opravljene.

[...]“

14. Člen 226, točki 11 in 11a, Direktive o DDV določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo [...] naslednji podatki:

11. v primeru oprostitve, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno;

11a. kadar je prejemnik dolžan plačati DDV, navedba „Reverse Charge“.

B. Avstrijsko pravo

15. Člen 25, od (1) do (5), Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994; v nadaljevanju: UStG) v različici, ki je veljala leta 2014 (BGBl. I, št. 112/2012), določa:

„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.

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 oprostitve odpravi za nazaj.

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

[...]

(e) davek mora na podlagi odstavka 5 plačati prejemnik.

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.

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

16. Člen 3(8) UStG določa:

„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. [...]“

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

17. Luxury Trust Automobil GmbH je avstrijska družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Avstriji (v nadaljevanju: tožeča stranka). Njena dejavnost je čezmejno posredovanje in čezmejna prodaja luksuznih vozil.

18. Tožeča stranka je leta 2014 od dobavitelja v Združenem kraljestvu kupila več vozil in jih prodala naprej podjetju s sedežem v Češki republiki (družbi M s.r.o.). Vsi trije udeleženi podjetniki so uporabili identifikacijsko številko 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 tožeča stranka.

19. Na treh računih tožeče stranke (vsi so bili izdani marca 2014) so bile navedene češka ID DDV prejemnika, avstrijska ID DDV tožeče stranke 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“).

20. Tožeča stranka 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.

21. Češka davčna uprava je češko podjetje M s.r.o. opredelila kot neplačujoči gospodarski subjekt („Missing Trader“). Češka davčna uprava ni mogla navezati stika s tem podjetjem in to podjetje v Češki republiki ni obračunalo in plačalo nobenega DDV iz tristranskih poslov. V obdobju spornih dobav pa je družba M s.r.o. bila zavezanica za DDV na Češkem.

22. Finanzamt (davčni urad) je z odločbo z dne 25. aprila 2016 ugotovil, da tožeča stranka za leto 2014 dolguje DDV. V obrazložitvi je navedel, da trije računi tožeče stranke, izdani češki družbi M s.r.o., niso vsebovali navedbe o obrnjeni davčni obveznosti (člen 25(4) UStG). Zaradi uporabe avstrijske ID DDV naj bi bilo treba v skladu s členom 3(8) UStG izhajati iz obstoja pridobitve blaga znotraj Skupnosti v Avstriji.

23. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) je zavrnilo pritožbo, ki jo je zoper to odločbo vložila revidentka. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je v obrazložitvi pojasnilo, da je tožeča stranka popravila tri račune z 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. Dejanska vročitev popravkov računov češkemu podjetju pa naj ne bi bila dokazana. Ker naj torej pomanjkljivi računi ne bi bili popravljene, naj ne bi bilo treba podrobneje obravnavati vprašanja, ali bi bilo mogoče zaradi naknadnega popravka računa uporabiti poenostavljeno ureditev tristranskega posla. V obravnavanem primeru naj v namembni državi ne bi bil plačan noben davek.

24. Določb v zvezi s tristranskim poslom naj v primeru dejanskega stanja v smislu člena 25(1) UStG ne bi bilo treba nujno uporabiti. Nasprotno, pridobitelj (vmesno podjetje pri tristranskem poslu) naj bi imel pravico izbrati, ali bo za določeno dobavo uporabil ureditev tristranskega posla ali ne. 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. To naj se ne bi zgodilo. Določbe člena 25 UStG naj se zato ne bi mogle uporabiti.

25. Tožeča stranka je zoper to pri Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija) vložila pritožbo. Navedeno sodišče je prekinilo postopek in Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 42(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 197(1)(c) te direktive 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‘)?
 - (b) 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 o DDV 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?“

26. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile tožeča stranka, Avstrija in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

IV. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje

27. Vprašanja za predhodno odločanje se v bistvu nanašajo na obravnavanje posebnega čezmejnega verižnega posla med tremi subjekti, ki bi lahko zaradi „formalne napake“ na računu drago stal vmesno podjetje (tožečo stranko). Če bi tožeča stranka na računu na primer navedla „Tristranski posel znotraj Skupnosti v skladu s členom 42 v povezavi s členom 141 Direktive o DDV. Opozarjamo na to, da davčna obveznost preide na vas kot prejemnika blaga v skladu s členom 197(1) Direktive o DDV.“, ji v Avstriji ne bi bilo treba plačati nobenega davka.

28. Vendar pa je tožeča stranka – na svojo nesrečo – navedla samo „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“, zaradi česar je davčna uprava v Avstriji obdavčila pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji. To temelji na predpostavki, da je dobava tožeči stranki tista dobava znotraj Skupnosti, ki je oproščena davka.

