Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. dubna 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Místo pořízení zboží uvnitř Společenství – Článek 42 – Pořízení zboží uvnitř Společenství, které je předmětem následného dodání – Článek 141 – Osvobození od daně – Trojstranný obchod – Zjednodušující opatření – Článek 265 – Oprava souhrnného hlášení“

Ve věci C-580/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) ze dne 19. října 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 17. listopadu 2016, v řízení

Firma Hans Bühler KG

proti

Finanzamt Graz-Stadt,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (zpravodajka) a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. října 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Firma Hans Bühler KG P. Schultem, Rechtsanwalt,

– za rakouskou vládu G. Eberhardem, F. Koppensteinerem a S. Pfeifferem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. listopadu 2017,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 141 písm. c), jakož i článků 42 a 265 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“), vykládaných ve spojení s čl. 41 prvním pododstavcem, jakož i s články 197 a 263 směrnice o DPH.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Firma Hans Bühler KG a Finanzamt Graz-Stadt (finanční úřad ve Štýrském Hradci, Rakousko) ve věci úhrady daně z přidané hodnoty (DPH) z plnění uskutečněných v období od října 2012 do března 2013.

Právní rámec

Unijní právo

3 Body 10 a 38 odůvodnění směrnice o DPH stanoví:

„(10) Během tohoto přechodného období by měla být plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství osobami povinnými k dani neosvobozenými od uplatňování daně zdaňována v členském státě určení za použití sazeb a podmínek stanovených tímto členským státem.“

[…]

(38) Je nezbytné přijmout zjednodušující opatření, jež zaručí rovné zacházení ve všech členských státech pro zdanitelná plnění na domácím trhu spojená s obchodem se zbožím uvnitř Společenství, uskutečněná během přechodného období osobami povinnými k dani neusazenými na území členského státu, v němž se pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečňuje, včetně řetězových plnění. Za tímto účelem je třeba harmonizovat předpisy týkající se režimu zdanění a osob povinných odvést daň, jež má být odvedena za tato plnění. Je však nezbytné v zásadě vyloučit z takových režimů zboží, které je určeno k dodání na maloobchodním stupni.“

4 Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[…]

b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:
   i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36“.

5 Článek 20 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„ ‚Pořízením zboží uvnitř Společenství‘ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

6 Článek 40 směrnice o DPH stanoví:

„Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.“

7 Článek 41 směrnice o DPH stanoví:

„Aniž je dotčen článek 40, má se za to, že se místo pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nachází na území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem daně podle článku 40.

Je-li pořízení zboží předmětem daně podle článku 40 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží poté, co bylo předmětem daně podle prvního pododstavce, základ daně se v členském státě, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, přiměřeně sníží.“

8 Článek 42 směrnice o DPH stanoví:

„Ustanovení čl. 41 prvního pododstavce se nepoužije a pořízení zboží uvnitř Společenství je předmětem daně podle článku 40, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

a) pořizovatel prokáže, že toto pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného podle článku 40, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197;

b) pořizovatel splnil povinnosti související s předložením souhrnného hlášení stanovené v článku 265.“

9 Článek 141 směrnice o DPH zní takto:

„Každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40, jsou-li splněny tyto podmínky:

a) pořízení zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě;

b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v témže členském státě uskutečňuje osoba povinná k dani uvedená v písmenu a);

c) zboží, které osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje;

d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno, je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v témže členském státě;

e) osoba uvedená v písmenu d) byla v souladu s článkem 197 určena za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.“

10 Článek 197 směrnice o DPH stanoví:

„1. Daň je povinen odvést pořizovatel zboží, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

a) zdanitelným plněním je dodání zboží za podmínek stanovených v článku 141;

b) pořizovatel je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v členském státě, v němž se dodání uskutečňuje;

c) faktura vystavená osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě pořizovatele, je vystavena v souladu s kapitolou 3 oddíly 3 až 5.

