

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 30. listopadu 2017(1)

Věc C-580/16

Firma Hans Bühler KG

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Dodání zboží odeslaného nebo přepraveného uvnitř Evropské unie – Osvobození – Dodání osobou povinnou k dani z jednoho členského státu pořizovateli v jiném členském státě – Situace, kdy osoba povinná k dani uvede na faktuře své identifikační číslo pro účely DPH v určitém členském státě“

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 141 písm. c) a článků 42 a 265 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2) ve znění použitelném na skutkové okolnosti projednávané věci, ve spojení s čl. 41 odst. 1 a články 197 a 263 uvedené směrnice.
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.
3. Jejím cílem je vyjasnění podmínek pro použití zjednodušujícího opatření pro zdanění transakcí zahrnujících tři osoby povinné k dani identifikované pro účely DPH ve třech různých členských státech.
4. V tomto zvláštním případě pořízení zboží uvnitř Společenství, obvykle označovaném jako „trojstranný obchod“ a znázorněném na níže uvedeném schématu, je zboží dodáno osobou povinnou k dani A, identifikovanou pro účely DPH v členském státě 1, osobou povinnou k dani B, identifikovanou pro účely DPH v členském státě 2, která následně dodá totéž zboží osobou povinnou k dani C, identifikovanou pro účely DPH v členském státě 3, přičemž zboží je přímo odesíláno nebo přepravováno z členského státu 1 do členského státu 3.

Řecký stát 2

Os. povinná k dani B

Řecký stát 1

Os. povinná k dani A

Řecký stát 3

Os. povinná k dani C

Trasa převodu vlastnictví

Fyzický pohyb zboží

5. Cílem je, aby osoba povinná k dani B byla osvobozena od DPH za pořízení zboží uvnitř Společenství v Řeckém státě, v němž je zboží dodáno, a následně aby byla osvobozena od povinnosti identifikace pro účely DPH (dále jen „identifikace pro účely DPH“) v tomto Řeckém státě; zdanění následného dodání by měla nést osoba povinná k dani C ve stejném Řeckém státě.

6. Budu tvrdit, že pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky pořízení zboží uvnitř Společenství, nelze osobě povinné k dani B odepřít využití zjednodušujícího opatření stanoveného v článku 141 směrnice o DPH z důvodu, že nesmí být identifikována pro účely DPH v Řeckém státě odeslání zboží, nebo z důvodu, že souhrnné hlášení o dotčených obchodech nebylo podáno nebo opraveno ve stanovené lhůtě.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

7. Článek 40 směrnice o DPH:

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

8. Článek 41 této směrnice zní:

„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 Řeckého státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž pořízovatel zboží pořídil, pokud pořízovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předem dané 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, sníží.

9. Článek 42 uvedené směrnice 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.“

10. Článek 141 téže směrnice stanoví:

„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 uskutečněnou osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.“

11. 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.“

12. Článek 262 této směrnice uvádí:

„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 [...].“

13. Článek 263 uvedené směrnice zní:

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

1a. Za podmínek a v mezích, které mohou stanovit, však mohou členské státy osobám povinným k dani povolit, aby podávaly souhrnné hlášení za každé kalendářní čtvrtletí ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc od konce daného čtvrtletí, pokud celková hodnota dodání zboží podle čl. 264 odst. 1 písm. d) a čl. 265 odst. 1 písm. c) za čtvrtletí bez DPH nepřesáhne v daném čtvrtletí ani v žádném ze čtyř předcházejících čtvrtletí částku 50 000 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně.

Možnost stanovenou v prvním pododstavci nelze uplatnit od konce měsíce, ve kterém celková hodnota dodání zboží podle čl. 264 odst. 1 písm. d) a čl. 265 odst. 1 písm. c) bez DPH nepřesáhne za běžné čtvrtletí částku 50 000 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně. V takovém případě se souhrnné hlášení vypracuje za měsíc nebo měsíce, které uplynuly od začátku čtvrtletí, ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc.

1b. Do 31. prosince 2011 mohou členské státy stanovit hodnotu uvedenou v odstavci 1a na 100 000 [eur] nebo ekvivalent této částky v národní měně.

[...]

2. Za podmínek, které stanoví, umožní členské státy podání souhrnného hlášení podle odstavce 1 zasláním souboru elektronickými prostředky a mohou rovněž zaslání souboru elektronickými prostředky vyžadovat.“

14. Článek 265 též 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

uskutečných osobou povinnou k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

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

15. Článek 266 směrnice o DPH stanoví:

„Odchylně od článků 264 a 265 mohou členské státy stanovit, že souhrnné hlášení musí uvádět další údaje.“

B. Rakouské právo

16. Ustanovení § 3 odst. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obrátu) ze dne 23. srpna 1994(3) 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.“

17. Ustanovení § 25 UStG 1994, nadepsaný „Trojstranný obchod“, ve znění účinném pro rok 2012(4) stanoví:

„Definice

1) K trojstrannému obchodu dochází tehdy, když tři podnikatelské subjekty ze třech různých členských států provádějí plnění týkající se téhož zboží, při němž 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 ani sídlo v tuzemsku, je nicméně na území [Unie] identifikován pro účely DPH;

b) podnikatelský subjekt (pořizovatel) zboží pořídl 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)(5) 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.“

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

II. Skutkový základ sporu v povodním řízení a předběžné otázky

19. Společnost 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 dubna 2013(6) byla kromě toho identifikovaná pro účely DPH také v Rakousku, neboť měla v úmyslu zřídit v tomto členském státě stálou provozovnu. V době podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce tento svůj záměr dosud neuskutečnila(7).