29. V tem primeru je treba pridobitev v skladu s členom 41(1) Direktive o DDV dodatno obdavčiti v državi članici, ki je izdala uporabljeno identifikacijsko številko DDV. V skladu z drugim odstavkom tega člena do tega ne bi prišlo le, če bi tožeča stranka za pridobitev znotraj Skupnosti obračunala davek v Češki republiki. Do tega še ni prišlo. V skladu s sodno prakso Sodišča pa tožeča stranka DDV v skladu s členom 41(1) Direktive o DDV ne more nevtralizirati z odbitkom vstopnega davka.⁷ S tem ta DDV postane stroškovni dejavnik davčnega zavezanca, čeprav naj bi bil ta – kot Sodišče pogosto navaja – v celoti razbremenjen DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru svoje gospodarske dejavnosti.⁸

30. Tudi iz tega razloga je Sodišče precej velikodušno, ko gre za vprašanje manjkajočih ali nepravilnih podatkov na računu. Ta tako imenovana sodna praksa „*substance over form*“ (vsebina ima prednost pred formalnostmi) je do sedaj obsegala odbitek vstopnega davka⁹ in davčno oprostitev dobav znotraj Skupnosti.¹⁰ Težave držav članic, povezane s to sodno prakso, pri nadzoru ravno čezmejnih transakcij so sicer vodile do spremembe Direktive o DDV,¹¹ ki sedaj izrecno poudarja posebni pomen identifikacijske številke DDV, doslej obravnavane zgolj kot

⁷ Sodba z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 45).

⁸ Sodbe z dne 28. oktobra 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (DDV – zaporedna plačila) (C-324/20, EU:C:2021:880, točka 52); z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 31); z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

⁹ Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 47); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80); z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 41); z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 39); z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), in z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63).

¹⁰ Glej na primer sodbe z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 36); z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 39 in naslednje); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točki 45 in 46), in z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29).

¹¹ Uvodnih izjav 3 in 7 Direktive Sveta z dne 4. decembra 2018 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede harmonizacije in poenostavitve nekaterih pravil v okviru sistema davka na dodano vrednost za obdavčevanje trgovine med državami članicami (UL 2018, L 311, str. 3) verjetno ni mogoče razumeti drugače.

formalnost, v postopku z velikim številom udeležencev, značilnim za zakonodajo o DDV. Ta sprememba pa tu ni upoštevna zaradi časovnih razlogov, prav tako v obravnavanem primeru manjka identifikacijska številka DDV.

31. V obravnavanem primeru gre zgolj za manjkajočo navedbo glede tega, da davčna obveznost preide na zadnje podjetje v verigi v okviru tristranskega posla znotraj Skupnosti. Poleg tega gre za položaj, v katerem bi podjetje kot prejemnik računa, na katerem DDV ni posebej izkazan in na katerem je navedeno, da gre za „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“, morda lahko samo prišlo do zaključka, da kot prejemnik dobave dolguje DDV.

32. Ravno iz tega razloga predložitveno sodišče sprašuje, ali vendarle kljub navedbam na računu, ki niso „formalno“ pravilne, obstaja (vsebinski) tristranski posel znotraj Skupnosti, tako da pridobitev tožeče stranke znotraj Skupnosti v Avstriji velja za obdavčeno (razdelek B). Če je odgovor na to nikalen, sodišče sprašuje, ali je vsaj dopusten retroaktivni popravek pomanjkljivega računa in ali ga mora prejemnik dobave prejeti (razdelek C). Predložitveno sodišče poleg tega tudi še zanima, kako se mora glasiti popravljeni račun, oziroma katere določbe katere države članice (namembne države ali države, ki je izdala identifikacijsko številko, ki jo je uporabil dobavitelj) je pri tem treba uporabiti (razdelek D).

B. Nujnost računa, ki izrecno navaja obstoj obrnjene davčne obveznosti

1. Sodna praksa Sodišča „substance over form“ (vsebina ima prednost pred formalnostmi)

33. Dvomi, ali je za uporabo posebne ureditve dejansko potreben ustrezen račun, izhajajo iz sodne prakse Sodišča. Člen 178 Direktive o DDV za odbitek sicer zahteva „račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI“. V skladu s sodno prakso Sodišča pa temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev.¹² Račun, ki vsebuje navedbe, določene v členu 226 Direktive 2006/112, naj bi pomenil le formalni pogoj, ne pa vsebinski pogoj pravice do odbitka DDV.¹³

