

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. prosince 2018(\*)

„řízení o předěžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. b) body i) a iii) – Článek 3 odst. 1 – Pořízení zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Společenství – Článek 138 odst. 1 a odst. 2 písm. b) – Dodání uvnitř Společenství – četřezová plnění s jedinou přepravou – Přetížení přepravy – Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daní – Vliv na kvalifikaci pořízení jako pořízení uvnitř Společenství“

Ve věci C-414/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předěžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) ze dne 29. června 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 10. července 2017, v řízení

**AREX CZ a.s.**

proti

**Odvolacímu finančnímu úředitelství,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. června 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Odvolací finanční úředitelství T. Rozehnalem, D. Jerouškem a D. Švancarou, jako zmocněnci,
- za českou vládu J. Vlášilem, O. Serdulou a M. Smolkem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, Z. Maláškovicou a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 25. července 2018,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. b) bodů i) a iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi AREX CZ a.s. (dále jen „Arex“) a Odvolacím finančním ředitelstvím (česká republika) ve věci odporu daně z přidané hodnoty (DPH) společností Arex v souvislosti s poizováním pohonných hmot, přepravovaných v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně z Rakouska do české republiky, od českých dodavatelů.

## Právní rámec

### Unijní právo

#### *Směrnice o DPH*

3 Bod 36 odvodňovací směrnice o DPH uvádí:

„Ve prospěch jak osob povinných odvést daň, tak příslušných správních orgánů by způsoby uplatňování DPH na určitá dodání výrobků podléhajících spotřební dani a jejich pořízení uvnitř Společenství měly být uvedeny v soulad s postupy a povinnostmi týkajícími se hlášení o pohybu takových výrobků do jiného členského státu, jak stanoví směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179], naposledy pozměňná směrnicí Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. 2004, L 359, s. 30).“

4 Článek 2 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;

[...]

iii) v případě výrobků podléhajících spotřební dani, pokud lze spotřební daň z pořízení uvnitř Společenství podle směrnice [92/12, ve znění směrnice 2004/106] vybírat na území členského státu, osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1;

[...]

3. Za ‚výrobky podléhající spotřební dani‘ se považují energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a zpracovaný tabák, vymezené platnými právními předpisy [Unie], avšak nepovažují se za něj plyn dodávaný prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu ani elektřina.“

5 Článek 3 odst. 1 a 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Odchyln? od ?l. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nejsou p?edm?tem DPH tato pln?ní:

a) po?ízení zboží uvnit? Spole?enství osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jehož dodání by v rámci ?lenského státu bylo osvobozeno od dan? podle ?lánk? 148 a 151;

b) po?ízení zboží uvnit? Spole?enství jiné než po?ízení podle písmene a) a ?látku 4 a jiné než po?ízení nových dopravních prost?edk? nebo výrobk? podléhajících spot?ební dani, uskute?n?né osobou povinnou k dani pro ú?ely jejího zem?d?lského, lesnického nebo rybá?ského podniku, na který se vztahuje spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce, nebo osobou povinnou k dani, která uskute?uje pouze dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u nichž da? není odpo?itatelná, anebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

2. Ustanovení odst. 1 písm. b) se použije jen v p?ípad?, že jsou spln?ny tyto podmínky:

a) celková hodnota zboží po?ízeného uvnit? Spole?enství nep?esáhne v b?žném kalendá?ním roce prahovou hodnotu, kterou stanoví ?lenské státy a která nesmí být nižší než 10 000 [eur] nebo ekvivalent této ?ástky v národní m?n?;

b) celková hodnota zboží po?ízeného uvnit? Spole?enství nep?esáhla v p?edchozím kalendá?ním roce prahovou hodnotu stanovenou v písmenu a).

Prahová hodnota, která slouží jako referen?ní hodnota, sestává z celkové hodnoty zboží podle odst. 1 písm. b) po?ízeného uvnit? Spole?enství, bez DPH, splatné nebo odvedené v ?lenském stát? zahájení odeslání nebo p?epravy zboží.“

6 ?lánek 20 první pododstavec této sm?rnice zní takto:

„Po?ízením zboží uvnit? Spole?enství‘ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl po?izovateli odeslán nebo p?epraven prodávajícím nebo samotným po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich do jiného ?lenského státu než státu zahájení odeslání nebo p?epravy zboží.“

7 ?lánek 138 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. ?lenské státy osvobodí od dan? dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo jejich území, avšak uvnit? [Evropské unie], prodávajícím nebo po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich, uskute?n?né pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném ?lenském stát? než ve stát? zahájení odeslání nebo p?epravy zboží.