20. V období od října 2012 do března 2013 tato společnost několikrát nakoupila zboží od dodavatelů usazených v Německu a toto zboží následně proprodala zákazníkovi usazenému a identifikovanému pro účely DPH v České republice. Zboží bylo českému odběrateli přepraveno přímo německými dodavateli. Společnost Firma Hans Bühler pro tyto obchody, které považovala za trojstranné, používala výlučně své rakouské identifikační číslo pro účely DPH.

21. Německí dodavatelé na fakturách vystavených této společnosti uváděli své německé identifikační číslo pro účely DPH i rakouské identifikační číslo pro účely DPH společnosti Firma Hans Bühler. Společnost Firma Hans Bühler vystavovala faktury svému českému odběrateli se svým rakouským identifikačním číslem a s českým identifikačním číslem pořizovatele. Bylo v nich uvedeno, že je jedná o „trojstranné obchody uvnitř Společenství“ a že osobou povinnou odvést DPH je tedy konečný pořizovatel.

22. Dne 8. února 2013 společnost Firma Hans Bühler podala u rakouských daňových orgánů souhrnná hlášení za období od října 2012 do ledna 2013, ve kterých uvedla své rakouské identifikační číslo pro účely DPH a české identifikační číslo konečného pořizovatele. V těchto hlášeních nebylo pole „trojstranné obchody“ vyplněno.

23. Následně dne 10. dubna 2013, společnost Firma Hans Bühler tato souhrnná hlášení opravila, přičemž uvedla, že se jednalo o trojstranné obchody, a předložila další souhrnná hlášení za období měsíce února a března 2013.

24. Finanční úřad ve Štýrském Hradci měl za to, že obchody mezi německými dodavateli a společností Firma Hans Bühler by měly být v Rakousku předmětem DPH, neboť se jednalo o pořízení zboží uvnitř Společenství.

25. Považoval je za „nevdařené“ trojstranné obchody, neboť tato osoba povinná k dani nesplnila povinnost týkající se hlášení ani nepředložila důkaz, že obchod byl předmětem DPH v České republice na úrovni konečného pořízení. Tento správní orgán rovněž usoudil, že i pokud by k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo v České republice, jednalo by se rovněž o pořízení uskutečněné v Rakousku, neboť společnost Firma Hans Bühler použila rakouské identifikační číslo pro účely DPH.

26. Žalobu podanou společností Firma Hans Bühler proti tomuto rozhodnutí Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) zamítnul z důvodu, že pořizovatel pozbyl možnost uplatnit osvobození od DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství podle § 25 odst. 2 UStG 1994, neboť nesplnil zvláštní povinnosti týkající se hlášení stanovené uvedeným ustanovením. 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 že tedy tato společnost navíc nesplnila povinnost týkající se hlášení, stanovenou v § 25 odst. 6 UStG 1994, pro obchody z období měsíce února a března 2013.

27. Společnost Firma Hans Bühler podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek „Revision“ u Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko).

28. Tento soud vyjádřil pochybnosti ve vztahu ke konsenzu mezi osobou povinnou k dani, finančním úřadem ve Štýrském Hradci a Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) ohledně použitelnosti ustanovení týkajících se trojstranných obchodů.

29. Poté, co poukázal na skutečnost, že dva „podnikatelské subjekty“ ve smyslu definice uvedené v § 25 odst. 1 UStG 1994, jsou usazeny ve stejném členském státě, tedy ve Spolkové republice, se uvedený soud zabýval otázkou, jaké důsledky má s ohledem na ustanovení čl. 141 písm. c) směrnice o DPH skutečnost, že zboží bylo zasláno nebo přepravováno z uvedeného členského státu, a tudíž otázkou určujícího znaku pro posouzení plnění. Pokud by tímto znakem mělo být pouze identifikační číslo pro účely DPH použité osobou povinnou k dani, poukazuje soud na možné dopady takového řešení na případě registrace pouze pro účely provádění trojstranných obchodů.

30. A konečně Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) vyjadřuje nesouhlas s finančním úřadem ve Štýrském Hradci a s Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud), pokud jde o právní následky nesplnění povinností týkajících se hlášení s ohledem na články 41 a 42 směrnice o DPH, jakož i judikaturu Soudního dvora týkající se oprav faktur.

31. 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], který podle ustanovení článku směrnice [o DPH] 42 (ve spojení s jejím článkem 197) umožňuje, že se nepoužije čl. 41 odst. 1 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 přepravováno, i když tato osoba pro pořízení určitého 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 jejím článkem 263 vykládány v tom smyslu, že čl. 41 odst. 1 směrnice [o DPH] se nepoužije pouze tehdy, když je souhrnné hlášení podáno ve stanovené lhůtě?“

III. Analýza

A. Úvodní poznámky

32. První předběžnou otázkou předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby se poprvé vyjádřil k podmínkám uplatnění opatření zavedeného článkem 141 směrnice o DPH(8), jež musí být splněny pro to, aby pořízení zboží uvnitř Společenství osobou povinnou k dani pro účely následného dodání nepodléhalo na území téhož členského státu DPH uvedeného členského státu.

33. Vzhledem k tomu, že se jedná o zjednodušující opatření, považují za vhodné zařít tím, že jej zasadím do obecnějšího kontextu pravidel platných pro obchod se zbožím uvnitř Společenství(9), do něhož náleží.

34. Článek 141 směrnice o DPH v podstatě přebírá čl. 28c část E odst. 3 první až pátou odrážku šesté směrnice.

35. Článek 28c část E šesté směrnice byl doplněn ustanovením čl. 1 odst. 22 směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty aební směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic(10), která vložila hlavu XVIa, obsahující články 28a až 28m, které zavádí přechodný daňový režim pro obchod mezi členskými státy(11) a zejména výjimky.

36. Ustanovení čl. 28c části E šesté směrnice nebyla podstatně změněna od jejich vzniku čl. 1 odst. 13 směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388 a zavádí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty(12).

37. Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty(13), jehož cílem je, podle bodu 4 tohoto nařízení, „zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici [o DPH], zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného plnění“, neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o osvobozeních spojených s plněními uvnitř Společenství uvedených v člancích 138 až 142 směrnice o DPH(14).

38. Článek 141 této směrnice tedy představuje součást obecného mechanismu osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství od daně. Abych usnadnil pochopení mechanismu, který toto ustanovení zavedlo(15), jeví se mi nezbytným připomenout některé základní pojmy v oblasti obchodování se zbožím uvnitř Společenství plynoucí ze směrnice o DPH a judikatury Soudního dvora.

39. Zaprvé podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) uvedené směrnice je předmětem DPH pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková(16).

40. První pododstavec článku 20 uvedené směrnice stanoví, že „[p]ořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

41. Článek 42 směrnice o DPH se týká specifického případu pořízení pro účely následného dodání, stejně jako článek 141 písm. b) uvedené směrnice.

42. Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství, tedy místo kde dochází ke zdanění plnění, se podle článku 40 této směrnice „považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořízovateli“.

43. Dále, jak připomenul Soudní dvůr:

– „dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci, aťkoliv tato operace zakládá různé práva a povinnosti jak pro smluvní strany transakce, tak i pro daňové orgány dotyčných členských států“(17),

– „[j]akékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se koná odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice[(18)], má tak za logický následek dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce téže směrnice[(19)] (rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)“(20),

– „[z] toho vyplývá, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně odpovídající pořízení uvnitř Společenství umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH“(21), a že

– „k pořízení zboží uvnitř Společenství dochází a osvobození dodání zboží uvnitř

Společenství od dan? lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy v?c fyzicky opustila území členského státu dodání“(22).

44. Konečně podmínkou zvláštní úpravy ve směrnici o DPH, tj. článku 141 směrnice, která je definuje, jsou pouze trojstranné obchody. Z ní plyne, že tyto obchody musí být prováděny těmi osobami povinnými k dani, které jsou pro účely DPH identifikovány ve třech různých členských státech, s touto zvláštností, že dotčené zboží je zasíláno nebo přepravováno první z těchto osob povinných k dani též.

45. Je tedy třeba je odlišovat od navazujících nebo řetězových plnění týkajících se téhož zboží, vedoucích k jediné přepravě v rámci Společenství(23), jimiž se Soudní dvůr již v minulosti zabýval, i když řešení mohou být srovnatelná(24).

46. V takových situacích bylo totiž třeba při neexistenci zvláštní úpravy definovat podmínky pro uplatnění zásady osvobození dodávky uvnitř Společenství od dan?, aby bylo umožněno „snadno dosáhnout [sledovaného] cíle [...], to jest převodu daňového přímku členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží“, a „[zajistit] jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států“(25).

47. Soudní dvůr tedy nejprve rozhodl, že „toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od dan? podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice“(26) a že „[u]vedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím buhem zmíněné zásilky nebo přepravy“(27).

48. Soud dále uvedl(28), že „určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání [...] musí být] provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství“(29).

49. Avšak pro účely uplatnění ustanovení článku 141 směrnice o DPH otázku, které dodávce je třeba přičítat přepravu uvnitř Společenství, není třeba díky podmínkám uvedeným v písmenech b) a c), tedy pořízení zboží „za účelem následného dodání daného zboží“(30) osobou povinnou k dani v členském státě ukončení přepravy zboží a přímé odeslání nebo přeprava takto pořízeného zboží k příjemci následného dodání, řešit.

50. Otázky položené předkládajícím soudem se sice týkají identifikace dotčených osob povinných k dani pro účely DPH ve třech různých členských státech, považují však proto za nezbytné zdůraznit(31), že tato identifikace není jediným charakteristickým prvkem trojstranného obchodu. Určující jsou okolnosti, za kterých dochází k podmíněnému obchodu. Obchod musí být tedy prováděn zprostředkujícím pořizovatelem, neboli kupujícím prodejcem, který se souasně rozhodne pořídit zboží za účelem dalšího prodeje a přepravit jej přímo od svého dodavatele ke svému zákazníkovi. V takovém případě právo nakládat se zbožím jako vlastník nutně přejde na prvního pořizovatele, neboť osoba, „která organizuje přepravu, uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství“(32).

51. V důsledku toho považují za zásadní, aby byly zvláštní okolnosti, které umožňují rozlišovat mezi trojstrannými obchody a následnými nebo řetězovými obchody, ověřeny před tím(33), než budeme uvažovat o jakémkoliv zjednodušení.

52. Totéž platí o obecnějších podmínkách týkajících se plnění uvnitř Společenství, jakými jsou

skutečnost odeslání nebo přepravy(34) a určení konečného příjemce následné dodávky jako osoby povinné odvést daň v dotčeném členském státě(35).

53. Z toho vyplývá, že pokud by po pořízení zboží uvnitř Společenství, které je předmětem sporu v povodním řízení, následovalo tuzemské dodání zboží, mohly být obě otázky položené předkládajícím soudem ohledně zjednodušujícího opatření zavedeného ve prospěch zprostředkující osoby povinné k dani v článku 141 směrnice o DPH, zodpovězeny smysluplně.

B. K první předběžné otázce

54. První předběžná otázka se týká zkoumání splnění podmínky identifikace pro účely DPH u každé ze tří osob povinných k dani v jiném členském státě, která je vyžadována článkem 141 směrnice o DPH. Předmětem této otázky je, zda postačuje se spokojit s pouhým konstatováním, že byla použita tři různá identifikační čísla, nebo je naopak nutno zjistit, zda je zprostředkující osoba povinná k dani identifikována vícekrát.