34. Glede tristranskega posla znotraj Skupnosti člen 141(e) v povezavi s členom 197(1)(c) Direktive o DDV zahteva, da se račun izda v skladu z „oddelki 3 do 5 poglavja 3“. Če bi Sodišče dosledno nadaljevalo s svojo sodno prakso, navedeno zgoraj, bi to pomenilo, da je tudi ta element le formalne narave. Tedaj bi se lahko vsekakor argumentiralo – in to bi bilo tudi v skladu s stališčem tožeče stranke in dveh navedenih nemških finančnih sodišč –¹⁴ da kršitev formalnih zahtev ne more voditi do rezultata, ki bi bil v nasprotju z načelom nevtralnosti. Vztrajanje avstrijske finančne uprave na izrecni navedbi obrnjene davčne obveznosti v tem primeru ne bi bilo sorazmerno.

¹² Sodbe z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točka 47); z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80); z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 41); z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42); z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 58); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 39); z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 42), in z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 63).

¹³ Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točki 29 in 38); glej v tem smislu sodbo z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, točka 41 in naslednje).

¹⁴ Sodba Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija) z dne 22. aprila 2020, 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, in sodba Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finančno sodišče v Porenju - Pfalški, Nemčija) z dne 28. novembra 2019, 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

35. Kot pa sem v zadnjem času navedla v več sklepnih predlogih,¹⁵ so formalne določbe v postopkih z velikim številom udeležencev, kakršni so tudi postopki v okviru zakonodaje o DDV, povsem upravičene. Zahteva po upoštevanju določenih, vnaprej poznanih formalnih določb predvsem ni *per se* nesorazmerna.¹⁶

36. Odločilno vprašanje z mojega vidika ni toliko, ali gre za formalne ali vsebinske zahteve, temveč bolj, kakšen namen zakonodajalec – tu zakonodajalec Unije – zasleduje s temi formalnimi zahtevami. Le če je ta namen ugotovljen, je mogoče odločiti, ali kršitev formalne določbe preprečuje uveljavljanje določenih pravic. Opredelitev zahteve iz Direktive o DDV kot „zgolj“ formalne ali vsebinske je pri tem sekundarnega pomena.

37. Da številčna napaka pri navedbi številke računa na računu (kar je v skladu s členom 226, točka 2, Direktive o DDV obvezna navedba) ne vodi do tega, da bi bilo mogoče zavrniti odbitek, ne izhaja iz formalne narave te navedbe, temveč iz tega, da tak račun kljub tej napaki lahko v zadostni meri izpolnjuje svoj namen – nadzor nad transakcijami in seznanitev prejemnika dobave in finančne uprave z vsebino transakcije. Če finančna uprava v okviru davčne revizije ugotovi, da je bil ta račun za konkretno dobavo izdan le enkrat, je zavrnitev odbitka zaradi številčne napake nesorazmerna.¹⁷ V tem primeru takega računa niti ni treba popraviti oziroma je tak popravek brez nadaljnega mogoč za nazaj.

38. Ali je manjkajoča navedba glede obrnjene davčne obveznosti v okviru tristranskega posla znotraj Skupnosti prav tako nepomembna, je torej odvisno od namena te zakonsko predpisane navedbe na računu. Zato je najprej treba ugotoviti namen določbe glede tristranskega posla znotraj Skupnosti (točka 2). Nato se je treba posvetiti pomenu pri tem zahtevane navedbe, da davčna obveznost preide na prejemnika (točka 3). Iz tega bo izšlo, ali je ta navedba nujni pogoj tristranskega posla znotraj Skupnosti (točka 4).

2. Namen določbe o tristranskem poslu znotraj Skupnosti

39. Kot je Sodišče navedlo že v prvi odločitvi glede člena 141 Direktive o DDV, je namen posebne ureditve tristranskega posla znotraj Skupnosti poenostavitev za udeležene stranke.¹⁸ Ta poenostavitev se nanaša na dve točki.

40. Po eni strani člen 141 Direktive o DDV vmesnemu podjetju (v obravnavanem primeru tožeči stranki) omogoča, da se mu ni treba registrirati v namembni državi (v obravnavanem primeru v Češki republiki).¹⁹ To se doseže s tem, da tožeči stranki tam ni treba obračunati DDV ne od pridobitve znotraj Skupnosti (prvi stavek člena 141) ne na njeno dobavo, saj člen 197 določa, da prejemnik te (druge) dobave (v obravnavanem primeru družba M s.r.o.) postane oseba, ki je

¹⁵ Glej moje sklepnne predloge v zadevah „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, točka 57 in naslednje); Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, točka 77 in naslednje); Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točka 79 in naslednje), in Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 60 in naslednje).

¹⁶ Oblika je v tem pogledu lahko tudi „zaprisežena sovražnica samovolje in sestra dvojčica svobode“ – glej Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. del, zv. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, str. 497 (32) – 1. izdaja.