2. Je-li za osobu povinnou odvést daň ustanoven daňový zástupce podle článku 204, mohou členské státy stanovit odchylku od odstavce 1 tohoto článku.“

11 Článek 262 směrnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH podává souhrnné hlášení, ve kterém uvede tyto údaje:

a) pořizovatele identifikované pro účely DPH, kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 138 odst. 1 a odst. 2 písm. c);

b) osoby identifikované pro účely DPH, kterým dodala zboží v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 42;

c) osoby povinné k dani i právnické osoby nepovinné k dani identifikované pro účely DPH, kterým poskytla služby jiné než služby, které jsou v členském státě, v němž je plnění zdanitelné, osvobozeny od DPH a u nichž je podle článku 196 povinen odvést daň příjemce služby.“

12 Článek 263 směrnice o DPH stanoví:

„1. Souhrnné hlášení se vypracovává za každý kalendářní měsíc ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc a postupem stanoveným členskými státy.

[…]“

13 Článek 265 této směrnice stanoví:

„1. V případě pořízení zboží uvnitř Společenství uvedených v článku 42 uvede osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v členském státě, který jí přidělil číslo pro DPH, pod nímž uskutečnila tato pořízení, jasně v souhrnném hlášení tyto údaje

a) své identifikační číslo pro DPH v tomto členském státě, pod nímž uskutečnila pořízení a následné dodání zboží;

b) identifikační číslo pro DPH příjemce následného dodání uskutečněného osobou povinnou k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží; a

c) za každého příjemce následného dodání celkovou hodnotu, bez DPH, dodání uskutečněných osobou povinnou k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

2. Hodnota uvedená v odst. 1 písm. c) se přiznává za období stanovené v souladu s čl. 263 odst. 1 až 1b, v jehož průběhu vznikla daňová povinnost.“

Rakouské právo

14 Ustanovení § 3 odst. 8 Anhang (Binnenmarkt) [příloha (vnitřní trh)] Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 23. srpna 1994 (BGBl. 663/1994, dále jen „UStG z roku 1994“) stanoví:

„K pořízení zboží uvnitř Společenství dochází na území členského státu ukončení odeslání nebo […] přepravy zboží. Použije-li pořizovatel ve styku s dodavatelem identifikační číslo pro účely DPH, které mu bylo přidělené jiným členským státem, považuje se za místo pořízení zboží území tohoto členského státu, dokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předmětem DPH v členském státě uvedeném v první větě. V případě tohoto prokázání se *mutatis mutandis* použije § 16.“

15 Ustanovení § 25 UStG z roku 1994, nadepsaného „Trojstranný obchod“, ve znění použitelném pro rok 2012 (BGB1. I, 34/2010), zní takto:

„Definice

(1) K trojstrannému obchodu dochází tehdy, když tři podnikatelské subjekty ze tří různých členských států provádějí plnění týkající se téhož zboží, přičemž toto zboží dodá poslednímu pořizovateli přímo první dodavatel a jsou splněny podmínky uvedené v odstavci 3. Totéž platí i v případě, že posledním pořizovatelem je právnická osoba, která není podnikatelským subjektem nebo zboží nepořizuje pro svůj podnik.

Místo pořízení zboží uvnitř Společenství při trojstranném obchodu

(2) Pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu § 3 odst. 8 druhé věty je předmětem DPH, jestliže podnikatelský subjekt (pořizovatel) prokáže, že se uskutečnil trojstranný obchod a že tento subjekt splnil svou povinnost týkající se hlášení podle odstavce 6. Pokud podnikatelský subjekt svou povinnost týkající se hlášení nesplní, je se zpětnou účinností vyloučena možnost jeho osvobození od daně.

Osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství

(3) Na pořízení zboží uvnitř Společenství se osvobození od daně vztahuje za těchto podmínek:

a) podnikatelský subjekt (pořizovatel) nemá bydliště či sídlo v tuzemsku, je nicméně na území [Unie] identifikován pro účely DPH;

b) podnikatelský subjekt (pořizovatel) zboží pořídil za účelem jeho následného dodání jinému podnikatelskému subjektu nebo právnické osobě v tuzemsku, jež jsou identifikovány pro účely DPH v tuzemsku;

c) pořízené zboží pochází z jiného členského státu než státu, ve kterém je podnikatelský subjekt (pořizovatel) identifikován pro účely DPH;

d) právo nakládat s pořízeným zbožím přechází na posledního kupujícího (pořizovatele) přímo z prvního podnikatelského subjektu nebo prvního kupujícího;

e) daň je povinen odvést pořizovatel podle odstavce 5.

Vystavení faktury pořizovatelem

(4) Má-li být použito ustanovení odstavce 3 o osvobození od daně, musí faktura obsahovat navíc tyto údaje:

– výslovný odkaz na uskutečnění trojstranného obchodu uvnitř Společenství a na vznik související daňové povinnosti na straně posledního kupujícího,

– identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž podnikatelský subjekt (pořizovatel) uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží, a

– identifikační číslo pro účely DPH příjemce dodávky.

Osoba povinná k dani

(5) V případě trojstranného obchodu je daň povinen odvést příjemce dodávky, pokud faktura vystavená pořizovatelem odpovídá požadavkům uvedeným v odstavci 4.

Povinnosti pořizovatele

(6) Svou povinnost týkající se hlášení ve smyslu odstavce 2 splní podnikatelský subjekt tehdy, když ve svém souhrnném hlášení uvede následující údaje:

– tuzemské identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží,

– identifikační číslo pro účely DPH příjemce následné dodávky uskutečněné uvedeným podnikatelským subjektem, které mu bylo přiděleno v členském státě určení zaslaného nebo přepravovaného zboží,

– u každého z těchto příjemců celková cena dodávek uskutečněných tímto způsobem podnikatelským subjektem v členském státě určení zaslaného nebo přepravovaného zboží. Tyto částky se vykazují za kalendářní čtvrtletí, ve kterém vznikla daňová povinnost.

Povinnosti pořizovatele

(7) Při výpočtu daně podle § 20 se ke stanovené částce připočítá dlužná částka podle odstavce 5.“

16 Odstavec 4 tohoto ustanovení byl s účinností od 1. ledna 2013 změněn a zní napříště (ve znění BGB1. I, 112/2012) následovně:

„Vystavení faktury pořizovatelem

(4) Vystavení faktury se řídí předpisy členského státu, z něhož pořizovatel vyvíjí svou podnikatelskou činnost. Provede-li dodání stálá provozovna pořizovatele, je rozhodné právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází. Uplatňuje-li příjemce plnění, na něhož přechází daňový dluh, prostřednictvím dobropisu slevu na dani, řídí se vystavení faktury předpisy členského státu, ve kterém došlo k uskutečnění dodání.

Pokud se na vystavení faktury vztahují předpisy tohoto spolkového zákona, musí faktura obsahovat navíc i tyto údaje:

– výslovný odkaz na uskutečnění trojstranného obchodu uvnitř Společenství a na vznik související daňové povinnosti na straně posledního kupujícího,

– identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž podnikatelský subjekt (pořizovatel) uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží, a

– identifikační číslo pro účely DPH příjemce dodávky.“

17 Souhrnná hlášení se podávají v souladu s ustanovením § 21 odst. 3 UStG z roku 1994 do konce kalendářního měsíce následujícího po vykazovaném období.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 Firma Hans Bühler, komanditní společnost se sídlem a identifikací pro účely DPH v Německu, se v tomto členském státě zabývá výrobní a obchodní činností. V období od října 2012 do března 2013 byla identifikovaná pro účely DPH také v Rakousku, kde měla v úmyslu zřídit stálou provozovnu.