55. Je třeba říci, že jediným omezením, výslovně uvedeným v uvedeném čl. 141 písm. a) a e), je, aby osoba povinná k dani, která provádí následné dodání v členském státě, v němž dochází k pořízení zboží uvnitř Společenství, tedy v místě určení, nebyla v tomto státě „usazena“.

56. Různé jazykové verze, zejména španělská, německá, anglická, italská a polská(36), uvádějí tuto jedinou výhradu.

57. Ta je odvodněná cílem, který předmětné ustanovení sleduje. Jak je totiž připomenuto v bodě 248 zprávy z roku 1994, „[c]ílem zjednodušujících opatření je, aby [zprostředkující] podnikatel nebyl povinen registrovat se[(37)] a podávat daňové přiznání v členském státě [místa určení zboží]“, pokud provádí pořízení zboží uvnitř Společenství, po němž následuje tuzemské dodání zboží v rámci téhož členského státu, které podléhá DPH v souladu s pravidly platnými v tomto členském státě(38).

58. Jedná se tedy o „vypnutí“ zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství, které je v zásadě zdanitelné v členském státě [místa ukončení přepravy], a o přesun zdanění prodeje [uskutečného zprostředkujícím hospodářským subjektem] na následného [konečného] pořizovatele“(39).

59. Jsou-li tedy splněny všechny ostatní podmínky stanovené v článku 141 směrnice o DPH, a to zejména podmínky týkající se určení osoby povinné odvést daň, tak pokud je pro pořízení zboží uvnitř Společenství použito identifikační číslo pro účely DPH jiného členského státu než členského státu, v němž je zboží dodáno, nemůže to mít za následek, že by uvedené pořízení podléhalo zdanění v členském státě, který přidělil identifikační číslo zprostředkující osobě povinné k dani.

60. Předkládající soud se však zabývá tím, zda lze použít článek 141 směrnice o DPH, pokud je osoba povinná k dani usazena na území členského státu, odkud je zboží odesíláno, a zvláště na výklad písmene c) tohoto článku. Nejprve je proto vhodné uvést všechny okolnosti, které je třeba zvážit.

61. Zaprvé, jak uvedl předkládající soud, pojmy uvedené v § 141 písm. c) směrnice o DPH týkající se přepravy zboží „z jiného členského státu než toho, v němž je [zprostředkující hospodářský subjekt] identifikován pro účely DPH“, by bylo možno vykládat doslovně v tom smyslu, že jsou vyloučeny případy, kdy je osoba povinná k dani usazena, případně identifikována pro účely DPH, v členském státě, ve kterém dochází k odeslání zboží, bez ohledu na možnost volby identifikace, kterou tato osoba má v okamžiku uskutečnění plnění.
62. Zadruhé by takovýto výklad nebyl ojedinělý. Jak uvádí autoři B. Terra a J. Kajus, vyloučení identifikace k dani v členském státě odeslání zboží je stanoveno v několika členských státech(40).
63. Zatřetí má tento výklad praktické opodstatnění. Pokud usazení v členském státě zakládá práva(41) a povinnosti v oblasti zdanění a daňových prohlášení, není zjednodušující opatření v zájmu osoby povinné k dani.
64. Začtvrté vyloučení situací, kdy je osoba povinná k dani identifikovaná v členském státě odeslání zboží, by představovalo výhodu spočívající v omezení případů, kdy dochází k jednorázové identifikaci pouze za účelem odvodnění úasti na trojstranném obchodu. K tomuto bodu Komise ve své zprávě z roku 1994 zdraznila význam určité ostražitosti(42), jak uvedl předkládající soud.
65. Tyto rozlišené argumenty musí být podle mého názoru odmítnuty z následujících důvodů.
66. Předně lze namítat, že doslovný výklad § 141 písm. c) směrnice o DPH(43) vede k vyloučení případů přidělení daňového identifikačního čísla v členském státě odeslání zboží, které nejsou spojeny pouze s provozovnou osoby povinné k dani. Takové vyloučení přitom nelze odvodnit povinnostmi týkajícími se hlášení(44).
67. Dále, což je ještě důležitější, pokud vycházím z tvrzení, že neexistují zvláštní ustanovení vztahující se k vícenásobným identifikacím, mám za to, a to je zásadnější, že § 141 uvedené směrnice by měl být vykládán restriktivně a souasně teleologicky.
68. Na jedné straně je totiž restriktivní výklad ustanovení článku 141 směrnice o DPH nezbytný z důvodu jejich účelu, tedy zavedení zjednodušujícího opatření, s nímž souvisí vyloučení, jež se vztahuje na případy identifikace v členském státě, kde je zboží doručeno. Jinak řečeno, vyloučení identifikace osoby povinné k dani v členském státě, z něhož je zboží odesláno, nelze dovozovat z obecné formulace.
69. Pokud jde o použití § 141 písm. a) této směrnice, nelze tuto logiku zpochybnit konstatováním, že vyloučená nemá být pouze provozovna v členském státě doručení zboží, ale také pouhá identifikace osoby povinné k dani pro účely DPH v tomto členském státě. Tato podmínka totiž přirozeně vyplývá z cíle sledovaného tímto ustanovením, tedy umožnit zprostředkující osobě povinné k dani vyhnout se identifikační povinnosti. Zpráva z roku 1994, ve které je odkazováno na použití „identifikačního čísla [...] přiděleného členským státem odlišným od členského státu, v němž došlo k ukončení přepravy zboží,“ zprostředkující osobou povinnou k dani tuto analýzu potvrzuje(45).
70. Na druhou stranu se, obdobně jako Komise, domnívám, že ustanovení článku 141 směrnice o DPH je třeba posuzovat jako celek a ve spojení s ustanoveními článku 265(46) uvedené směrnice, jak se uvádí v jejím článku 42, který se týká obsahu souhrnného hlášení, které je potřeba podat v případě pořízení zboží uvnitř Společenství pro účely následného dodání. Slova „číslo pro DPH, pod nímž [pořizovatel] uskutečnil[...] tato pořízení“, naznačují, že je dána

možnost si zvolit mezi různými čísly. Takovéto označení je uvedeno rovněž v článku 41 této směrnice, který se vztahuje k určení místa pořízení zboží uvnitř Společenství.

