Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 19. apríla 2018 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva – Článok 42 – Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorý je predmetom následného dodania – Článok 141 – Oslobodenie od dane – Trojstranná transakcia – Zjednodušujúce opatrenia – Článok 265 – Oprava súhrnného výkazu“

Vo veci C-580/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) z 19. októbra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 17. novembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Firma Hans Bühler KG

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (spravodajkyňa) a C. Lycourgos,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. októbra 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili,

– Firma Hans Bühler KG, v zastúpení: P. Schulte, Rechtsanwalt,

– rakúska vláda, v zastúpení: G. Eberhard, F. Koppensteiner a S. Pfeiffer, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. novembra 2017,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 141 písm. c), ako aj článkov 42 a 265 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“), v spojení s článkom 41 prvým odsekom, ako aj s článkami 197 a 263 smernice o DPH.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Firma Hans Bühler KG a Finanzamt Graz-Stadt (Daňový úrad Graz – mesto, Rakúsko), ktorý sa týka platby dane z pridanej hodnoty (DPH) z transakcií uskutočnených v období od októbra 2012 do marca 2013.

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenia 10 a 38 smernice o DPH stanovujú:

„(10) Počas tohto prechodného obdobia by sa transakcie v rámci Spoločenstva, ktoré uskutočňujú zdaniteľné osoby iné ako zdaniteľné osoby oslobodené od dane, mali zdaňovať v členskom štáte určenia v súlade so sadzbami a podmienkami stanovenými týmto členským štátom.

…

(38) Je potrebné ustanoviť zjednodušujúce opatrenia zaručujúce rovnocenné zaobchádzanie vo všetkých členských štátoch pre zdaniteľné transakcie na domácom trhu súvisiace s obchodovaním s tovarom v rámci Spoločenstva, ktoré počas prechodného obdobia uskutočňujú zdaniteľné osoby neusadené na území členského štátu, v ktorom sa uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, vrátane reťazových transakcií. Na tento účel by sa mali zosúladiť predpisy týkajúce sa daňového systému a osôb povinných platiť DPH v súvislosti s takýmito transakciami. Je však v zásade potrebné vylúčiť z takejto úpravy tovar, ktorý je určený na dodanie na maloobchodnom stupni.“

4 Článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice o DPH uvádza:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

…

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:
   i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36.“

5 Podľa článku 20 prvého odseku smernice o DPH:

„‚Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva‘ je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

6 Článok 40 smernice o DPH stanovuje:

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

7 Podľa článku 41 smernice o DPH:

„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.“

8 Článok 42 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

9 Článok 141 smernice o DPH znie takto:

„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:

a) tovar nadobudne zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v dotknutom členskom štáte, ale je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte;

b) tovar je nadobudnutý na účely jeho následného dodania v tom istom členskom štáte zdaniteľnou osobou uvedenou v písmene a);

c) tovar takto nadobudnutý zdaniteľnou osobou uvedenou v písmene a) je priamo odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu ako z toho, v ktorom je táto osoba identifikovaná pre DPH, osobe, pre ktorú zdaniteľná osoba následné dodanie uskutočňuje;

d) príjemcom následného dodania je iná zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktoré sú identifikované pre DPH v tom istom členskom štáte;

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.“

10 Článok 197 smernice o DPH stanovuje:

„1 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;

b) príjemcom dodaného tovaru je iná zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba identifikované pre DPH v členskom štáte, v ktorom sa dodanie uskutočňuje;

c) faktúra vyhotovená zdaniteľnou osobou, ktorá nemá sídlo v členskom štáte osoby, ktorej sa tovar dodáva, sa vyhotovuje v súlade s kapitolou 3 oddielmi 3 až 5.