19 V průběhu tohoto období společnost Firma Hans Bühler používala rakouské identifikační číslo pro účely DPH výlučně pro plnění, která probíhala následovně: od dodavatelů usazených v Německu nakoupila výrobky, které následně přeprodala zákazníkovi usazenému a identifikovanému pro účely DPH v České republice. Němečtí dodavatelé výrobky odeslali přímo konečnému českému pořizovateli.

20 Němečtí dodavatelé na fakturách vystavených společnosti Firma Hans Bühler uváděli její rakouské identifikační číslo pro účely DPH, jakož i svoje německé identifikační číslo pro účely DPH. Firma Hans Bühler dále vystavovala faktury konečnému pořizovateli, na nichž uváděla své rakouské identifikační číslo pro účely DPH a české identifikační číslo pro účely DPH svého zákazníka. Na těchto fakturách bylo rovněž uvedeno, že tato plnění jsou „trojstrannými obchody uvnitř Společenství“, a osobou povinnou odvést DPH je tedy konečný pořizovatel.

21 Dne 8. února 2013 podala Firma Hans Bühler u rakouských daňových orgánů souhrnná hlášení za období od října 2012 do ledna 2013, ve kterých uvedla své rakouské identifikační číslo pro účely DPH, jakož i české identifikační číslo pro účely DPH konečného pořizovatele. V těchto hlášeních nebylo pole „trojstranné obchody“ vyplněno. Firma Hans Bühler až dopisem ze dne 10. dubna 2013 opravila tato souhrnná hlášení, když uvedla, že vykázaná plnění jsou součástí trojstranných obchodů. K témuž dni podala tato společnost rovněž souhrnná hlášení za měsíce únor a březen 2013.

22 Finanční úřad ve Štýrském Hradci měl za to, že plnění vykázaná společností Firma Hans Bühler jsou „trojstrannými obchody vykazujícími nedostatky“, neboť tato osoba povinná k dani nesplnila zvláštní povinnosti týkající se hlášení a nepředložila důkaz, že obchod byl skutečně předmětem DPH v České republice na úrovni konečného pořízení. Finanční úřad ve Štýrském Hradci rovněž usoudil, že i když k pořízením zboží uvnitř Společenství došlo v České republice, má se za to, že k nim došlo i v Rakousku, neboť Firma Hans Bühler použila rakouské identifikační číslo pro účely DPH. Finanční úřad ve Štýrském Hradci tedy rozhodl, že pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněná společností Firma Hans Bühler budou podléhat DPH.

23 Firma Hans Bühler napadla toto rozhodnutí před Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko), který její žalobu zamítl. Podle tohoto soudu k určení, zda Firma Hans Bühler může uplatnit osvobození od DPH ze svých pořízení zboží uvnitř Společenství, bylo nutné, aby splnila zvláštní povinnosti týkající se hlášení. Uvedení trojstranných obchodů přitom nebylo zmíněno na původních souhrnných hlášeních týkajících se období od října 2012 do ledna 2013. Na základě toho tedy pozbyla možnosti uplatnit osvobození od daně podle ustanovení § 25 odst. 2 UStG z roku 1994. Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) měl rovněž za to, že rakouské identifikační číslo pro účely DPH společnosti Firma Hans Bühler již dne 10. dubna 2013 nebylo platné, a v důsledku toho tato společnost nesplnila ani povinnost týkající se hlášení pro obchody z období měsíců únor a březen 2013.

24 Firma Hans Bühler podala proti rozhodnutí Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) opravný prostředek „Revision“ u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko). Předkládající soud vyjadřuje pochybnosti ohledně posouzení finančního úřadu ve Štýrském Hradci a Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) týkajícího se zdanění dotčených plnění.

25 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 141 písm. c) směrnice [o DPH], na němž podle ustanovení článku 42 (ve spojení s článkem 197) směrnice [o DPH] závisí nepoužití čl. 41 prvního pododstavce směrnice [o DPH], vykládán v tom smyslu, že podmínka, která je v něm uvedena, není splněna tehdy, když osoba povinná k dani je usazena a pro účely DPH identifikována v členském státě, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, i když tato osoba pro dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství používá identifikační číslo pro účely DPH jiného členského státu?