¹⁷ Podobno sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45), in tudi sodba z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točki 53 in 57).

¹⁸ Tako sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, točki 32 in 40), in sklepní predlogi generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, točka 33).

¹⁹ Tako pravilno sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, točka 41), in sklepní predlogi generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, točka 57).

dolžna plačati davek (davčna obveznost preide na prejemnika). Zato mora biti družba M s.r.o. v skladu s členom 141(e) te direktive „določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo“.

41. Po drugi strani se v skladu s členom 42 Direktive o DDV šteje, da je bila pridobitev znotraj Skupnosti v smislu člena 40 te direktive (to pomeni pridobitev v Češki republiki) predmet DDV. Prav tako ne pride do nadaljnjega obdavčenja (za katero velja razvezni pogoj) pridobitve znotraj Skupnosti v skladu s členom 41 zadevne direktive (v obravnavanem primeru pridobitve v Avstriji). To pa je v skladu s členom 42 zadevne direktive pogojeno s tem, da pridobitelj (v obravnavanem primeru tožeča stranka) zagotovi določene dokaze (točka (a)) in predloži rekapitulacijsko poročilo (točka (b)). Tožeča stranka mora zlasti dokazati, da je bil prejemnik dobave (v obravnavanem primeru družba M s.r.o.) „določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197“.

42. Obe poenostavitvi izhajata iz tega, da je bil prejemnik tožeče stranke v skladu s členom 197 Direktive o DDV določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek. Odstavek 1 tega člena za to med drugim določa pogoj, da je bil račun izdan v skladu z oddelki od 3 do 5 poglavja 3 (točka c), torej da račun za dobavo tožeče stranke družbi M s.r.o. v skladu s členom 226, točka 11a, zadevne direktive – ta člen je v oddelku 4 poglavja 3 – vsebuje navedbo glede tega, da je davčna obveznost prešla na družbo M s.r.o.

43. To jasno kaže, da je ta ukrep poenostavitve na voljo vmesnemu podjetju (v obravnavanem primeru tožeči stranki). To podjetje poenostavitve lahko uporabi, ni pa nujno. Z oblikovanjem računa lastnemu odjemalcu lahko odloča o uveljavljanju ukrepa poenostavitve. Zadevno vmesno podjetje ima torej pravico izbire.

3. Pomen navedbe glede obrnjene davčne obveznosti v okviru tristranskega posla znotraj Skupnosti

44. Ta pravica vmesnega podjetja do izbire pa vpliva tudi na prejemnika dobave. Slednji sedaj postane oseba, ki je dolžna plačati davek na dobavo, naslovljeno nanj, DDV pa mu ni treba plačati pogodbenemu partnerju, temveč ga mora odvesti finančni upravi v namembni državi.

45. V tem pogledu se zdi logično, če ne celo nujno, da člen 226, točka 11a, na takem računu zahteva navedbo „Reverse Charge“. Ta navedba naj zagotovi, da se prejemnik dobave seznanj s svojo davčno obveznostjo in namesto dobavitelja ustrezno obračuna davek na dobavo v namembni državi. Račun, ki DDV ne izkazuje ločeno, pa na drugi strani le nakazuje, da dobavitelj izhaja iz tega, da mu ni treba pobrati DDV. Zakaj izhaja iz tega, iz tega ni razvidno. Lahko bi na primer šlo za to, da je transakcija oproščena oziroma da ni obdavčena. Obrnjena davčna obveznost, pri kateri davčna obveznost preide na prejemnika dobave, ni nujno povezana z manjkajočim izkazom DDV.

46. Kot sem navedla že drugje,²⁰ je smisel in namen računa – in s tem vseh navedb na njem, ki jih zahteva člen 226 Direktive o DDV – tudi to, da se naslovnik računa seznanj s pravno oceno transakcije dobavitelja/izdajatelja računa (zlasti z višino dolgovanega in na naslovnika računa prevajenega DDV). Ta namen je še bolj pomemben takrat, kadar dobavitelj meni, da izjemoma ni on, temveč prejemnik dobave dolžan plačati DDV in je bila cena zato izkazana brez DDV. Brez takega podatka bi obstajalo povečano tveganje, da DDV ne bi odvedel nihče.

²⁰ Glej moje sklepne predloge v zadevah Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, točki 61 in 63) in Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točka 62).

47. Navedba na računu, navedena v členu 226, točka 11a, Direktive o DDV, je torej potrebna za to, da bi se lahko izhajalo iz tega, da je bil prejemnik dobave „določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197“ (glej člen 42(a) in podobno člen 141(e) te direktive). Cilj navedbe je seznanitev prejemnika dobave (naslovnika računa) in zagotovitev, da ta prejemnik odvede DDV v namembni državi.