2. Ak je osobou povinnou platiť daň daňový zástupca určený v súlade s článkom 204, členské štáty môžu ustanoviť výnimku z odseku 1 tohto článku.“

11 Článok 262 smernice o DPH stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba identifikovaná pre DPH musí predložiť súhrnný výkaz týchto osôb:

a) nadobúdateľov identifikovaných pre DPH, ktorým dodala tovar v súlade s podmienkami ustanovenými v článku 138 ods. 1 a ods. 2 písm. c);

b) osôb identifikovaných pre DPH, ktorým dodala tovar, ktorý nadobudla v rámci Spoločenstva v zmysle článku 42;

c) zdaniteľných osôb a nezdaniteľných právnických osôb identifikovaných pre DPH, ktorým poskytla iné služby ako tie, ktoré sú oslobodené od DPH v členskom štáte, v ktorom je transakcia zdaniteľná, a z ktorých je prijímateľ povinný platiť daň podľa článku 196.“

12 Podľa článku 263 ods. 1 smernice o DPH:

„1. Súhrnný výkaz sa zostavuje za každý kalendárny mesiac v lehote nepresahujúcej jeden mesiac a v súlade s postupmi, ktoré stanovia členské štáty.

…“

13 Článok 265 tejto smernice stanovuje:

„1 V prípade nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva uvedených v článku 42, zdaniteľná osoba identifikovaná pre DPH v členskom štáte, ktorý jej pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým tovar nadobudla, musí v súhrnnom výkaze jasne uviesť tieto údaje:

a) jej identifikačné číslo DPH v tomto členskom štáte a pod ktorým tovar nadobudla a následne dodala;

b) identifikačné číslo DPH v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila, odberateľa následného dodania, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba;

c) pre každého príjemcu následného dodania celkovú hodnotu bez DPH dodaní uskutočnených zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila.

2. Hodnota uvedená v odseku 1 písm. c) sa priznáva za obdobie, za ktoré sa podal súhrnný výkaz, určené v súlade s článkom 263 ods. 1 až 1b, a v ktorom vznikla daňová povinnosť.“

Rakúske právo

14 § 3 ods. 8 Anhang (Binnenmarkt) [príloha (vnútorný trh)] Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 23. augusta 1994 (BGBl. 663/1994, ďalej len „UStG 1994“) stanovuje:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva sa uskutoční na území toho členského štátu, v ktorom sa tovar nachádza na konci svojej prepravy alebo odoslania. Ak nadobúdateľ tovaru používa vo vzťahu k dodávateľovi identifikačné číslo DPH, ktoré mu pridelil iný členský štát, tak sa nadobudnutie tovaru považuje za uskutočnené na území tohto členského štátu, pokiaľ nadobúdateľ tovaru nepreukáže, že nadobudnutie bolo zdanené v členskom štáte uvedenom v prvej vete. V prípade dokazovania platí analogicky § 16.“

15 § 25 UStG 1994 v znení uplatniteľnom pre rok 2012 (BGBl. I č. 34/2010), nazvaný „Trojstranná transakcia“, znie:

„Definícia

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

Miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva pri trojstrannej transakcii

2. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle § 3 ods. 8 druhej vety sa považuje za zdanené, ak podnikateľ (nadobúdateľ) preukáže, že ide o trojstrannú transakciu a že splnil svoju povinnosť podať daňové priznanie podľa odseku 6. Ak podnikateľ nesplní svoju povinnosť podať daňové priznanie, oslobodenie od dane zaniká so spätnou účinnosťou.

Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva

3. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je oslobodené od DPH za týchto podmienok:

a) podnikateľ (nadobúdateľ) nemá bydlisko ani sídlo v tuzemsku, ale na území [Únie] podlieha DPH;

b) nadobudnutie tovaru sa uskutoční na účely jeho následného dodania od podnikateľa (nadobúdateľa) v tuzemsku podnikateľovi alebo právnickej osobe, ktorý/ktorá je v tuzemsku identifikovaný/identifikovaná pre DPH;

c) nadobudnutý tovar pochádza z iného členského štátu ako z toho, v ktorom je podnikateľ (nadobúdateľ) identifikovaný pre DPH;

d) právo nakladať s nadobudnutým tovarom získava posledný odberateľ (príjemca) priamo od prvého podnikateľa alebo prvého odberateľa;

e) daň podľa odseku 5 je povinný zaplatiť príjemca.