2) Mají být články 42 a 265 [směrnice o DPH] ve spojení s článkem 263 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že čl. 41 první pododstavec směrnice [o DPH] se nepoužije pouze tehdy, když je souhrnné hlášení podáno ve stanovené lhůtě?“

K předběžným otázkám

K první otázce

26 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 141 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že podmínka, která je v něm uvedena, není splněna tehdy, když je osoba povinná k dani usazena a pro účely DPH identifikována v členském státě, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, i když tato osoba pro dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství používá identifikační číslo pro účely DPH jiného členského státu.

27 Článek 141 směrnice o DPH upravuje režim odchylující se od pravidla uvedeného v čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, podle něhož pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu je předmětem DPH.

28 Tento článek 141 stanoví kumulativní podmínky, za nichž každý členský stát přijme zvláštní opatření k zajištění toho, aby daň nebyla vybírána při pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněných na jeho území na základě článku 40 směrnice o DPH, to znamená, je-li tento členský stát státem určení odeslání nebo přepravy zboží uvnitř Společenství.

29 V rámci těchto podmínek se v čl. 141 písm. a) směrnice o DPH vyžaduje, aby pořízení zboží uskutečnila osoba povinná k dani, která není usazena v členském státě určení odeslání nebo přepravy zboží uvnitř Společenství, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě.

30 Článek 141 písm. b) směrnice o DPH dodává, že pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží v témže členském státě osobou povinnou k dani uvedenou v čl. 141 písm. a) směrnice o DPH.

31 Článek 141 písm. c) směrnice o DPH, jediné ustanovení tohoto článku, jehož se týkají dotazy předkládajícího soudu, vyžaduje, aby zboží, které je předmětem dotčeného pořízení uvnitř Společenství, bylo přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je osoba povinná k dani identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje.

32 Posledně uvedené ustanovení stanoví podmínku týkající se členského státu zahájení přepravy zboží uvnitř Společenství k tomu, aby se na pořízení zboží uvnitř Společenství mohlo uplatnit zjednodušující opatření stanovené v článku 141 směrnice o DPH.

33 Podle ustálené judikatury, pokud jde o výklad ustanovení unijního práva, je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 50, a ze dne 26. července 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, bod 73).

34 V tomto ohledu by ze znění čl. 141 písm. c) směrnice o DPH mohlo samo o sobě vyplývat, že jelikož bylo zboží dotčené ve věci v původním řízení odesláno do České republiky z Německa a Firma Hans Bühler byla držitelem německého identifikačního čísla pro účely DPH, je třeba posledně uvedené společnosti osvobození od DPH odepřít.

35 Jak však uvádí Evropská komise ve svém písemném vyjádření, z kontextu čl. 141 písm. c) směrnice o DPH, jakož i z cílů této směrnice vyplývá, že podmínka stanovená v tomto ustanovení označuje jiný členský stát než členský stát, v němž je pořizovatel identifikován pro účely DPH pro specifické pořízení, které uskutečňuje.

36 V tomto ohledu je třeba čl. 141 písm. c) směrnice o DPH v kontextu ostatních ustanovení směrnice o DPH chápat jednak s ohledem na skutečnost, že pokud by byl členský stát zahájení přepravy rovněž členským státem, v němž je pořizovatel identifikován pro účely DPH pro pořízení zboží, které je předmětem přepravy, znamenalo by to, že k tomuto plnění došlo v tomto členském státě a toto plnění by nemohlo být kvalifikováno jako „obchod uvnitř Společenství“ ve smyslu čl. 20 prvního pododstavce směrnice o DPH. V tomto případě by se článek 141 směrnice o DPH, který se týká pořízení zboží uvnitř Společenství, neuplatnil.