2. Krom? dodání podle odstavce 1 osvobodí ?lenské státy od dan? tato pln?ní:

[...]

b) dodání výrobk? podléhajících spot?ební dani, jež byly po?izovateli odeslány nebo p?epraveny mimo jejich území, avšak uvnit? [Unie], prodávajícím nebo po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich, uskute?n?né pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, jiného než výrobku podléhajícího spot?ební dani, není p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 1, jsou-li odeslání nebo p?eprava t?chto výrobk? uskute?n?ny v souladu s ?l. 7 odst. 4 a 5 nebo ?lánkem 16 sm?rnice [92/12, ve zn?ní sm?rnice 2004/106];

[...]

8 §lánek 139 odst. 1 druhý pododstavec sm?rnice o DPH stanoví:

„Osvobození od dan? [podle ?l. 138 odst. 1] se [...] nevztahuje na dodání zboží osobám povinným k dani nebo právnickým osobám nepovinným k dani, jejichž po?ízení zboží uvnit? Spole?enství není p?edm?tem dan? podle ?l. 3 odst. 1.“

*Sm?rnice 92/12 a 2008/118/ES*

9 Sm?rnice 92/12, ve znění sm?rnice 2004/106 (dále jen „sm?rnice 92/12“), byla s ú?inností k 1. dubnu 2010 zrušena sm?rnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úprav? spot?ebních daní (Ú?. v?st. 2009, L 9, s. 12). Vzhledem k dat?m pln?ní, o n?ž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, je t?eba brát v úvahu ob? tyto sm?rnice.

10 Podle ?l. 3 odst. 1 první odrážky sm?rnice 92/12 a ?l. 1 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2008/118 se tyto sm?rnice použijí mimo jiné na pohonné hmoty.

11 Uvedené sm?rnice stanoví zvláštní pravidla pro pohyb výrobk? podléhajících spot?ební dani na území Unie v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan?. Tato pravidla se nacházejí v ?láncích 15 až 21 sm?rnice 92/12 a v ?láncích 17 až 31 sm?rnice 2008/118.

12 „Režim s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan?“ je v ?l. 4 bod? 7 sm?rnice 2008/118 definován jako „da?ový režim používaný p?i výrob?, zpracování, držení nebo p?eprav? zboží podléhajícího spot?ební dani podmín?n? osvobozeného od spot?ební dan?, na n?ž se nevztahuje režim s podmín?ným osvobozením od cla“. ?lánek 4 písm. c) sm?rnice 92/12, který upravoval „režim s podmín?ným osvobozením od dan?“, obsahoval obdobnou definici.

13 Ve smyslu ?l. 4 bodu 9 sm?rnice 2008/118 se „registrovaným p?íjemcem“ rozumí „fyzická nebo právnická osoba, které je p?íslušnými orgány ?lenského státu ur?ení za podmínek stanovených t?mito orgány povoleno v rámci své podnikatelské ?innosti p?íjímat zboží podléhající spot?ební dani p?epřevávané v režimu s podmín?ným osvobozením od dan? z jiného ?lenského státu“. Sm?rnice 92/12, která používala pojem „registrovaný hospodá?ský subjekt“, jej definovala obdobn? v ?l. 4 písm. d).

## **eské právo**

14 Ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty, ve znění použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„P?edm?tem dan? je

[...]

c) po?ízení zboží z jiného ?lenského státu [Unie] za úplatu, uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskute??ování ekonomické ?innosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo z?ízena za ú?elem podnikání, a po?ízení nového dopravního prost?edku z jiného ?lenského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani.“

15 Ustanovení § 64 tohoto zákona, kterým se do eského práva provádí ?lánek 138 sm?rnice o DPH, stanoví:

„(1) Dodání zboží do jiného ?lenského státu plátcem osob? registrované k dani v jiném

ženském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo poskytovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou poskytnutí zboží v jiném ženském státě není předmětem daně.

[...]

(3) Dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, do jiného ženského státu plátcem osobě povinné k dani, která není osobou registrovanou k dani v jiném ženském státě, nebo právnické osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném ženském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo poskytovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud odeslání nebo přeprava zboží je uskutečnena podle zákona upravujícího spotřební daně, a povinnost platit spotřební daň vzniká poskytovateli v ženském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

[...]

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

16 Arex je společnost se sídlem v České republice, která od dvou českých společností nakupovala pohonné hmoty pocházející z Rakouska.