Vystavenie faktúry nadobúdateľom

4. V prípade uplatnenia oslobodenia podľa odseku 3 musí faktúra obsahovať okrem iného aj tieto údaje:

– výslovnú informáciu o existencii trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva a daňovej povinnosti posledného odberateľa,

– identifikačné číslo DPH, pod ktorým podnikateľ (nadobúdateľ) uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie, a

– identifikačné číslo DPH príjemcu dodávky.

Osoba povinná platiť daň

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

Povinnosti nadobúdateľa

6. Na to, aby podnikateľ splnil svoju povinnosť podať daňové priznanie v zmysle odseku 2, je povinný uviesť v súhrnnom výkaze tieto údaje:

– identifikačné číslo DPH v tuzemsku, pod ktorým uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie,

– identifikačné číslo DPH príjemcu následnej dodávky tovaru uskutočnenej podnikateľom, ktoré mu bolo pridelené v členskom štáte určenia odoslaného alebo prepraveného tovaru,

– za každého z týchto príjemcov celkovú hodnotu dodávok tovaru, ktoré týmto spôsobom uskutočnil podnikateľ v členskom štáte určenia odoslaného alebo prepraveného tovaru. Daná hodnota sa uvedie za kalendárny štvrťrok, v ktorom vznikla daňová povinnosť.

Povinnosti príjemcu

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

16 S účinnosťou od 1. januára 2013 bol odsek 4 tohto ustanovenia zmenený tak, že teraz (v znení BGBl. I, 112/2012) znie takto:

„Vystavenie faktúry nadobúdateľom

4. Vystavenie faktúry sa riadi predpismi toho členského štátu, z ktorého nadobúdateľ tovaru uskutočňuje svoje podnikanie. Ak dodanie uskutoční stála prevádzkareň nadobúdateľa, rozhodujúce je právo toho členského štátu, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň. Ak príjemca plnenia, na ktorého prejde daňová povinnosť, vykonáva vyúčtovanie prostredníctvom dobropisu, vystavenie faktúry sa riadi predpismi toho členského štátu, v ktorom sa uskutoční dodanie.

Ak sú pre vystavenie faktúry relevantné ustanovenia tohto spolkového zákona, faktúra musí obsahovať ešte aj tieto údaje:

– výslovnú informáciu o existencii trojstrannej transakcie v rámci Spoločenstva a daňovej povinnosti posledného odberateľa,

– identifikačné číslo DPH, pod ktorým podnikateľ (nadobúdateľ) uskutočnil nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho následné dodanie, a

– identifikačné číslo DPH príjemcu dodávky.“

17 Súhrnné výkazy sa podľa § 21 ods. 3 UStG 1994 podávajú do konca kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po vykazovanom období.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Firma Hans Bühler, komanditná spoločnosť sídliaca a identifikovaná pre DPH v Nemecku, vykonáva v tomto členskom štáte výrobnú a obchodnú činnosť. Od októbra 2012 do marca 2013 bola táto spoločnosť identifikovaná pre DPH v Rakúsku, kde mala v úmysle zriadiť stálu prevádzkareň.

19 Firma Hans Bühler použila rakúske identifikačné číslo pre DPH výlučne pri transakciách, ktoré prebiehali takto: od dodávateľov so sídlom v Nemecku nakúpila tovar a predala ho odberateľovi usadenému a identifikovanému pre DPH v Českej republike. Nemeckí dodávatelia tento tovar prepravili priamo konečnému českému nadobúdateľovi.

20 Nemeckí dodávatelia uviedli na faktúrach adresovaných spoločnosti Firma Hans Bühler jej rakúske identifikačné číslo DPH, ako aj jej nemecké identifikačné číslo DPH. Firma Hans Bühler zasielala faktúry konečnému nadobúdateľovi, na ktorých uvádzala svoje rakúske identifikačné číslo DPH a české identifikačné číslo DPH svojho odberateľa. Na faktúrach tiež uviedla, že ide „o trojstranné transakcie v rámci Spoločenstva“ a koncový nadobúdateľ tovaru je preto povinný zaplatiť DPH.