48. Iz tega razloga opredelitev „davka oproščen verižni posel znotraj Skupnosti“, ki jo je uporabila tožeča stranka, sicer morda²¹ zadosti zahtevam iz člena 226, točka 11, ne pa tudi zahtevam iz člena 226, točka 11a, Direktive o DDV. Če zakonodajalec v členu 226, točki 11 in 11a, izrecno razlikuje med navedbo o oprostitvi in navedbo o obrnjeni davčni obveznosti, potem je treba zakonodajalčevo voljo tudi upoštevati.

49. Široka razlaga, po kateri opredelitev „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“ zadosti zahtevam člena 197 Direktive o DDV, ker tristranski posel znotraj Skupnosti navsezadnje predpostavlja, da prejemnik dobave na koncu verige postane oseba, ki je dolžna plačati davek, zato ni možna. Besedilo člena 197 v povezavi s členom 226, točka 11a, Direktive o DDV nasprotno zahteva izrecno navedbo glede obrnjene davčne obveznosti, ki pa je v obravnavanem primeru ni. Ta odločitev zakonodajalca v enaki meri zavezuje tako upravne organe kot tudi sodišča.

50. Prav tako ni nesorazmerno, če se od davčnega zavezanca, kakršen je tožeča stranka, zahteva, da izda račun s to navedbo, če želi izkoristiti svojo pravico izbire in s tem povezano upravno poenostavitev v svojo korist. Izrecna zahteva glede navedbe na računu v skladu s členom 197 v povezavi s členom 226, točka 11a, Direktive o DDV ima legitimni cilj (seznanitev prejemnika dobave in finančne uprave z uveljavljanem poenostavljene ureditve prek obrnjene davčne obveznosti) in je primerna za uresničitev tega cilja. Na tem mestu ni razvidno enako primerno sredstvo za doseg tega cilja. Taka formalna zahteva je ob upoštevanju neznatnih stroškov za tožečo stranko tudi ustrezna.

4. Račun z navedbo glede obrnjene davčne obveznosti kot pogoj za izvajanje pravice izbire

51. Brez takega računa je torej treba izhajati iz tega, da vmesno podjetje (v obravnavanem primeru tožeča stranka) ni izkoristilo svoje pravice izbire in da prejemnik dobave (v obravnavanem primeru družba M s.r.o.) ni bil določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197 Direktive o DDV. Zato pridobitev znotraj Skupnosti šteje za neobdavčeno in člen 41 se še naprej uporablja. Tožeča stranka mora torej obračunavati davek na pridobitev znotraj Skupnosti v Avstriji toliko časa, dokler ne dokaže, da je bila njena pridobitev obdavčena v Češki republiki. Brez izpolnjevanja pogojev, ki so v členu 42(a) Direktive o DDV navedeni za to, da odpade „običajno“ obdavčenje pridobitve znotraj Skupnosti, poenostavljene ureditve ni mogoče uporabiti.

52. Kaj drugega tudi ne izhaja iz dosedanje sodne prakse Sodišča. Sodišče je namreč v svoji odločitvi glede člena 42 Direktive o DDV izrecno razločevalo med pogoji iz točke (a) in pogoji iz točke (b).²² V točki (b) je naveden ustrezen davčni obračun (rekapitulacijsko poročilo). Sodišče je to označilo za pravilo, ki ga je treba „obravnavati kot formalno zahtevo“.²³ Tu upoštevni pogoj

²¹ Opredelitev je nenatančna, saj je oproščena le prva dobava v verigi. Druga dobava je obdavčljiva v namembni državi. Vmesnemu podjetju ni treba plačati davka na pridobitev znotraj Skupnosti le, če in ker prejemnik dobave tam dolguje davek.

²² Sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, točka 45 in naslednje).

²³ Sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, točka 49 na koncu).

računa z navedbo glede obrnjene davčne obveznosti („kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197, je določena oseba, ki ji je bila opravljena dobava“) pa je določen v točki (a), za katero je Sodišče navedlo, da določa „vsebinski pogoj“.²⁴

53. Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je prejemnik dobave določen kot oseba, ki mora plačati davek v smislu člena 197 Direktive o DDV, le, če je na ustreznem računu navedeno, da davčna obveznost preide na prejemnika dobave. Za to ne zadošča le navedba „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“.