17 Tato poskytnutí představovala závaznou fázi četných plnění. Pohonné hmoty, o něž se jedná v původním řízení, nejprve prodala společnost Doppler Mineralöle GmbH, se sídlem v Rakousku, třetím společně zaregistrovaným k DPH a usazeným v České republice (dále jen „první řeší kupující“). Pohonné hmoty byly následně několikrát přeprodány různým českým společnostem, než byly nakonec prodány společnosti Arex.

18 První řeší kupující uzavřeli smlouvu se společností Garantrans s.r.o., která pro ně vykonávala činnost oprávněného příjemce. Společnost Garantrans tedy uhradila spotřební daň z pohonných hmot za první české kupující. Ti z těchto transakcí neodvedli DPH v České republice.

19 Pohonné hmoty byly z Rakouska do České republiky přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Jejich přepravu zajišťovala společnost Arex vlastními vozy.

20 Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Česká republika) (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly konstatoval, že se v případě poskytnutí uskutečněných společností Arex ve zdaňovacím období leden až duben, září, listopad a prosinec roku 2010 jednalo o poskytnutí uvnitř Společenství. Správce daně s ohledem na rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), a ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a s poukazem na to, že v případě četných plnění spojených pouze s jednou přepravou uvnitř Společenství může být tato přeprava přičtena pouze jedné transakci, dospěl k závěru, že místo poskytnutí uskutečněných společností Arex se nacházelo v Rakousku, a nikoli v České republice. Tato společnost totiž podle správce daně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v Rakousku, protože nesla rizika spojená se zbožím a přepravu do České republiky uskutečnila na vlastní účet.

21 V sedmi dodatečných platebních výměrech správce daně neuznal nárok společnosti Arex na odpočet DPH z uvedených poskytnutí, jež společnost Arex kvalifikovala jako poskytnutí s místem plnění v tuzemsku, domněl uvedených společností DPH a uložil jí povinnost uhradit penále.

22 Rozhodnutím ze dne 15. července 2015 zamítlo Odvolací finanční ředitelství odvolání společnosti Arex podané proti těmto platebním výměřům. Ztotožnilo se se závěry správce daně, zároveň ale nejprve odmítlo, že by se na věc měla aplikovat čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o

DPH. Dále odkázalo na rozsudek ze dne 14. července 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), a zdrazilo, že vznik daňové povinnosti k DPH není vázán na spotřební daň. Nakonec zamítlo argumenty společnosti *Arex*, že během přepravy a až do propuštění pohonných hmot do volného oběhu na území České republiky s nimi tato společnost vzhledem k režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nemohla nakládat jako vlastník. Odmítlo rovněž tvrzení společnosti *Arex*, že by bylo možné jednu intrakomunitární přepravu rozdělit pro účely DPH na dílčí přepravy.

23 Poté, co Krajský soud v českých Budějovicích (Česká republika) zamítl žalobu společnosti *Arex* proti tomuto rozhodnutí, podala tato společnost kasační stížnost k předkládajícímu soudu.

24 Společnost *Arex* před předkládajícím soudem tvrdí, že čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH byl do českého práva proveden nesprávně. Uvádí, že podle tohoto ustanovení je zboží přepravované pro osobu povinnou k dani do jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně osvobozeno od DPH jako intrakomunitární dodávka. S ohledem na české znění tohoto ustanovení je společnost *Arex* toho názoru, že další podmínky stanovené v tomto ustanovení, jež jsou uvedeny ve vedlejší větě uvozené vztahným zájmenem „jejíž“, se vztahují pouze na právnické osoby nepovinné k dani. Společnost *Arex* má tudíž za to, že jelikož je osobou povinnou k dani, nemohou se tyto podmínky uplatnit.

25 Společnost *Arex* zdrazňuje, že pokud by DPH nebyla se spotřební daní provázána a bylo by třeba použít čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, nemže při přepravě v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně dojít k přechodu ekonomického vlastnictví, nebo i kdyby došlo ze soukromoprávního hlediska k převodu vlastnictví, nelze v případě přepravy s podmíněným zbožím disponovat. Na podporu tohoto argumentu poukazuje na průvodní úřední doklad, který omezuje možnost disponovat se zbožím během přepravy v uvedeném režimu, a domnívá se, že rozsudky ze dne 6. dubna 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), a ze dne 16. prosince 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), se nezabývaly otázkou přepravy zboží podléhajícího spotřební dani.

