

## Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 19. decembra 2018 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. b) body i) a iii) – článok 3 ods. 1 – Nadobudnutia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v rámci Spoločenstva – článok 138 ods. 1 a 2 písm. b) – Dodania v rámci Spoločenstva – Režiové transakcie s jedinou prepravou – Priradenie prepravy – Preprava v režime pozastavenia spotrebnej dane – Vplyv na kvalifikáciu nadobudnutia v rámci Spoločenstva“

Vo veci C-414/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) z 29. júna 2017 a doručený Súdnemu dvoru 10. júla 2017, ktorý súvisí s konaním:

**AREX CZ a.s.**

proti

**Odvolacímu finančnímu ředitelství,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

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

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 13. júna 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Odvolací finanční ředitelství, v zastúpení: T. Rozehnal, D. Jeroušek a D. Švancara, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: J. Vlášil, O. Serdula a M. Smolek, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a Z. Malášková a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 25. júla 2018,

vydal toto

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) bodov i) a iii) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou AREX CZ a.s. (ďalej len „Arex“) a Odvolacím finančným úradníctvom (Česká republika) (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) spoločnosťou Arex týkajúcej sa nadobudnutia paliva prepravovaného v režime pozastavenia spotrebnej dane z Rakúska do Českej republiky od českých dodávateľov.

## Právny rámec

### Právo Únie

#### *Smernica o DPH*

3 Odôvodnenie 36 smernice o DPH stanovuje:

„Metódy uplatňovania DPH na určité dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ich nadobudnutia v rámci Spoločenstva by sa mali v prospech osôb povinných platiť DPH, ako aj príslušných správnych orgánov, zosúladiť s postupmi a povinnosťami súvisiacimi s priznaním spotrebnej dane v prípade prepravy týchto výrobkov do iného členského štátu tak, ako sú stanovené v smernici Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov [(Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej naposledy smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, 2004, s. 30)].“

4 Podľa článku 2 smernice o DPH:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;

...

iii) v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, keď spotrebná daň je splatná na území členského štátu podľa smernice [92/12, zmenenej smernicou 2004/106], zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej [ktorých – *neoficiálny preklad*] iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1;

...

3. ‚Výrobky podliehajúce spotrebnej dani‘ sú energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a spracovaný tabak, ako sú definované platnými právnymi predpismi [Únie], ale nie plyn dodávaný prostredníctvom rozvodnej siete zemného plynu ani elektrina.“

5      ?lánok 3 ods. 1 a 2 smernice o DPH stanovuje:

„1.      Odchylné od ustanovení ?lánku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) nepodliehajú DPH tieto transakcie:

a)      nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva zdanite?nou osobou alebo nezdanite?nou právnickou osobou, ak dodanie takéhoto tovaru na území ?lenského štátu nadobudnutia by bolo oslobodené od dane podľa ?lánkov 148 a 151;

b)      nadobudnutie iného tovaru v rámci Spolo?enstva ako tovaru, ktorý je uvedený v písmene a) a v ?lánku 4, a nových dopravných prostriedkov alebo výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, uskuto?nené zdanite?nou osobou na ú?ely jej podnikania v po?nohospodárstve, lesníctve alebo rybárstve, ktoré podlieha spo?nej paušálnej úprave pre po?nohospodárov, alebo zdanite?nou osobou, ktorá iba dodáva tovar alebo poskytuje služby, na ktoré sa nevz?ahuje právo na odpo?ítanie dane, alebo nezdanite?nou právnickou osobou.

2.      Ustanovenie uvedené v písmene b) odseku 1 sa použije, iba ak sú splnené tieto podmienky:

a)      celková hodnota tovaru nadobudnutého v rámci Spolo?enstva nepresiahne počas bežného kalendárneho roku hranicu, ktorú ur?ia ?lenské štáty a ktorá nesmie byť nižšia ako suma 10 000 [eur] alebo jej ekvivalent v národnej mene;

b)      celková hodnota tovaru nadobudnutého v rámci Spolo?enstva počas predchádzajúceho kalendárneho roku nepresiahla hranicu uvedenú v písmene a).