21 Firma Hans Bühler 8. februára 2013 podala na rakúsky daňový úrad súhrnné výkazy za obdobie od októbra 2012 do januára 2013, v ktorých uviedla svoje rakúske identifikačné číslo DPH, ako aj české identifikačné číslo DPH českého koncového nadobúdateľa tovaru. V kolónke „trojstranné transakcie“ neuviedla nič. Až listom z 10. apríla 2013 Firma Hans Bühler opravila tieto súhrnné výkazy, pričom uviedla, že oznámené transakcie boli súčasťou trojstranných transakcií. Okrem toho k tomu istému dátumu podala súhrnné výkazy za mesiace február a marec 2013.

22 Daňový úrad Graz – mesto sa domnieval, že transakcie deklarované spoločnosťou Firma Hans Bühler sú „nevydarené trojstranné transakcie“ z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba si nesplnila svoju osobitné ohlasovacie povinnosti a nepreukázala riadne zdanenie transakcie DPH na úrovni konečného nadobudnutia v Českej republike. Daňový úrad Graz – mesto tiež usúdil, že hoci sa nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnilo v Českej republike, vzhľadom na to, že Firma Hans Bühler použila rakúske identifikačné číslo DPH, považuje sa aj za nadobudnutie uskutočnené v Rakúsku. Daňový úrad Graz – mesto teda rozhodol uplatniť DPH na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré uskutočnila Firma Hans Bühler.

23 Firma Hans Bühler napadla toto rozhodnutie pred Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko), ktorý jej žalobu zamietol. Podľa tohto súdu na určenie, či Firma Hans Bühler nemohla uplatniť oslobodenie od DPH z nadobudnutia v rámci Spoločenstva, je potrebné, aby splnila svoje osobitné ohlasovacie povinnosti. Zmienka o trojstranných transakciách pritom nebola uvedená na pôvodných súhrnných výkazoch týkajúcich sa obdobia od októbra 2012 do januára 2013. Tým teda podľa § 25 ods. 2 UStG 1994 zaniklo oslobodenie od dane. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) ďalej dospel k záveru, že rakúske identifikačné číslo DPH spoločnosti Firma Hans Bühler z 10. apríla 2013 už neplatilo, takže si táto spoločnosť nesplnila ohlasovacie povinnosti vo vzťahu k transakciám uskutočneným vo februári a marci 2013.

24 Firma Hans Bühler podala proti rozhodnutiu Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) opravný prostriedok *Revision* na Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko). Vnútroštátny súd vyjadril pochybnosti o záveroch, ku ktorým dospeli Daňový úrad Graz – mesto a Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vo veci zdanenia predmetných transakcií.

25 Za týchto okolností Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 141 písm. c) smernice [o DPH], od ktorého závisí – podľa článku 42 (v spojení s článkom 197) smernice [o DPH], – neuplatnenie článku 41 prvého odseku smernice [o DPH], vykladať v tom zmysle, že podmienka, ktorá je tam uvedená, nie je splnená, keď je zdaniteľná osoba usadená a identifikovaná pre DPH v tom členskom štáte, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar, a to aj v prípade, keď táto zdaniteľná osoba používa na konkrétne nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva identifikačné číslo DPH iného členského štátu?

2. Majú sa články 42 a 265 [smernice o DPH] v spojení s článkom 263 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že len súhrnný výkaz podaný v stanovenej lehote vedie k neuplatniteľnosti článku 41 prvého odseku smernice [o DPH]?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 141 písm. c) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že podmienka, ktorá je tam uvedená, nie je splnená, keď je zdaniteľná osoba usadená a identifikovaná pre DPH v tom členskom štáte, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar, a to aj v prípade, keď táto zdaniteľná osoba na predmetné nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva používa identifikačné číslo DPH iného členského štátu.