37 Dále, jak uvedl generální advokát v bodě 70 svého stanoviska, čl. 141 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán ve světle článků 42 a 265 této směrnice, které upřesňují a doplňují podmínky pro uplatnění zjednodušujícího opatření stanoveného v článku 141 směrnice o DPH. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že se článek 265 směrnice o DPH týká členského státu, který pořizovateli přidělil identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž uskutečnil pořízení.

38 Z toho vyplývá, že je-li pořizovatel identifikován pro účely DPH v několika členských státech, je třeba pro posouzení, zda je splněna podmínka stanovená v čl. 141 písm. c) směrnice o DPH, zohlednit pouze identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství.

39 Tento výklad je v souladu s cíli sledovanými směrnicí o DPH, a konkrétně zjednodušujícím opatřením stanoveným v článcích 42, 141, 197 a 265 směrnice o DPH. Cílem přechodné úpravy o DPH vztahující se na obchod uvnitř Společenství zavedené směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) je poukázat daňový příjem členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, bod 37 a citovaná judikatura).

40 Dále z bodu 38 odůvodnění směrnice o DPH vyplývá, že je nezbytné přijmout zjednodušující opatření, jež zaručí rovné zacházení ve všech členských státech pro zdanitelná plnění na domácím trhu spojená s obchodem se zbožím uvnitř Společenství, uskutečněná během přechodného období osobami povinnými k dani neusazenými na území členského státu, v němž se pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečňuje, včetně řetězových plnění.

41 V tomto ohledu, jak uvádí generální advokát v bodě 57 svého stanoviska, cílem článku 141 směrnice o DPH je, aby zprostředkující subjekt nebyl v návaznosti na takový sled plnění, jak je definován v tomtéž článku 141, povinen registrovat se a podávat daňové přiznání v členském státě místa určení zboží.

42 Z tohoto hlediska využití režimu zjednodušení zavedeného v článcích 42, 141, 197 a 265 směrnice o DPH nelze odepřít osobě povinné k dani, která uskutečňuje pořízení zboží za podmínek stanovených v článku 141 směrnice o DPH, pouze z toho důvodu, že tato osoba povinná k dani je pro účely DPH identifikována rovněž v členském státě, v němž došlo k zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Jak poznamenal generální advokát v bodě 72 svého stanoviska, takové odepření by vytvářelo významný rozdíl ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani a mohlo by neodůvodněně omezit výkon hospodářských činností na základě identifikací osob povinných k dani pro účely DPH.

43 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 141 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že podmínka, která je v něm uvedena, je splněna tehdy, když je osoba povinná k dani usazena a pro účely DPH identifikována v členském státě, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, avšak tato osoba pro dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství používá identifikační číslo pro účely DPH jiného členského státu.

Ke druhé otázce

44 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda články 42 a 265 směrnice o DPH, vykládané ve spojení s článkem 263 směrnice o DPH, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu použil čl. 41 první pododstavec směrnice o DPH pouze z toho důvodu, že v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněného pro potřeby následného dodání na území členského státu osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v tomto členském státě nepodala souhrnné hlášení uvedené v článku 265 směrnice o DPH ve stanovené lhůtě.

45 Je třeba připomenout, že odchylně od čl. 41 prvního pododstavce směrnice o DPH, který se týká členského státu, který přidělil identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž pořizovatel uskutečnil dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství, článek 42 směrnice o DPH stanoví, že pořízení zboží uvnitř Společenství je předmětem DPH v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství, jsou-li splněny obě kumulativní podmínky stanovené v písm. a) a b) uvedeného článku 42.

46 V souladu s čl. 42 písm. a) směrnice o DPH musí zprostředkující pořizovatel prokázat, že pořízení uskutečnil pro potřeby následného dodání na území členského státu určeného podle článku 40 směrnice o DPH, pro které byl příjemce tohoto dodání určen za osobu povinnou odvést daň podle článku 197 směrnice o DPH.