71. Tento výklad je odvodný úelem předmětného opatření. Domnívám se, že kontrola zdanění v konečném místě spotřeby zboží postačuje k odvodní volby provedené unijním normotvůrcem, tedy nevyloučení jakéhokoliv zjednodušení článku 141 směrnice o DPH, pokud zprostředkující poizovatel disponuje ještě další identifikací odpovídající místu usazení této osoby povinné k dani v členském státě místa odeslání zboží(47).

72. Opatření řešení, bránící osobě povinné k dani v tom, aby si vybrala svou identifikaci pro účely DPH, by vytvářelo významný rozdíl ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani a mohlo by to omezit výkon hospodářských činností, zatímco individuální identifikační číslo pro účely DPH je pouze důkazním prostředkem(48).

73. Kromě toho, jak zdůraznila rakouská vláda(49), ekonomická realita odvodňuje podporu využívání snížení administrativní zátěže(50) tím, že zachovává osobám povinným k dani právo svobodné volby daňové identifikace pro plnění uvnitř Společenství a zajišťuje právní jistotu transakcí pro konečného poizovatele(51). Stejně tak byla na jednání uvedena výhoda poskytovaná zjednodušením řízení peněžních toků společnosti osvobozené od daně.

74. A konečně je třeba ještě prokázat zájem členského státu, v němž je identifikována zprostředkující osoba povinná k dani, bránit jiné identifikaci v členském státě odeslání zboží. V takovém případě totiž může pouze tento poslední uvedený stát dodání zdanit.

75. Veškeré tyto skutečnosti mne vedou k závěru, že pro dodržení rámce toho, „co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně“(52) ve státě doručení zboží, postačí k tomu, aby bylo možno uplatnit zjednodušené opatření stanovené článkem 141 směrnice o DPH, konstatovat použití tří různých identifikačních čísel pro účely DPH, s výhradou plynoucí z ustálené judikatury Soudního dvora(53), že použití více daňových identifikačních čísel není podvodné.

76. Jak totiž uvedl předkládající soud, takové okolnosti, jako jsou okolnosti popsané Komisí ve zprávě z roku 1994(54), mohou vést k pochybnostem o volbě daňového identifikačního čísla s cílem provádět trojstranné obchody(55).

77. V obecné rovině mimoto z akčního plánu Komise v oblasti DPH(56) vyplývá, že aktuálnímu stavu právních předpisů je třeba věnovat zvláštní pozornost.

78. S ohledem na všechny uvedené úvahy navrhuji odpovědět na první předběžnou otázku tak, že čl. 141 písm. c) směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která splňuje podmínky identifikace uvedené v písmeni a) tohoto článku, musí provést pořízení zboží uvedené v písmeni b) tohoto článku pod identifikačním číslem pro účely DPH přiděleným členským státem odlišným od členského státu, z něhož je zboží pro předmětné pořízení uvnitř Společenství odesláno nebo přepravováno, bez ohledu na to, zda je tato osoba v tomto členském státě usazena nebo identifikována pro účely DPH.

C. Ke druhé předběžné otázce

79. Tato otázka by měla být zkoumána pouze v případě, že je potvrzena existence trojstranných obchodů.

80. Podstatou této druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda dodržení takových požadavků na vypracování souhrnného hlášení, jako jsou požadavky uvedené v článcích 263(57) a 265(58) směrnice o DPH, představuje věcnou podmínku pro použití článku 42 této směrnice a

následně? pro osvobození od DPH pro zprostředkující osobu povinnou k dani tím, že se použije mechanismus stanovený v článku 141 uvedené směrnice(59).

81. Konkrétněji se předkládající soud dotazuje na důsledky, které je třeba vyvodit z pozdního podání souhrnných hlášení týkajících se obchodů uskutečňovaných v období od října do prosince roku 2012(60), jakož i následných opravných hlášení, jejichž cílem bylo upřesnit, že se jednalo o trojstranné obchody(61).

82. Je třeba uvést, že článek 265 směrnice o DPH obsahuje výčet údajů, které musí být osobou povinnou k dani uvedeny v souhrnném hlášení, které je povinna vypracovat podle článku 262 uvedené směrnice. Důsledky tohoto požadavku pro určení místa zdanění jsou uvedeny v článku 42 této směrnice.

83. V článku 42 písm. a) směrnice o DPH jsou tak uvedeny hmotněprávní podmínky vyžadované ve spojení s článkem 197 uvedené směrnice, a zejména s ustanovením odst. 1 písm. a) tohoto článku. Z toho vyplývá, že podmínky uvedené v článku 141 této směrnice musí být nejprve splněny tak, aby pořízení uvnitř Společenství provedené „pro účely následného dodání“(62) bylo považováno za podléhající DPH v členském státě dodání zboží.

84. Požadavek splnění „povinností souvisejících s předložením souhrnného hlášení stanovených v článku 265“, který je uveden v čl. 42 písm. b) směrnice o DPH, musí být posuzován odlišně, a to v souladu s judikaturou Soudního dvora jako formální podmínka umožňující pouze zajištění zdanění v členském státě místa konečné spotřeby zboží.

85. Je totiž třeba nejprve připomenout, že s ohledem na znění čl. 42 prvního pododstavce směrnice o DPH musí být čl. 42 písm. b) vykládán ve světle ustanovení článku 41 uvedené směrnice(63). Toto ustanovení se použije pouze „pokud pořízovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předem dané podle článku 40“. Vyšší stupeň požadavku je vyjádřen výrazy, jejichž význam je širší než význam výrazů uvedených v článku 42 dané směrnice, týkajících se pouze předložení souhrnného hlášení. Je rovněž třeba vzít v úvahu úhel těchto ustanovení, připomenutý Soudním dvorem v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading(64), tedy „aby bylo zaručeno, že dotčené zboží bude podléhat DPH“(65).