27 Článok 141 smernice o DPH stanovuje výnimku z pravidla uvedeného v článku 2 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, podľa ktorého nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu podlieha DPH.

28 Tento článok 141 stanovuje kumulatívne podmienky, za ktorých 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 smernice o DPH, najmä ak tento členský štát je príjemcom odoslania alebo prepravy v rámci Spoločenstva.

29 Článok 141 písm. a) smernice o DPH medzi týmito podmienkami vyžaduje, aby tovar nadobudla zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte určenia odoslania alebo prepravy v rámci Spoločenstva, ale je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte.

30 Článok 141 písm. b) smernice o DPH dopĺňa, že tovar je nadobudnutý na účely jeho následného dodania v tom istom členskom štáte zdaniteľnou osobou uvedenou v článku 141 písm. a) smernice o DPH.

31 Článok 141 písm. c) smernice o DPH, ktorý jej jediným ustanovením tohto článku, ktorého sa týkajú otázky vnútroštátneho súdu, vyžaduje, aby predmetný tovar takto nadobudnutý v rámci Spoločenstva bol priamo odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu ako z toho, v ktorom je zdaniteľná osoba identifikovaná pre DPH, osobe, pre ktorú zdaniteľná osoba následné dodanie uskutočňuje.

32 Toto posledné uvedené ustanovenie stanovuje podmienku týkajúcu sa členského štátu, v ktorom sa začala preprava v rámci Spoločenstva, aby sa na nadobudnutie v rámci Spoločenstva mohlo vzťahovať zjednodušujúce opatrenie stanovené v článku 141 smernice o DPH.

33 Podľa ustálenej judikatúry je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho doslovné znenie, ale aj kontext, v ktorom sa nachádza, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 50, a z 26. júla 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, bod 73).

34 V tejto súvislosti znenie článku 141 písm. c) smernice o DPH môže samo osebe naznačovať, že pokiaľ tovar v spore vo veci samej bol do Českej republiky odoslaný z Nemecka a spoločnosť Firma Hans Bühler mala nemecké identifikačné číslo DPH, malo by sa jej zamietnuť oslobodenie od DPH.

35 Ako však uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, z kontextu článku 141 písm. c) smernice o DPH, ako aj z cieľov tejto smernice vyplýva, že podmienka stanovená v tomto ustanovení označuje iný členský štát, ako je ten, v ktorom je nadobúdateľ identifikovaný pre DPH na konkrétne nadobudnutie, ktoré uskutočňuje.

36 V tejto súvislosti článok 141 písm. c) smernice o DPH v kontexte ostatných ustanovení smernice o DPH treba na jednej strane chápať so zreteľom na skutočnosť, že keď členský štát, v ktorom sa začala preprava, bol aj tým štátom, v ktorom je nadobúdateľ identifikovaný pre DPH na nadobudnutie tovaru, ktorý má byť prepravený, znamenalo by to, že sa táto transakcia uskutočnila v tomto členskom štáte a že ju nemožno považovať za „transakciu v rámci Spoločenstva“ v zmysle článku 20 prvého odseku smernice o DPH. V takom prípade sa neuplatní článok 141 smernice o DPH týkajúci sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

37 Na druhej strane, ako uviedol generálny advokát v bode 70 svojich návrhov, článok 141 písm. c) smernice o DPH treba chápať v súvislosti s článkami 42 a 265 tejto smernice, ktoré spresňujú a dopĺňajú podmienky uplatnenia zjednodušujúceho opatrenia stanoveného v článku 141 smernice o DPH. V tejto súvislosti treba poznamenať, že článok 265 smernice o DPH sa vzťahuje na členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo DPH, pod ktorým nadobudol tovar.

38 Z toho vyplýva, že ak je nadobúdateľ identifikovaný pre DPH vo viacerých členských štátoch, treba vziať do úvahy iba identifikačné číslo DPH, pod ktorým uskutočnil nadobudnutie v rámci Spoločenstva, na posúdenie, či je splnená podmienka stanovená v článku 141 písm. c) smernice o DPH.