47 Článek 42 písm. b) směrnice o DPH doplňuje druhou podmínku, podle níž pořizovatel musí splnit povinnosti související s předložením souhrnného hlášení stanovené v článku 265 směrnice o DPH. Posledně uvedené ustanovení podrobně uvádí specifické informace týkající se řetězových plnění, jak jsou definována v článku 141 směrnice o DPH, které zprostředkující subjekt musí poskytnout v souhrnném hlášení, které je třeba podat u daňového orgánu členského státu, který mu přidělil identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství.

48 Pokud jde o článek 263 směrnice o DPH, tento článek stanoví pravidla týkající se lhůt stanovených pro podání souhrnných hlášení.

49 Na rozdíl od toho, co tvrdí rakouská vláda před Soudním dvorem, je třeba uvést, že zatímco čl. 42 písm. a) směrnice o DPH blíže stanoví hmotněprávní podmínku vyžadovanou k tomu, aby takové pořízení, jako je pořízení dotčené ve věci v původním řízení, bylo předmětem DPH podle článku 40 této směrnice, čl. 42 písm. b) směrnice o DPH blíže stanoví způsoby, jak musí být

předložen důkaz o zdanění v členském státě určení přepravy nebo odeslání zboží uvnitř Společenství, s odkazem na zvláštní povinnosti, které pořizovatel musí splnit při podání souhrnného hlášení. Takové povinnosti týkající se souhrnných hlášení je třeba považovat za formální.

50 Na základě zásady daňové neutrality přitom platí, že skutečnost, že osoba povinná k dani nesplní formální požadavky stanovené v čl. 42 písm. b) směrnice o DPH, nemůže vést ke zpochybnění použití článku 42 této směrnice, jsou-li vedle toho splněny hmotněprávní podmínky uvedené ve zmíněném čl. 42 písm. a) (viz obdobně rozsudky ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46, a ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36). Odmítnutí použít článek 42 směrnice o DPH z takového důvodu by totiž mohlo vést ke dvojímu zdanění, jelikož by byl zdaněn rovněž zprostředkující pořizovatel podle čl. 41 odst. 1 směrnice o DPH v členském státě, který mu přidělil identifikační číslo pro účely DPH, které používal pro toto plnění, zatímco by byl zdaněn i konečný pořizovatel podle čl. 141 písm. e) a článku 197 směrnice o DPH. V tomto ohledu je třeba dodat, že podle judikatury Soudního dvora články 41 a 42 směrnice o DPH mají za cíl zajistit, aby předmětem DPH bylo dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství na úrovni konečného pořizovatele, přičemž se zamezí dvojímu zdanění tohoto plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 35).

51 Z toho vyplývá, že se článek 42 směrnice o DPH použije, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky. V tomto ohledu je relevantní skutečnost, že identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH je v okamžiku provádění obchodů platné. Naproti tomu není relevantní skutečnost, že toto číslo již není platné ke dni podání souhrnných hlášení.

52 V každém případě členský stát nemůže stanovit, neboť jinak by šel na rámec toho, co je striktně nezbytné k zajištění správného výběru daně, možnost opravy souhrnných hlášení týkající se trojstranných obchodů a zároveň tuto opravu zbavit účinku tím, že by zprostředkujícímu subjektu odmítl přiznat použití článku 42 směrnice o DPH se zpětnou účinností, pokud tento subjekt předloží důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny. Nicméně za účelem sankcionování nedodržení formálních požadavků mohou členské státy stanovit jiné sankce než odmítnutí použití článku 42 směrnice o DPH, jako je uložení pokuty nebo peněžní sankce přiměřené závažnosti protiprávního jednání (viz obdobně rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 42).