86. Z druhé na rozdíl od rakouské vlády si nemyslím, že je třeba se dovolávat rozdílu ve znění článku 42 směrnice o DPH a článku 138 uvedené směrnice, který v tomto ohledu mlčí. Domnívám se, že za souasného znění unijních právních předpisů(66) neexistuje žádná překážka bránící sladění jejich výkladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, které lze v konkrétním případě provést, podle níž, jsou-li splněny hmotněprávní nebo věcné podmínky pro dodání zboží uvnitř Společenství, nárok na osvobození od DPH nesmí být podřízen jiným administrativním požadavkům.

87. Soudní dvůr tak rozhodl, že odmítnutí osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství, které se opravdu uskutečnilo, nemůže být založeno výlučně na tom, že důkaz o dodání nebyl předložen včas(67). Soudní dvůr mimo jiné výslovně uvedl „předložení souhrnného výkazu daňové správy“ jako jednu z formálních náležitostí obsažených v článku 22 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h téže směrnice, které bylo nyní v tomto ohledu převzato do článku 263 směrnice o DPH(68).

88. Totéž platí, pokud jde o hypotézy použitelné na situaci v povodním řízení, dodatečné požadavky k platné identifikaci, jako je zápis do systému výměny informací o DPH [VAT Information Exchange System (VIES)] nebo pokrytí daňovým režimem pro pořízení zboží uvnitř Společenství(69), či dokonce předání identifikačního čísla pořízovatele pro účely DPH(70).

89. Podle stejné logiky by oprava faktury, která se týká povinného údaje, a sice identifikačního čísla pro účely DPH, mohla mít zpětný účinek(71). Navíc osvobození dodání uvnitř Společenství od daně nelze odepřít pouze z toho důvodu, že správce daně jiného členského státu provedl výmaz identifikačního čísla poskytovatele pro účely DPH z rejstříku k datu před tímto dodáním(72).

90. Konečně je třeba zohlednit na jedné straně povinnost každé osoby povinné k dani a identifikované pro účely DPH podávat souhrnná hlášení(73), což umožňuje křížovou kontrolu poskytnutých informací. Na druhou stranu je třeba se v širším ohledu zabývat vývojem unijních pravidel týkajících se správní spolupráce v oblasti DPH(74). Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty(75), které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2012, stanoví společná pravidla a postupy, zejména pro výměnu informací mezi příslušnými vnitrostátními orgány za účelem správného uplatnění DPH(76). Takové uspořádání nutně snižuje důsledky neúplného nebo pozdního daňového přiznání.

91. Avšak „zásada odmítnutí formalismu“(77) tradičně založená na objektivní povaze pojmů definovaných ve směrnici o DPH a zásada daňové neutrality má dvě výjimky, které se použijí bez ohledu na to, jaký prospěch z normy unijního práva plyne(78). První z nich je úmyslné podílení se na daňovém úniku(79) a druhou výjimkou je nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků(80).

92. Je to právě tato výjimka, která podle mého názoru, a v rozporu s tím, co tvrdí rakouská vláda(81), vysvětluje řešení, jež bylo přijato v rozsudku ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading(82), neboť Soudní dvůr uvedl, že předmětné zboží nebylo ve skutečnosti do členského státu, který přidělil identifikační číslo, dovezeno(83).

93. Proto se domnívám, že nárok na osvobození od DPH musí vyplývat pouze ze splnění podmínek stanovených v článku 141 a v čl. 42 písm. a) směrnice o DPH a že podmínky stanovené v čl. 42 písm. b) této směrnice představují jen jednu z praktických podob provedení.

94. Pokud by však Soudní dvůr nesdílel tuto analýzu, bylo by třeba uvážit, jak zdůraznila Komise, že ve sporu v původním řízení se neřešilo nepředložení souhrnného hlášení nebo jakéhokoli jiného prohlášení.

95. Navrhuji tedy odpovědět na druhou předběžnou otázku tak, že čl. 42 písm. b) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby daňové orgány členského státu, který přidělil identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž osoba povinná k dani provedla pořízení zboží uvnitř Společenství pro účely následného dodání, odmítly osvobodit toto pořízení od DPH pouze z důvodu, že souhrnné hlášení stanovené článkem 265 uvedeně směrnice bylo osobou povinnou k dani předloženo opožděně nebo bylo dodatečně opraveno, přestože neexistuje žádný závažný náznak existence podvodu a je prokázáno splnění hmotněprávních podmínek osvobození.

IV. Závěry

96. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr, Rakousko) následovně:

„1) Článek 141 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která splňuje podmínky identifikace uvedené v písmeni a) tohoto článku, musí provést pořízení zboží uvedené v písmeni b) tohoto článku pod identifikačním číslem pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) přiděleným členským státem odlišným od členského státu, z něhož je zboží pro předmětné

pořízení uvnitř Společenství odesláno nebo přepravováno, bez ohledu na to, zda je tato osoba v tomto členském státě usazena nebo identifikována pro účely DPH.

2) Článek 42 písm. b) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby daňové orgány členského státu, který přidělil identifikační číslo pro účely DPH, pod nímž osoba povinná k dani provedla pořízení zboží uvnitř Společenství pro účely následného dodání, odmítly osvobodit toto pořízení od DPH pouze z důvodu, že souhrnné hlášení stanovené článkem 265 uvedeného směrnice bylo osobou povinnou k dani předloženo opožděně nebo bylo dodatečně opraveno, přestože neexistuje žádný závažný náznak existence podvodu a je prokázáno splnění hmotných právních podmínek osvobození.