C. Retroaktivna izdaja računa v okviru tristranskega posla znotraj Skupnosti (oziroma pri uresničevanju pravice izbire)?

54. Brez računa z navedbo glede obrnjene davčni obveznosti, kjer ta obveznost preide na prejemnika dobave, torej ostane pri običajni obravnavi verižnega posla. Tožeča stranka mora zato v Češki republiki obračunati davek od pridobitve znotraj Skupnosti (člen 40 Direktive o DDV) in do predložitve dokaza, da je do tega prišlo, dodatno obračunati davek od pridobitve znotraj Skupnosti v Avstriji (člen 41 Direktive o DDV). Prav tako je treba obračunati davek na dobavo družbi M s.r.o. v Češki republiki.

55. Tožeča stranka pa DDV ni pobrala od svojega pogodbenega partnerja (družbe M s.r.o.), saj je izhajala iz „davka oproščenega tristranskega posla znotraj Skupnosti“. Naknadno pobiranje očitno odpade zaradi nedosegljivosti prejemnika dobave, ki ni odvedel DDV (ne na dobave njemu ne na njegove dobave).

56. Tožeča stranka je iz tega razloga očitno poskusila izdati še popravljeni račun. Točna vsebina popravka računa iz predloga za sprejetje predhodne odločbe sicer ne izhaja, vendar pa sodišče z drugim vprašanjem v bistvenem sprašuje, ali je naknadni (retroaktivni) popravek računa sploh mogoč.

57. Sama pa dvomim, da je v obravnavanem okviru sploh mogoče govoriti o popravku računa. Kot je bilo navedeno zgoraj, manjka eden od elementov (to pomeni ustrezní račun), da bi se lahko izhajalo iz tristranskega posla znotraj Skupnosti in obrnjene davčne obveznosti, kjer ta preide na prejemnika dobave. Naknadna izpolnitev nujnega pogoja pa ni popravek, temveč prva izstavitvev zahtevanega računa.

58. Zato dejansko vprašanje ni, ali je možen naknadni popravek računa, temveč kakšne so pravne posledice naknadne izstavitve računa, če je ta možna. V tem pogledu na obstoj tristranskega posla znotraj Skupnosti v obravnavanem primeru ne vpliva, ali je tožeča stranka že izdala kak račun ali ga sploh ni izdala.

59. Ker Direktiva o DDV ne določa nobenega roka za to, do kdaj je mogoče uveljavljati poenostavljeno ureditev, do tega še lahko pride naknadno. Torej se ustrezní račun lahko izda tudi pozneje. Morebitne časovne omejitve izhajajo kvečjemu iz nacionalnega procesnega prava, ne pa iz Direktive o DDV.

²⁴ Sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, točka 49 na začetku).

60. Iz zgoraj pojasnjenega smisla in namena računa pa tudi izhaja, da ga mora – če ta račun, tako kot v obravnavanem primeru, sproži pravne posledice za prejemnika dobave – ta nujno prejeti. Kako naj bi prejemnik dobave vedel, da je dobavitelj uporabil svojo pravico izbire glede uveljavljanja poenostavljene ureditve in da je bil določen za osebo, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197 Direktive o DDV, če s tem nikoli ni bil seznanjen?

61. Iz istega razloga je mogoče na vprašanje glede retroaktivne veljavnosti odgovoriti zelo jasno. Taka (prva) izdaja računa ne more veljati retroaktivno. Šele ustrezní račun, ki ga prejemnik dobave prejme, *ex nunc* sproži pravne posledice poenostavljene upravne ureditve.

62. To ustreza splošnemu načelu zakonodaje o DDV, v skladu s katerim spremembe, ki so pomembne za obdavčitev, postanejo pravno upoštevné šele tedaj, ko do njih pride.

63. To na primer ponazarja člen 187(2), drugi stavek, Direktive o DDV, ki zadeva spremembo uporabe blaga. Sprememba ne velja za nazaj na način, da bi se takratni odbitek prilagodil, temveč šele od tedaj, ko se gospodarsko blago uporabi drugače kot v trenutku odbitka. Celó naknadne spremembe kupnine – glej člen 90 Direktive o DDV – ne učinkujejo nazaj na sklenitev kupoprodajne pogodbe (to pomeni na prvotno dolgovani davek), temveč se morajo upoštevati šele v trenutku njihovega nastopa.²⁵ Enako v skladu s členom 185 Direktive o DDV velja za v tem pogledu previsok odbitek, če se pozneje kupnina zniža.²⁶

64. To izhodišče – da v okviru splošne in posredne trošarine načelno ni retroaktivnosti – potrjuje sodna praksa Sodišča v zvezi z odbitkom glede na namen uporabe.²⁷ Tudi če pozneje nikoli ne pride do obdavčljivih transakcij, se izvedeni odbitek ne popravi za nazaj, temveč ostane takšen, kot je. To jasno ponazarja tudi sodna praksa Sodišča glede nujnosti posedovanja računa za uveljavljanje odbitka, ki se je v vmesnem času razvila naprej. Tako retroaktivna izstavitvev (prvega) računa ne more voditi do retroaktivnega vračila vstopnega davka.²⁸