26 S ohledem na tyto argumenty si předkládající soud klade otázku, zda pořízení pohonných hmot, přepravovaných v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, společností *Arex* musí být kvalifikováno jako pořízení v rámci členského státu, nebo jako pořízení uvnitř Společenství.

27 Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud (Česká republika) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být za osobu povinnou k dani uvedenou v čl. 138 odst. 2 písm. b) [směrnice o DPH] považována jakákoliv osoba povinná k dani? Pokud nikoliv, na které osoby povinné k dani se uvedené ustanovení vztahuje?

2) Pokud bude odpověď Soudního dvora taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vztahuje na situaci, jako je v průvodním řízení (tedy, že nabyvatelem výrobků je osoba povinná k dani, která je registrována k dani), má být uvedené ustanovení vykládáno tak, že pokud je odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečnena v souladu s příslušnými ustanoveními [směrnice 2008/118], je třeba považovat za dodávku s nárokem na osvobození podle uvedeného ustanovení to dodání, které je spojeno s postupy podle [směrnice 2008/118], aťkoliv by jinak nebyly splněny podmínky pro osvobození podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH s ohledem na pořízení přepravy zboží jiné transakci?

3) Pokud bude odpověď Soudního dvora taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH nevztahuje na situaci, jako je v průvodním řízení, je skutečnost, že zboží je přepravováno v

režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daní, skutečnosti rozhodnou pro to, kterému z více po sobě následujících dodání má být přiznána práva pro účely nároku na osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH“

### **K žádosti o znovuotevření ústní části řízení**

28 Zástupce společnosti Arex před předkládajícím soudem předložil dopisem došlým kanceláři Soudního dvora dne 31. července 2018 žádost, aby bylo nařízeno znovuotevření ústní části řízení podle článku 83 jednacího řádu Soudního dvora.

29 Tato žádost navazuje na dopis ze dne 13. července 2018, jež zaslala kancelář Soudního dvora zástupci společnosti Arex před předkládajícím soudem, v němž jej mimo jiné informuje, že vzhledem k tomu, že společnost Arex nebyla na jednání v projednávané věci platně zastoupena, nemohlo být pro účely řízení v projednávané věci přihlédnuto k jejímu ústnímu vyjádření.

30 Zástupce společnosti Arex před předkládajícím soudem sice vysvětlil důvody a okolnosti, které podle jeho názoru vedly k této absenci platného zastoupení, je nicméně toho názoru, že se jedná o zhojitelnou vadu, a žádá o znovuotevření ústní části řízení, aby bylo společnosti Arex umožněno přednést vyjádření.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 83 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídít znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení nebo zúčastněnými uvedenými v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán.

32 V projednávané věci má Soudní dvůr po vyslechnutí generální advokátky za to, že podmínky pro znovuotevření ústní části řízení nejsou splněny. Okolnosti dovolávané zástupcem společnosti Arex před předkládajícím soudem totiž neodpovídají podmínkám, za nichž je znovuotevření ústní části řízení možné. V každém případě má Soudní dvůr za to, že má k dispozici všechny poznatky nezbytné pro rozhodnutí o předběžné otázce a že na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce není třeba odpovídat na základě argumentu, který před ním nebyl projednán.

33 Není tedy vhodné nařizovat znovuotevření ústní části řízení.

### **K předběžným otázkám**

#### **Úvodní poznámky**

34 V rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které jsou mu položeny. Úkolem Soudního dvora je totiž vyložit všechna ustanovení unijního práva, která vnitrostátní soudy potřebují pro rozhodnutí o sporech, které projednávají, i pokud tato ustanovení nejsou výslovně zmíněna v otázkách položených těmito soudy Soudnímu dvoru (rozsudky ze dne 14. října 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, bod 39 a citovaná judikatura, a ze dne 19. října 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, bod 39).

35 I když tedy předkládající soud své otázky po formální stránce omezil pouze na výklad čl.

138 odst. 1 a odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, nebrání taková okolnost Soudnímu dvoru, aby předkládajícímu soudu poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda je tento soud ve svých otázkách zmínil. V tomto ohledu je na Soudním dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména z odvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu v povodním řízení třeba vyložit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. října 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, bod 40 a citovaná judikatura, a ze dne 19. října 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, bod 40).

36 V projednávané věci je třeba poznamenat, že podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda taková pořízení, o jaká se jedná ve věci v povodním řízení, jsou v České republice předmětem DPH jakožto pořízení zboží, jež bylo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu, uvnitř Společenství.