1 Původní jazyk: francouzština.

2 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“.

3 BGB1. 663/1994, dále jen „UStG 1994“.

4 BGB1. I, 34/2010.

5 Tento odstavec byl s účinností od 1. ledna 2013 změněn Abgabenänderungsgesetz 2012 (zákonem o změně zdanění) ze dne 14. prosince 2012 (BGB1 I, 112/2012). Nyní uvádí:

„4) Vystavení faktury se řídí předpisy členského státu, z něhož poizovatel vyvíjí svou podnikatelskou činnost. Provede-li dodání stálá provozovna poizovatele, je rozhodné právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází [...].

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 (poizovatel) uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství a následné dodání zboží, a
- identifikační číslo pro účely DPH příjemce dodávky.“

6 V bodě 7 předkládacího rozhodnutí je uvedeno, že dne 10. dubna 2013 nebylo daňové identifikační číslo již platné.

7 Na jednání zástupce této společnosti uvedl, že společnost od svého záměru ustoupila.

8 Jedná se o ustanovení rovnocenná ustanovením šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“). Viz body 34 a násl. tohoto stanoviska.

9 Pro historické souvislosti viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:7, body 24 až 29).

10 Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160.

11 V bodě 22 rozsudku ze dne 27. září 2007 Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548) Soudní dvůr uvedl, že „jelikož zákonodárce Společenství konstatoval, že dosud nebyly splněny podmínky, které by umožnily provést zásadu zdanění v členském státě původu dodávaného zboží,

aniž by tím byla dotčena zásada, že daňový přímek ze zdanění posledního stupně spotřebu má být ve prospěch členského státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě, zavedl v hlavě XVIa šesté směrnice přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy založené na zavedení nového základu daně, tj. na pořízení zboží uvnitř Společenství (sedmý až desátý bod odvodnění směrnice 91/680)“.

12 Úř. věst. 1992, L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224, datum provedení bylo článkem 4 této směrnice stanoveno na 1. ledna 1993.

13 Úř. věst. 2011, L 77, s. 1. S výjimkou některých ustanovení článků 3, 11, 23 a 24 vstoupilo toto nařízení v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie* a je použitelné ode dne 1. července 2011 (viz článek 65 uvedeného nařízení). Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty, bylo zrušeno [(Úř. věst. 2005, L 288, s. 1), viz článek 64 nařízení č. 282/2011].

14 Ohledně budoucnosti viz návrh prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství [COM(2017) 568 final], ze dne 4. října 2017, týkající se pouze článku 138 směrnice o DPH.

15 Je třeba zmínit, že využití tohoto opatření není povinné. Pořizovatelé si mohou vybrat, zda využijí základní režim, v němž je osoba povinná k dani, která je prostředníkem, povinná splnit své daňové povinnosti buď v členském státě, ze kterého je zboží odesíláno, v němž uskutečňuje dodání uvnitř Společenství, nebo v členském státě určení zboží, v němž uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, následované tuzemskou dodávkou zdaněnou u konečného zákazníka.

16 Podle písm. a) uvedeného článku je předmětem zdanění „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

17 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 23).

18 Nyní čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH.

19 Nyní čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

20 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 24).

21 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 25).

22 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 42). Pro ilustraci následků nerespektování tohoto požadavku 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, body 41 a 42).

23 Pro ilustraci, pokud jde o obchody týkající se více než dvou osob povinných k dani, viz rozsudky ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), a ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Pro srovnání s režimem použitelným pro trojstranné obchody viz stanovisko generální advokáty J. Kokotta ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 65).

25 Viz rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod

40).

26 Nyní ?l. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

27 Viz rozsudek ze dne 6. dubna, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 1 výroku).

28 Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, body 27 a násl.).

29 Viz bod 44 uvedeného rozsudku.

30 Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

31 Jak Soudní dvůr upozornil účastníky svou otázkou k ústnímu zodpovězení na jednání.

32 Podle výrazu použitého ve stanovisku generální advokáty J. Kokott ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 66).

33 Pro srovnání viz předpoklady uvedené ve zprávě Komise Radě a Evropskému parlamentu ze dne 23. listopadu 1994 o uplatňování pěstodného režimu zdanění obchodu uvnitř Společenství [COM(94) 515 final, dále jen „zpráva z roku 1994“], která v bodě 247 uvádí, že „[v] opačném případě, kdy B převezme dodávku zboží v členském státě 1, nebo pokud kupující C převezme svým jménem a svůj účet přepravu do členského státu dodání 2 [rozuměj „3“ v souladu s bodem 4 tohoto stanoviska], B provede tuzemský nákup v členském státě 1 následovaný dodáním uvnitř Společenství z tohoto členského státu“. Pro ilustraci prvního případu viz rozsudek ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, body 12, 13 a 40).

34 Viz bod 43 čtvrtá odrážka tohoto stanoviska.

35 Tento požadavek je uveden v článku 42 a v ?l. 141 písm. e) směrnice o DPH. V opačném případě je třeba použít články 41. Podmínka je formulována následovně: „pokud pořizovatel neprokáže, že toto pořízení bylo předem dané podle článku 40.“ Viz bod 85 tohoto stanoviska, jakož i body 6 a 17 předkládacího rozhodnutí.

36 Viz písemné vyjádření rakouské vlády (bod 7). Volné posouzení konzistentnosti jednotlivých překladů.

37 Viz články 214 směrnice o DPH týkající se registrační povinnosti pro veškerá plnění. Zejména pro připomenutí účelu, kterým je zajištění řádného fungování systému výběru DPH, viz také rozsudek ze dne 14 března 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, body 18 a 19).