39 Tento výklad je v súlade s cieľmi uvedenými v smernici o DPH a, presnejšie, s cieľmi zjednodušujúceho opatrenia stanoveného v článkoch 42, 141, 197 a 265 smernice o DPH. Na jednej strane cieľom prechodného režimu DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva, zavedeného smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), je presunúť daňový príjem do členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodávaných tovarov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. júna 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 37 a citovanú judikatúru).

40 Na druhej strane z odôvodnenia 38 smernice o DPH vyplýva, že je potrebné ustanoviť zjednodušujúce opatrenia zaručujúce rovnocenné zaobchádzanie vo všetkých členských štátoch pre zdaniteľné transakcie na domácom trhu súvisiace s obchodovaním s tovarom v rámci Spoločenstva, ktoré počas prechodného obdobia uskutočňujú zdaniteľné osoby neusadené na území členského štátu, v ktorom sa uskutočňuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, vrátane reťazových transakcií.

41 V tejto súvislosti, ako uviedol generálny advokát v bode 57 svojich návrhov, účelom článku 141 smernice o DPH je zabrániť sprostredkovateľovi prostredníctvom opatrení vymedzených v tomto článku 141, aby sa v členskom štáte určenia tovaru musel identifikovať pre DPH a podať daňové priznanie.

42 V tejto súvislosti nemožno režim zjednodušenia zavedený v článkoch 42, 141, 197 a 265 smernice o DPH odmietnuť zdaniteľnej osobe uskutočňujúcej nadobudnutie za podmienok stanovených v článku 141 smernice o DPH iba z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba je identifikovaná pre DPH aj v členskom štáte, v ktorom sa začína odoslanie alebo preprava tovaru v rámci Spoločenstva. Ako poznamenal generálny advokát v bode 72 svojich návrhov, takéto odmietnutie by vytváralo podstatný rozdiel v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami a mohlo by neodôvodnene obmedziť výkon hospodárskych činností na základe identifikácie zdaniteľnej osoby pre DPH.

43 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 141 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že podmienka, ktorá je tam uvedená, je splnená, keď je zdaniteľná osoba usadená a identifikovaná pre DPH v tom členskom štáte, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar, aj keď táto zdaniteľná osoba na predmetné nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva používa identifikačné číslo DPH iného členského štátu.

O druhej otázke

44 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 42 a 265 smernice o DPH v spojení s článkom 263 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňová správa členského štátu uplatnila článok 41 prvý odsek smernice o DPH iba z dôvodu, že v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočneného na účely následného dodania na území členského štátu zdaniteľná osoba identifikovaná pre DPH v tomto členskom štáte včas nepodala súhrnný výkaz uvedený v článku 265 smernice o DPH.

45 Treba pripomenúť, že odchylne od článku 41 prvého odseku smernice o DPH, ktorý odkazuje na členský štát, ktorý pridelil identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým nadobúdateľ uskutočnil predmetné nadobudnutie v rámci Spoločenstva, článok 42 smernice o DPH stanovuje, že nadobudnutie v rámci Spoločenstva sa považuje za podliehajúce DPH v členskom štáte určenia prepravy v rámci Spoločenstva, pokiaľ sú splnené dve kumulatívne podmienky stanovené v písm. a), resp. písm. b) tohto článku 42.

46 Podľa článku 42 písm. a) smernice o DPH musí sprostredkujúci nadobúdateľ preukázať, že svoje 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 DPH v súlade s článkom 197 smernice o DPH.

47 Článok 42 ods. b) smernice o DPH pridáva druhú podmienku, podľa ktorej nadobúdateľ musí spĺňať podmienky týkajúce sa podania súhrnného výkazu stanovené v článku 265 smernice o DPH. Toto posledné uvedené ustanovenie obsahuje špecifické informácie týkajúce sa reťazových transakcií, ako sú definované v článku 141 smernice o DPH, ktoré sprostredkujúci subjekt musí poskytnúť v súhrnnom výkaze, ktorý sa má podať daňovej správe členského štátu, ktorý mu pridelil identifikačné číslo DPH, pod ktorým uskutočnil nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

48 Pokiaľ ide o článok 263 smernice o DPH, tento článok stanovuje pravidlá týkajúce sa lehôt na podanie súhrnného výkazu.