37 Článek 138 odst. 1 a odst. 2 písm. b) směrnice o DPH přitom definuje podmínky, za nichž je od DPH osvobozeno dodání uvnitř Společenství, a nikoli podmínky, za nichž této dani podléhá pořízení uvnitř Společenství; poslední uvedené podmínky jsou stanoveny v čl. 2 odst. 1 písm. b) bodech i) a iii) této směrnice.

38 Předevšímné otázky je proto třeba přeformulovat v tom smyslu, že se v případě první a druhé otázky týkají výkladu čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice o DPH a v případě třetí otázky se týkají výkladu čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) této směrnice.

## **K první otázce**

39 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečňuje jakoukoli osobou povinnou k dani, nebo pouze na pořízení uskutečňuje osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

40 Podle ustálené judikatury platí, že 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, Nemecko v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 50, a ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33).

41 Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice o DPH je předmětem DPH pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu, jestliže – jedná-li se o výrobky podléhající spotřební dani, z nichž lze spotřební daň vybírat na území tohoto členského státu – je toto pořízení uskutečňováno osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

42 Zprv je třeba poukázat na to, že znění čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice o DPH neumožňuje jednoznačně určit, zda se vedlejší věta „jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1 [této směrnice]“ vztahuje jak na osobu povinnou k dani, tak na právnickou osobu nepovinnou k dani, jež jsou zmíněny v prvním uvedeném ustanovení, nebo zda se vztahuje pouze na poslední uvedenou osobu.

43 Šada jazykových znění totiž používá neurčité zájmeno, jež může odrážet použití jak jednotného, tak množného čísla. Tak je tomu například v německé („*deren*“), estonské („*kelle*“), španělské („*cuyas*“), francouzské („*dont*“), italské („*i cui*“) nebo anglické („*whose*“) verze



tohoto ustanovení. Jiná jazyková znění používají zájmena v množném čísle. Tak je tomu v případě české („tyto věci“), lotyšské („*kuru*“) a polské („*w przypadku których*“) verze. Kromě toho v české verzi tohoto ustanovení je použito zájmeno v jednotném čísle, které se může vztahovat pouze na právnickou osobu nepovinnou k dani („*jejíž*“).

44 Pokud jde zadruhé o úhel čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice o DPH, je třeba uvést, že toto ustanovení spadá do rámce přechnuté úpravy DPH vztahující se na obchod uvnitř Společenství, zavedené směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mání směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160). Tato úprava spoívá v zavedení nového plnění zdanitelného DPH, a sice pořízení zboží uvnitř Společenství, jež umožňuje poukázat daňový příjem členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. Tato úprava má zajistit jasné vymezení daňové svrchovanosti členských států (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, body 22 a 23 a citovaná judikatura, a ze dne 14. června 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, body 37 a 38).

45 S každým pořízením uvnitř Společenství zdaněným v členském státě určení zásilky nebo přepravy zboží (dále jen „členský stát určení“) je tedy nerozlučně spjata dodání uvnitř Společenství osvobozené od daní v členském státě odeslání této zásilky nebo zahájení této přepravy (dále jen „členský stát zahájení odeslání nebo přepravy“). Ustanovením týkajícím se pořízení uvnitř Společenství a dodání uvnitř Společenství je proto třeba přiznat stejný význam a dosah (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 29, a ze dne 26. července 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, bod 31 a citovaná judikatura).

46 Pokud jde zatím o kontext, do něhož spadá čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH, je třeba poukázat na to, že toto ustanovení je součástí souboru pravidel upravujících povinnost odvést DPH z pořízení uvnitř Společenství a osvobození příslušných dodání uvnitř Společenství od DPH. První uvedená pravidla se nacházejí v člácích 2 a 3 této směrnice, poslední uvedená pravidla pak v jejích člácích 138 a 139.

47 Na jedné straně platí, že podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) směrnice o DPH jsou pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani za určitých podmínek týkajících se prodávajícího předmetem DPH v členském státě určení, kdežto podle čl. 138 odst. 1 této směrnice jsou příslušná dodání uvnitř Společenství od DPH osvobozena v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy.

48 V této souvislosti je třeba upřesnit, že s ohledem na úvahy generální advokátky rozvinuté v bodě 41 jejího stanoviska se rozsah věcné působnosti těchto ustanovení vztahuje na každé „zboží“ a že pojem „zboží“ zahrnuje výrobky podléhající spotřební dani. Z toho plyne, že jsou-li splněny ostatní podmínky týkající se prodávajícího stanovené v těchto ustanoveních, jsou plnění uvnitř Společenství týkající se výrobků podléhajících spotřební dani osvobozena od DPH v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH jakožto dodání uvnitř Společenství a podléhají této dani v členském státě určení jakožto pořízení uvnitř Společenství v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. b) bodem i) směrnice o DPH.