38 Viz zpráva z roku 1994, bod 246 vztahující se k zásadám zdanění.

39 Viz zpráva z roku 1994, bod 249.

40 Terra, B., a Kajus, J., *A guide to the European VAT directives, introduction to European VAT*, 1. část, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, s. 619, zvláštní poznámka pod čarou 601. Viz také například francouzský oběžník BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912 dostupný na následující internetové adrese: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, bod 240, jakož i komentář k belgickým právním předpisům v Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. vydání, Larcier, Brusel, 2016, s. 163.

41 V některých vnitrostátních právních předpisech existují vazby mezi identifikačními čísly pro

účely sociálního zabezpečení a pro daňové účely u společností, které jsou v takovém státě usazeny. Na základě takovéto identifikace je tedy automaticky přiřazeno daňové identifikační číslo v rámci Společenství.

42 Viz body 252, 254 a 255 uvedené zprávy.

43 Viz bod 61 tohoto stanoviska.

44 Viz bod 63 tohoto stanoviska.

45 Viz bod 251 uvedené zprávy.

46 Konkrétněji čl. 265 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

47 Toto řešení lze vyvodit z judikatury Soudního dvora, podle níž osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství od daně nesmí záviset na přidělení nebo předání daňového identifikačního čísla nebo na jeho vymazání. Viz body 87 a násl. tohoto stanoviska.

48 Viz rozsudek ze dne 14. března 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, body 20 a 32).

49 Viz body 9 až 11 písemného stanoviska uvedené vlády.

50 Pro obecnější úvahy o souvislosti tohoto cíle se strategií růstu Unie, zejména pro malé a střední podniky, viz odvodnění návrhu prováděcího nařízení Rady ze dne 4. října 2017, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství [COM(2017) 568 final, s. 3, odstavec 6].

51 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 48 až 50).

52 Viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29), a ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 61).

53 Srov. rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 43 a citovaná judikatura).

54 Viz body 254 a 255 uvedené zprávy.

55 V tomto ohledu je třeba uvést, že na základě uvedené zprávy nebylo přijato žádné zvláštní ustanovení o změně směrnice o DPH a znění nařízení.

56 Viz sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 4. října 2017 o opatřeních v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH: Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – čas přijmout rozhodnutí [COM(2017) 566 final, bod 3.1.2, s. 11].

57 Konkrétněji odst. 1 první pododstavec, který odpovídá článku 28h šesté směrnice, který byl vložen směrnicí 91/680 a nahradil čl. 22 odst. 6 písm. b) druhý pododstavec první větou šesté směrnice.

58 Konkrétněji odst. 1 písm. a) a b), které odpovídají článku 28h šesté směrnice, který byl vložen směrnicí 91/680 a nahradil čl. 22 odst. 6 písm. b) pátý pododstavec první a druhou odrážku šesté směrnice.

- 59 Viz bod 16 písemného vyjádření rakouské vlády.
- 60 Viz bod 28 předkládacího rozhodnutí, který uvádí, že tato souhrnná hlášení byla podána dne 8. února 2013, přičemž lhůta pro jejich podání uplynula dne 31. ledna 2013.
- 61 Viz body 5 a 31 předkládacího rozhodnutí. Uvedená opravná hlášení byla podána dne 10. dubna 2013.
- 62 Článek 42 písm. a) uvedené směrnice.
- 63 Odpovídajícího článku 28b části A odst. 2 prvnímu a druhému pododstavci šesté směrnice. S ohledem na argumenty uvedené předkládajícím soudem a rakouskou vládou ve svém písemném vyjádření lze rovněž poznamenat, že se může jednat o případy, kdy konečné místo určení zboží není známo nebo kdy, obecněji, není splněna některá z hmotných podmínek článku 42 směrnice o DPH.
- 64 C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, body 32 až 36.
- 65 Viz bod 33 uvedeného rozsudku.
- 66 Pokud jde o aktuální návrhy, viz sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 4. října 2017 o opatřeních v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH: Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – čas přijmout rozhodnutí [COM(2017) 566 final, bod 3.1.1.1 písm. b), s. 9].
- 67 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 1 výroku).
- 68 Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 25).
- 69 Viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 37).
- 70 Viz rozsudky ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 51 a výrok), a ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 52 a násl.).
- 71 Viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, výrok).
- 72 Viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona [C-273/11, EU:C:2012:547, body 60 a 61 (pokud jde o formální podmínku), jakož i bod 2 výroku].
- 73 Viz články 262 a 263 směrnice o DPH.
- 74 Srov. 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 37).
- 75 Úř. věst. 2010, L 268, s. 1.
- 76 Viz následující body odvodnění nařízení č. 904/2010:

„(7) Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.

(8) Kontrola správného uplatňování DPH u přeshraničních plnění zdanitelných v jiném členském státě, než kde je usazen dodavatel nebo poskytovatel, závisí v mnoha případech na informacích, které má členský stát usazení k dispozici nebo které může mnohem snáze získat. Účinný dohled nad těmito plněními proto závisí na tom, aby členský stát usazení tyto informace shromažďoval nebo byl schopen je shromažďovat.

[...]

(19) členský stát spotřebě nese prvotní odpovědnost za to, že neusazení dodavatelé splní své povinnosti. [...]"

77 Podle výrazu použitého ve stanovisku generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, body 82 a násl.). Jeho úvahy jsou založeny na zásadách uvedených v rozsudku ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31), nedávno převzatých v rozsudku ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, body 36 až 38).

78 Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 49).

79 Viz rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 44 a 45). Jako příklad případu podvodné neexistence prohlášení v členském státě dodání zboží v rámci trojstranného obchodu, avšak bez použití opatření zjednodušení, viz rovněž rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Viz rozsudek ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, body 42 a 43).

81 Viz body 23, 27 a 39 písemného stanoviska uvedené vlády.

82 C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Viz body 41 a 42 tohoto rozsudku.