49 Na rozdiel od toho, čo tvrdí rakúska vláda pred Súdnym dvorom, je potrebné uviesť, že hoci článok 42 písm. a) smernice o DPH stanovuje hmotnoprávnu podmienku toho, že také nadobudnutie, o aké ide vo veci samej, sa považuje za podliehajúce DPH v zmysle článku 40 tejto smernice, článok 42 písm. b) smernice o DPH stanovuje postupy, ako treba preukázať zdanenie v členskom štáte určenia prepravy alebo odoslania v rámci Spoločenstva tým, že sa odkáže na osobitné povinnosti, ktoré nadobúdateľ musí splniť pri podaní súhrnného výkazu. Také povinnosti súvisiace so súhrnnými výkazmi treba považovať za formálne.

50 Podľa zásady daňovej neutrality však nemožno tým, že zdaniteľná osoba nespĺňa formálne požiadavky stanovené v článku 42 písm. b) smernice o DPH, spochybniť uplatnenie článku 42 tejto smernice, ak sú okrem toho splnené hmotnoprávne podmienky stanovené v uvedenom článku 42 písm. a) (pozri analogicky rozsudky z 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46, a z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36). Odmietnutie uplatniť článok 42 smernice o DPH pre taký dôvod by totiž mohlo viesť k dvojitému zdaneniu v rozsahu, v akom sprostredkujúci nadobúdateľ podlieha dani podľa článku 41 ods. 1 smernice o DPH v členskom štáte, ktorý mu pridelil identifikačné číslo DPH, ktoré použil na túto transakciu, zatiaľ čo konečný nadobúdateľ by bol tiež zdanený v súlade s článkom 141 písm. e) a článkom 197 smernice o DPH. V tejto súvislosti treba dodať, že podľa judikatúry Súdneho dvora je cieľom článkov 41 a 42 smernice o DPH zabezpečiť výber DPH za predmetné nadobudnutie v rámci Spoločenstva na úrovni koncového nadobúdateľa, pričom sa má zabrániť dvojitému zdaneniu tejto transakcie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 35).

51 Z toho vyplýva, že článok 42 smernice o DPH sa uplatní, keď sú splnené hmotnoprávne podmienky. Na to je relevantné, aby identifikačné číslo pre DPH nadobúdateľa bolo v čase transakcií platné. Relevantná nie je naopak skutočnosť, že toto číslo už nie je platné ku dňu podania súhrnných výkazov.

52 V každom prípade nemôže členský štát bez toho, aby prekračoval hranice toho, čo je striktne nevyhnutné na zabezpečenie správneho výberu dane, stanoviť možnosť opravy súhrnných výkazov týkajúcich sa trojstranných transakcií, pričom tejto oprave odoberie praktickú účinnosť tým, že sa sprostredkujúcemu subjektu odmietne retroaktívne uplatnenie článku 42 smernice o DPH, keď tento subjekt predloží dôkaz o tom, že boli splnené hmotnoprávne požiadavky. S cieľom sankcionovať nedodržanie formálnych požiadaviek však členské štáty môžu stanoviť iné sankcie než odmietnutie uplatnenia článku 42 smernice o DPH, ako napríklad uloženie pokuty alebo peňažnej sankcie primeranej závažnosti porušenia (pozri analogicky rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 42).

53 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že pôvodné súhrnné výkazy za obdobie od októbra 2012 do decembra 2012 boli úplné, ale boli predložené oneskorene 8. februára 2013. Daňový úrad Graz – mesto sa tiež domnieval, že Firma Hans Bühler si nesplnila svoju povinnosť podať daňové priznanie za február a marec 2013, keďže identifikačné číslo pre DPH tejto spoločnosti už nebolo platné ku dňu predloženia súhrnných výkazov týkajúcich sa transakcií uskutočnených v tomto období.