49 Přitom vzhledem k tomu, že pořízení „zboží“ uvnitř Společenství osobami povinnými k dani je již předmětem DPH na základě čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) směrnice o DPH, bylo by stanovení takového zdanění pro pořízení výrobků podléhajících spotřební dani těmiž osobami povinnými k dani v čl. 2 odst. 1 písm. b) bodě iii) této směrnice nadbytečné, nebo toto zdanění vyplývá již z prvního uvedeného ustanovení, a to i s přihlédnutím k úvahám uvedeným v předchozím bodě.

50 Na druhé straně odchýlně od čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) směrnice o DPH však její čl. 3 odst. 1 vylučuje, aby předmětem DPH byla některá pořízení uvnitř Společenství uskutečňovaná osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Současně čl. 139 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice stanoví, že se osvobození od daní stanovené v čl. 138 odst. 1 této směrnice nevztahuje na dodání odpovídající pořízením uvedeným v čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice.

51 Vzhledem k těmto úvahám se čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH použije v případech, kdy pořízení uvnitř Společenství uskutečňovaná osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani nejsou předmětem zdanění podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

52 Z toho plyne, že pokud je zboží pořízeno osobou povinnou k dani, nevztahuje se rozsah působnosti čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) uvedené směrnice – s cílem podrobit DPH jí uskutečňovaná pořízení uvnitř Společenství týkající se výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze spotřební daň vybírat v členském státě určení – na každou osobu povinnou k dani, nýbrž pouze na osobu povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení uvnitř Společenství nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice.

53 V tomto smyslu – jak uvedla generální advokátka v bodech 42 a 43 svého stanoviska – je tento výklad podpořen zněním čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, z něhož v podstatě vyplývá, že „[k]romě dodání podle odstavce 1“ tohoto článku 138 jsou od daní osvobozena dodání uvnitř Společenství odpovídající pořízením podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) této směrnice, jsou-li uskutečňována za podmínek uvedených v tomto ustanovení, pro osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice. Jak uvedla generální advokátka v bodě 43 svého stanoviska, z volby této formulace uvádějí osvobození od daní upravená v čl. 138 odst. 2 směrnice o DPH totiž vyplývá, že osvobození upravené v písmeni b) tohoto ustanovení má normativní obsah jdoucí nad rámec osvobození upraveného v čl. 138 odst. 1 této směrnice.

54 Výklad zastávaný v bodě 52 tohoto rozsudku je rovněž podpořen cílem uvedeným v bodě 36 odvodnění směrnice o DPH, kterým je uvést do jisté míry v soulad způsobu uplatňování DPH na určitá pořízení výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství s postupy a povinnostmi týkajícími se hlášení o pohybu takových výrobků do jiného členského státu, jak stanoví směrnice 92/12 a 2008/118. Vzhledem k tomu, že se čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze spotřební daň vybírat na území členského státu určení, má totiž tento výklad za následek, že tato pořízení jsou předmětem DPH v téže členském státě i tehdy, nejsou-li ostatní pořízení uskutečňována pořizovatelem předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

55 V projednávané věci – a s výhradou ověření předkládajícím soudem, který má jediný pravomoc zjistit a posoudit skutkový stav ve sporu v původním řízení – ze skutečností obsažených ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, nevyplývá, že by se na ostatní pořízení uvnitř Společenství uskutečňovaná společností Arex vztahovaly výjimky stanovené v čl. 3 odst. 1

směrnice o DPH. V případě, že by předkládající soud na základě vlastního posouzení všech okolností sporu v povodním řízení dospěl k takovému závěru, bylo by třeba použít nikoli ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice o DPH, nýbrž ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) této směrnice pro účely určení, zda pořízení pohonných hmot dotčených ve věci v povodním řízení společností Arex musí být předmětem DPH v členském státě určení jakožto pořízení uvnitř Společenství.

56 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení, uskutečňována osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

## **K druhé otázce**

57 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence etzce po sobě následujících pořízení, jež se týkala těchto výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, musí být pořízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství podléhající DPH podle tohoto ustanovení, i když tato přeprava nemůže být přitena tomuto pořízení.