53 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že původní souhrnná hlášení za období od října 2012 do prosince 2012 byla úplná, ale byla podána opožděně dne 8. února 2013. Finanční úřad ve Štýrském Hradci měl rovněž za to, že Firma Hans Bühler nesplnila povinnosti týkající se hlášení za období únor a březen 2013, jelikož ke dni podání souhrnných hlášení týkajících se obchodů uskutečněných v průběhu tohoto období identifikační číslo této společnosti pro účely DPH již nebylo platné.

54 Co se týče posledně uvedeného období, je třeba uvést, že pouhou okolnost, že identifikační číslo pro účely DPH společnosti Firma Hans Bühler již nebylo platné ke dni podání souhrnných hlášení dotčených v původním řízení, nelze považovat za porušení článku 265 směrnice o DPH. Toto ustanovení totiž nevyžaduje, aby identifikační číslo pro účely DPH, kterým disponuje osoba povinná k dani, bylo stále platné ke dni podání souhrnného hlášení. Podle samotného znění uvedeného ustanovení musí být v souhrnném hlášení uvedeno číslo pro účely DPH, pod nímž osoba povinná k dani „uskutečnila“ dotčená pořízení zboží uvnitř Společenství, a nikoli číslo pro účely DPH, kterým disponuje ke dni podání souhrnného hlášení.

55 Pokud jde o souhrnná hlášení, která byla podána opožděně, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby článek 42 směrnice o DPH mohl být uplatněn, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky stanovené v čl. 42 písm. a) směrnice o DPH, i když formální podmínka stanovená v čl. 42 písm. b) směrnice o DPH nebyla splněna ve stanovené lhůtě. Daňový orgán členského státu tudíž v zásadě nemůže zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství pouze z důvodu, že pořizovatel nepodal ve stanovené lhůtě řádné vyplněné souhrnné hlášení týkající se jeho obchodu.

56 Je však třeba dodat, jak uvedl generální advokát v bodě 91 svého stanoviska, že existují dva případy, kdy nesplnění formálního požadavku může odůvodnit nepoužití článku 42 směrnice o DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, body 43, 44 a 46).

57 Porušení formálního požadavku může vést k tomu, že se nepoužije článek 42 směrnice o DPH, jestliže se osoba povinná k dani úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 39 a citovaná judikatura).

58 Ve věci v původním řízení ze žádné skutečnosti ve spise nevyplývá, že by Firma Hans Bühler byla zapojena do podvodu.

59 Dále porušení formálního požadavku může odůvodnit nepoužití článku 42 směrnice o DPH, pokud toto porušení má za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (viz obdobně rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 42 a citovaná judikatura).

60 Předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda skutečnost, že původní souhrnná hlášení týkající se období od října 2012 do prosince 2012 byla podána opožděně, měla za následek nemožnost předložit spolehlivý důkaz o tom, že hmotněprávní požadavky byly splněny.

61 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že články 42 a 265 směrnice o DPH, vykládané ve spojení s článkem 263 směrnice o DPH, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu použil čl. 41 první pododstavec směrnice o DPH pouze z toho důvodu, že v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněného pro potřeby následného dodání na území členského státu osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH v tomto členském státě nepodala souhrnné hlášení uvedené v článku 265 směrnice o DPH ve stanovené lhůtě.

K nákladům řízení

62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 141 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že podmínka, která je v něm uvedena, je splněna tehdy, když je osoba povinná k dani usazena a pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) identifikována v členském státě, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, avšak tato osoba pro dotčené pořízení zboží uvnitř Společenství používá identifikační číslo pro účely DPH jiného členského státu.**

2) **Články 42 a 265 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, vykládané ve spojení s článkem 263 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový orgán členského státu použil čl. 41 první pododstavec směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, pouze z toho důvodu, že v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněného pro potřeby následného dodání na území členského**

státu osoba povinná k dani identifikovaná pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) v tomto členském státě nepodala souhrnné hlášení uvedené v článku 265 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, ve stanovené lhůtě.

Podpisy.