65. Poleg tega davčne obveznosti prejemnika ne more enostransko in za nazaj spremeniti dobavitelj. Ob predpostavki, da bi tožeča stranka zavestno izhajala iz „običajnega“ verižnega posla, potem bi družbi M. s.r.o. izdala račun s češkim DDV, ta DDV bi prejela in ga odvedla v Češki republikí. Ali naj bo tedaj omogočeno, da tožeča stranka z novim računom za nazaj vendarle še lahko uporabi poenostavljeno ureditev? Posledica tega bi bila, da bi družba M s.r.o. proti svoji volji (ne da bi prejela račun ali celo brez njene vednosti) za nazaj postala oseba, ki je dolžna plačati davek, in bi DDV morala še enkrat (enkrat bi ga vendar že plačala tožeči stranki) odvesti finančni upravi. To bi bilo, če sploh, možno le *ex nunc* in po plačilu cene skupaj z DDV le s privoljenjem prejemnika dobave.

66. Zato ostane pri tem, da elementov dejanskega stanu (v obravnavanem primeru za uveljavljanje poenostavljene ureditve) ni mogoče uresničiti za nazaj. Dokler ni ustreznega računa, pogoji za uporabo poenostavljene ureditve za tristranski posel znotraj Skupnosti niso izpolnjeni. Šele z izdajo ustreznega računa je mogoče govoriti o takem poslu. Zato je popravek mogoč le *ex nunc* in ne *ex tunc* (za nazaj).

²⁵ Tako že sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 27).

²⁶ Glej sodbo z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 42).

²⁷ Sodbe z dne 12. novembra 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, točka 40); z dne 17. oktobra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 25), in z dne 29. februarja 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, točka 20), ter sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, točka 33).

²⁸ Tako izrecno sodba z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, točka 89), podobno tudi že sodba z dne 13. januarja 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, točka 38); glej tudi sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točki 49 in 50).

67. Če se na drugi strani napotuje na sodno prakso Sodišča glede retroaktivnega popravka računa,²⁹ to ni utemeljeno. Po eni strani je ta sodna praksa zadevala odbitek vstopnega davka in ne uresničevanje pravice izbire, ki je vezana na določen račun.

68. Po drugi strani je Sodišče v teh primerih „le“ odločilo, da davčni organ ne more zanikati pravice do odbitka DDV le zato, ker račun na primer ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive o DDV (natančen opis količine in vrste dobavljenega blaga in navedba datuma dobave), če ima vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico.³⁰ Enako velja za podatke, navedene v členu 226, točka 3 (navedba identifikacijske številke DDV dobavitelja),³¹ ali v členu 226, točka 2 (navedba številke računa).³² Le v tem pogledu je Sodišče popravku (formalno nepravilnega) računa, ki ga že ima prejemnik dobave, priznalo učinek za nazaj.³³

69. To je prepričljivo v okviru odbitka. Dokument, v katerem je obračunana dobava blaga ali opravljena storitev, je račun v smislu člena 178(a) Direktive o DDV že tedaj, ko tako pridobitelju blaga ali prejemniku storitve kot tudi finančni upravi omogoča, da lahko iz njega razbereta, za katero transakcijo je šlo, kdo je bil dobavitelj ali izvajalec, kakšna je bila višina prevaljenega DDV, kdaj je bil ta prevalejen in kdo je bil pridobitelj ali prejemnik. Za to so potrebni podatki o dobavitelju ali izvajalcu, pridobitelju ali prejemniku, predmetu dobave ali storitve, ceni in ločeno izkazanem DDV.³⁴ Če je teh pet bistvenih podatkov podanih, je v okviru odbitka – kot sem tudi že drugje navedla –³⁵ zadoščeno smislu in namenu računa, pravica do odbitka pa je že dokončno nastala.³⁶

70. Kot je bilo navedeno zgoraj, pa je navedba „Reverse Charge“ nujni pogoj za tristranski posel znotraj Skupnosti (glej zgoraj točko 44 in naslednje). Le tako prejemnik dobave ve, da on dolguje davek. Le tako lahko davčna uprava preveri uporabo poenostavljene ureditve, dobavitelj pa se s čisto vestjo ne registrira v namembni državi. Obstoja teh obveznih podatkov in njihovih učinkov ni mogoče vzpostaviti za nazaj.

71. Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da se račun z navedbo „Reverse Charge“ sicer lahko izda naknadno, vendar le z učinkom *ex nunc*, pri čemer je potrebno, da ta račun prejme prejemnik dobave.

²⁹ Sem na primer spadajo sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 43); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 44), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34).

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

³¹ Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 40 in naslednje).

³² Sodba z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 45), podobno tudi sodba z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točki 53 in 57).

³³ Glej sodbe z dne 15. septembra 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, točka 43); z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 44), in z dne 8. maja 2013, Petroma Transports in drugi (C-271/12, EU:C:2013:297, točka 34).

³⁴ V tem smislu tudi Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija). Glej sodbe z dne 12. marca 2020, V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, točka 23; z dne 22. januarja 2020, XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, točka 17, in z dne 20. oktobra 2016, V R 26/15, BStBl. 2020, 593, točka 19.

³⁵ Glej moje sklepne predloge v zadevi Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, točki 93 in 94) in v zadevi Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, točka 81).

³⁶ Glede merila „ločeno izkazanega DDV“ to izhaja že iz odločitev Sodišča v sodbah Volkswagen in Biosafe, v katerih so obstajali računi, na katerih ni bil izkazan DDV, da bi se lahko uveljavljal odbitek v ustrezni višini. Glej sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točki 42 in 43), in z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točki 49 in 50).

D. Vsebina popravka in upoštevne nacionalne določbe

72. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem prosi za razlago člena 219a Direktive o DDV. Ta določa, v skladu s katerimi določbami katere države članice je treba izdati račun. Ker je ugotovljeno, da je račun tako pomanjkljiv, da ne gre za tristranski posel znotraj Skupnosti, se to vprašanje v obravnavanem sporu iz postopka v glavni stvari lahko postavlja le, če je še mogoče izdati račun z učinkom za nazaj. To pa, kot je bilo navedeno zgoraj, ni mogoče, tako da na to vprašanje ni treba odgovoriti.

73. Podobno velja za drugo vprašanje (točka (a)). Z njim želi predložitveno sodišče izvedeti, ali zadostuje navedba „Tristranski posel znotraj Skupnosti v skladu s členom 25 UStG. Obrnjena davčna obveznost.“. Tudi to po eni strani predpostavlja možnost popravka računa za nazaj. Po drugi strani konkretna vsebina računa izhaja iz nacionalnega prava (glej člen 219a Direktive o DDV). Sodišče pa nacionalnega prava ne more presojeti. Sodišče ne more odločiti o tem, ali mora tožeča stranka na računu dejansko navajati člen 25 UStG.

74. Sicer navedbe na računu, ki jih države članice načeloma le lahko zahtevajo, izhajajo iz člena 226 Direktive o DDV. Iz člena 226, točka 11, Direktive o DDV izhaja, da je potrebno sklicevanje na oprostitve, če je dobava ali druga storitev oproščena. Člen 226, točka 11, Direktive o DDV ne govori o pridobitvi znotraj Skupnosti, drugače kakor člen 2(1) Direktive o DDV, ki loči med dobavo (točka (a)), storitvijo (točka (c)) in pridobitvijo znotraj Skupnosti (točka (b)). Pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 42 te direktive tudi ni oproščena davka, temveč velja za obdavčeno, ne da bi se uporabil člen 41 zadevne direktive.

75. Iz člena 226, točka 11a, Direktive o DDV izhaja, da je, če je DDV dolžan plačati prejemnik, potrebna navedba „Reverse Charge“. Identično je izraženo z opredelitvijo „obrnjena davčna obveznost“. Navedba, na kateri podlagi temelji ta obrnjena davčna obveznost – na nacionalnem pravu ali pravu Unije – je koristna (glej člen 226, točka 11, Direktive o DDV), ni pa obvezna. Iz primerjave med točkama 11 in 11a člena 226 Direktive o DDV izhaja, da navedba, na čem temelji obrnjena davčna obveznost, ni nujna. Odločilno je le, da prejemnik dobave ve, da dobavitelj izhaja iz tega, da je davek dolžan plačati prejemnik dobave in da ga mora odvesti v namembni državi.

V. Predlog

76. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo Verwaltungsgerichtshof (vrhovno upravno sodišče, Avstrija), odgovori tako:

1. Prejemnik dobave je določen kot oseba, ki mora plačati davek v smislu člena 197 Direktive o DDV, le, če je na ustreznem računu navedeno, da davčna obveznost preide na prejemnika dobave. Za to ne zadošča navedba „davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti“.
2. Račun s potrebno navedbo „Reverse Charge“ se lahko izda še naknadno, vendar le z učinkom *ex nunc*. Pri tem je potrebno, da ta račun prejme prejemnik dobave.