54 Pokiaľ ide o toto posledné uvedené obdobie, treba uviesť, že samotnú okolnosť, že identifikačné číslo pre DPH spoločnosti Firma Hans Bühler nebolo už platné ku dňu podania predmetných súhrnných výkazov, o ktoré ide vo veci samej, nemožno považovať za porušenie článku 265 smernice o DPH. Toto ustanovenie totiž nevyžaduje, aby identifikačné číslo pre DPH, ktoré má zdaniteľná osoba, bolo stále platné ku dňu podania súhrnného výkazu. Podľa samotného znenia uvedeného ustanovenia musí súhrnný výkaz uvádzať číslo DPH, pod ktorým zdaniteľná osoba „uskutočnila“ predmetné nadobudnutie v rámci Spoločenstva, a nie číslo, ktoré mala ku dňu podania súhrnného výkazu.

55 Pokiaľ ide o súhrnné výkazy, ktoré boli podané oneskorene, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby článok 42 smernice o DPH bolo možné uplatniť, keď sú splnené hmotnoprávne podmienky uvedené v článku 42 písm. a) smernice o DPH, hoci formálna podmienka uvedená v článku 42 písm. b) smernice o DPH nebola splnená včas. Daňová správa členského štátu teda v zásade nemôže zdaniť nadobudnutie v rámci Spoločenstva iba z dôvodu, že nadobúdateľ včas nepodal riadne vyplnený súhrnný výkaz týkajúci sa jeho transakcie.

56 Treba však dodať, že ako uviedol generálny advokát v bode 91 svojich návrhov, existujú dva prípady, v ktorých nedodržanie formálnej požiadavky môže odôvodniť vylúčenie uplatnenia článku 42 smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 20. októbra 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, body 43, 44 a 46).

57 Na jednej strane môže porušenie formálnej požiadavky viesť k odmietnutiu uplatnenia článku 42 smernice o DPH, ak sa zdaniteľná osoba zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH (pozri analogicky rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 39 a citovanú judikatúru).

58 Vo veci samej nič v spise nenasvedčuje tomu, že Firma Hans Bühler bola zapojená do podvodu.

59 Na druhej strane nesplnenie formálnej požiadavky môže odôvodniť odmietnutie uplatnenia článku 42 smernice o DPH, ak je následkom tohto nesplnenia nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (pozri analogicky rozsudok z 9. februára 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovanú judikatúru).

60 Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či skutočnosť, že pôvodné súhrnné výkazy týkajúce sa obdobia od októbra 2012 do decembra 2012 boli predložené s oneskorením, mala za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.

61 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že články 42 a 265 smernice o DPH v spojení s článkom 263 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňová správa členského štátu uplatnila článok 41 prvý odsek smernice o DPH iba z dôvodu, že v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočneného na účely následného dodania na území členského štátu zdaniteľná osoba identifikovaná pre DPH v tomto členskom štáte včas nepodala súhrnný výkaz uvedený v článku 265 smernice o DPH.

O trovách

62 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 141 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že podmienka, ktorá je tam uvedená, je splnená, keď je zdaniteľná osoba usadená a identifikovaná pre daň z pridanej hodnoty (DPH) v tom členskom štáte, z ktorého odosiela alebo prepravuje tovar, aj keď táto zdaniteľná osoba na predmetné nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva používa identifikačné číslo DPH iného členského štátu.**

2. **Články 42 a 265 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, v spojení s článkom 263 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňová správa členského štátu uplatnila článok 41 prvý odsek smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, iba z dôvodu, že v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočneného na účely následného dodania na území členského štátu zdaniteľná osoba identifikovaná pre daň z pridanej hodnoty (DPH) v tomto členskom štáte včas nepodala súhrnný výkaz uvedený v článku 265 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45.**

Podpisy