58 Na základě údajů v předkládacím rozhodnutí lze usuzovat, že povinnost zaplatit spotřební daň z pohonných hmot, o které jde ve věci v povodním řízení, mají první řeší kupující, a nikoli společnost Arex. V tomto kontextu jde v druhé otázce o určení, zda přeprava uvnitř Společenství, o níž jde ve věci v povodním řízení, musí být nutně přitena pořízení uskutečněnému těmito kupujícími, protože mají povinnost zaplatit tuto spotřební daň, a nemůže být přitena jinému pořízení, v daném případě pořízení uskutečněnému společností Arex.

59 V tomto ohledu ze znění čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice o DPH, jak bylo reprodukováno v bodě 41 tohoto rozsudku, vyplývá, že aby pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani v členském státě určení bylo předmětem DPH podle tohoto ustanovení, musí být splněny tři kumulativní podmínky.

60 První podmínkou totiž je, že plnění je pořízením uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 směrnice o DPH; druhou podmínkou je, že se toto plnění týká zboží podléhajícího spotřební dani, z něhož lze spotřební daň vybírat na území členského státu určení, a třetí podmínkou je, že uvedené plnění uskuteční osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, jejichž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

61 Pokud jde o první podmínku, je třeba připomenout, že k pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu článku 20 směrnice o DPH dojde 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 jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedené zboží fyzicky opustilo území členského státu zahájením přepravy nebo odeslání (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, body 27 a 42, a ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 27). Podmínka překročení hranic mezi členskými státy je znakem zakládajícím pořízení uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37).

62 Pouze pořízení splňující všechny tyto podmínky může být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství.

63 Pokud tedy více po sobě následujících pořízení za úplatu vede k jedinému odeslání nebo jediné přepravě zboží uvnitř Společenství, mohou být toto odeslání nebo tato přeprava považeny pouze jednomu z těchto pořízení a pouze toto pořízení bude předmětem DPH v členském státě určení jakožto pořízení uvnitř Společenství, jsou-li splněny ostatní podmínky stanovené v čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45).

64 Takový výklad je nutný pro účely snadného dosažení cíle sledovaného přechodnou úpravou plnění uvnitř Společenství, kterým je – jak vyplývá z bodu 44 tohoto rozsudku – poukázání daňového příjmu členskému státu, na jehož území dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. Toto poukázání je totiž zajištěno v případě jediného plnění zakládajícího pohyb zboží uvnitř Společenství (obdobně viz rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 40).

65 Pokud jde o druhou podmínku zmíněnou v bodě 60 tohoto rozsudku, je třeba upřesnit, že vznik povinnosti ke spotřební dani v členském státě určení předpokládá, že výrobky podléhající spotřební dani budou odeslány nebo přepraveny v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně v souladu s ustanoveními směrnice 92/12 nebo směrnice 2008/118. Tato podmínka odráží cíl uvedený v bodě 36 odvodňující směrnice o DPH, aby výrobky podléhající spotřební dani podléhaly spotřební dani a DPH v téže členském státě.

66 Z uvedené podmínky naproti tomu v žádném případě nevyplývá, že by pořízení uskutečněné osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, uvedenými v čl. 2 odst. 1 písm. b) bodě iii) směrnice o DPH, které mají povinnost zaplatit spotřební daň, muselo být předmětem DPH podle tohoto ustanovení v členském státě určení, i když předmětná přeprava uvnitř Společenství nemůže být tomuto pořízení přičtena.

67 Výklad, podle něhož by pořízení mělo být předmětem DPH podle uvedeného ustanovení, i když mu nemůže být přičtena přeprava uvnitř Společenství, by mimoto byl v rozporu s kumulativním charakterem podmínek připomenutých v bodě 60 tohoto rozsudku. Umožnil by totiž, že by předmětem DPH v členském státě určení bylo pořízení, které by nebylo spjata s přepravou uvnitř Společenství, a nesplňovalo by tudíž všechny podmínky požadované k tomu, aby mohlo být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství.

68 Ve světle předchozích úvah je třeba na druhou otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících plnění, která vedla jen k jedné přepravě výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být pořízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství podléhající DPH podle tohoto ustanovení, jestliže tato přeprava nemůže být tomuto pořízení přičtena.

### **K třetí otázce**

69 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala těchto výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, je okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému

pořízení musí být přeprava přitena, aby toto pořízení bylo předmětem DPH podle tohoto ustanovení.

70 V tomto ohledu z judikatury týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že pokud jde o plnění, jež tvoří řetězec dvou po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství, může být přeprava uvnitř Společenství přitena jedinému z obou dodání, a jedině toto dodání tedy bude osvobozeno podle tohoto ustanovení, a že pro účely určení, kterému z obou dodání má být přitena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, ve prospěch konečného pořizovatele. V případě, že se druhý převod tohoto práva, tedy druhé dodání, uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze totiž tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. července 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, body 34 až 36 a citovaná judikatura).

71 S ohledem na cíl uvedený v bodě 64 tohoto rozsudku je třeba použít judikaturu citovanou v předchozím bodě na posouzení operací, které – stejně jako operace dotčená ve věci v povodním řízení – tvoří řetězec několika po sobě následujících pořízení výrobků podléhajících spotřební dani, která vedla jen k jedné přepravě uvnitř Společenství.

72 Pro účely určení, kterému pořízení v řetězci dotčeném ve věci v povodním řízení musí být přitena jediná přeprava uvnitř Společenství, a které pořízení tudíž musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, přísluší předkládajícímu soudu provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu a zejména určit, v kterém okamžiku došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Arex. V případě, že k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přeprava uvnitř Společenství, musí být tato přeprava přitena pořízení uskutečněnému společností Arex, a toto pořízení tudíž musí být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství.

73 V rámci tohoto celkového posouzení však okolnost, že se přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v povodním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení dotčených ve věci v povodním řízení musí být uvedena přeprava přitena.

74 Judikatura připomenutá v bodě 70 tohoto rozsudku totiž činí přitění přepravy jednomu či druhému pořízení z řetězce po sobě následujících pořízení v zásadě závislým na časovém kritériu, když klade důraz na okamžik, ke kterému byly naplněny podmínka týkající se přepravy uvnitř Společenství a podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

75 Pokud jde o poslední uvedenou podmínku, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. července 2015, Itales, C-123/14, nezveřejněné, EU:C:2015:511, bod 36).

76 Je přitom třeba připomenout, že směrnice 92/12 a 2008/118 zavádějí obecný režim spotřební daně zatěžující výrobky podléhající spotřební dani. Přestože tyto směrnice za tímto účelem stanoví zejména požadavky použitelné na přepravu v režimu s podmíněným

osvobozením od spotřební daní, nedotýkají se v žádném případě podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastníků.

77 Soudní dvůr již judikoval, že zdanitelným plněním v oblasti DPH, kterým jsou naplněny nezbytné právní předpoklady pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, a nikoli výběr spotřebních daní z tohoto zboží (rozsudek ze dne 14. července 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping*, C 435/03, EU:C:2005:464, bod 41).

78 V projednávané věci ze skutečností ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Arex poté, co pořídila pohonné hmoty dotčené ve věci v původním řízení od svých českých smluvních partnerů, získala tyto pohonné hmoty do držení, když je v Rakousku naložila do svých cisteren před tím, než je vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky. Z těchto skutečností mimoto vyplývá, že k převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost Arex podle všeho došlo touto nákladkou. S výhradou ověření předkládajícím soudem tedy z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků na společnost Arex, takže jako řízení uvnitř Společenství musí být kvalifikována pořízení poslední uvedenou společností.

79 Ve světle předchozích úvah je třeba na této otázku odpovědět, že čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence etzce po sobě následujících pořízení, jež se týkala těchto výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daní, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem DPH podle tohoto ustanovení.

### **K nákladem řízení**

80 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 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se použije na pořízení uvnitř Společenství v případě výrobků podléhajících spotřební dani, z nichž lze vybírat spotřební daň na území členského státu určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků, uskutečnou osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení nejsou předmětem daní z přidané hodnoty podle čl. 3 odst. 1 této směrnice.

2) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence etzce po sobě následujících plnění, která vedla jen k jedné přepravě výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daní, nemůže být pořízení uskutečněné subjektem povinným zaplatit spotřební daň v členském státě určení zásilky nebo přepravy těchto výrobků kvalifikováno jako řízení uvnitř Společenství podléhající dani z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení, jestliže tato přeprava nemůže být tomuto pořízení přičtena.

3) Článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence etzce po sobě následujících pořízení, jež se týkala těchto výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř

**Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení.**

von Danwitz

Jürimäe

Lycourgos

Juhász

Vajda

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 19. prosince 2018.

Vedoucí soudní kanceláře

Předseda

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

\* Jednací jazyk: čeština.