Hranica, ktorá slúži ako referen?ná hodnota, pozostáva z celkovej hodnoty tovaru nadobudnutého v rámci Spolo?enstva, ako je uvedený v písmene b) odseku 1, bez DPH splatnej alebo zaplatenej v ?lenskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru za?ala.“

6      ?lánok 20 prvý odsek tejto smernice znie:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva‘ je získanie práva disponova? ako majite? hmotným hnute?ným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdate?ovi predávajúcim, nadobúdate?om alebo na ich ú?et do iného ?lenského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru za?ala.“

7      ?lánok 138 uvedenej smernice stanovuje:

„1.      ?lenské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta ur?enia mimo ich územia, ale v rámci [Európskej únie] predávajúcim, nadobúdate?om alebo na ich ú?et, uskuto?nené pre inú zdanite?nú osobu alebo nezdanite?nú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom ?lenskom štáte, než je ?lenský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru za?ala.

2.      Okrem dodania tovaru uvedeného v odseku 1 ?lenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

b)      dodanie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré boli nadobúdate?ovi odoslané alebo prepravené do miesta ur?enia mimo ich územia, ale v rámci [Únie] predávajúcim, nadobúdate?om alebo na ich ú?et uskuto?nené pre zdanite?né osoby alebo nezdanite?né právnické osoby, ktorých nadobudnutia iného tovaru v rámci Spolo?enstva ako výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani nepodliehajú DPH podľa ?lánku 3 ods. 1 ak sa tieto výrobky odošlú alebo prepravia v súlade

s ?lánkom 7 ods. 4 a 5 alebo ?lánkom 16 [smernice 92/12, zmenenej smernicou 2004/106].

...“

8 ?lánok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH stanovuje:

„Oslobodenie od dane [ustanovené v ?lánku 138 ods. 1] sa neuplat?uje... na dodanie tovaru zdanite?ným osobám alebo nezdanite?ným právnickým osobám, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spolo?enstva nepodliehajú DPH podľa ?lánku 3 ods. 1.“

#### *Smernice 92/12/ES a 2008/118/ES*

9 Smernica 92/12, zmenená smernicou 2004/106 (?alej len „smernica 92/12“), bola s ú?innos?ou od 1. apríla 2010 zrušená a nahradená smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12). So zrete?om na dátumy predmetných transakcií treba vzia? do úvahy tieto dve smernice.

10 Pod?a ?lánku 3 ods. 1 prvej zarážky smernice 92/12 a ?lánku 1 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118 sa tieto smernice uplat?ujú najmä na palivá.

11 Uvedené smernice stanovujú osobitné pravidlá na pohyb tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane. Tieto pravidlá sú uvedené v ?lánkoch 15 až 21 smernice 92/12 a v ?lánkoch 17 až 31 smernice 2008/118.

12 „Režim pozastavenia dane“ je podľa ?lánku 4 bodu 7 definovaný ako „da?ový režim uplat?ovaný na výrobu, spracovanie, držbu alebo prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, na ktorý sa nevz?ahuje colný režim podmienene?ného oslobodenia od cla, pri?om je spotrebná da? pozastavená“. ?lánok 4 písm. c) smernice 92/12, ktorý sa vz?ahoval na „režim pozastavenia dane“ obsahoval analogickú definíciu.

13 V zmysle ?lánku 4 bodu 9 smernice 2008/118 „registrovaný príjemca“ je fyzická alebo právnická osoba, ktorá je v rámci svojho podnikania príslušnými orgánmi ?lenského štátu ur?enia oprávnená za podmienok stanovených týmito orgánmi prijíma? tovar podliehajúci spotrebnej dani, prepravovaný v režime pozastavenia dane z iného ?lenského štátu“. Smernica 92/12, ktorá používala pojem „registrovaný obchodník“, definovala tento pojem vo svojom ?lánku 4 písm. d) podobne.

#### **?eské právo**

14 Pod?a § 2 ods. 1 písm. c) zákona ?. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení uplatnite?nom na skutkové okolnosti vo veci samej (?alej len „zákon o DPH“):

„Predmetom dane je

...

c) nadobudnutie tovaru z iného ?lenského štátu [Únie] za protihodnotu, uskuto?nené v tuzemsku zdanite?nou osobou v rámci hospodárskej ?innosti alebo právnickou osobou, ktorá nebola založená alebo zriadená na podnikateľské ú?ely, a nadobudnutie nového dopravného prostriedku z iného ?lenského štátu za protihodnotu osobou, ktorá nie je platite?om dane.“

15 § 64 tohto zákona, ktorý preberá ?lánok 138 smernice o DPH do ?eského právneho poriadku, stanovuje:

„1. Ak osoba povinná platiť daň dodá tovar do iného členského štátu osobe zaregistrovanej na účely DPH v inom členskom štáte, je toto dodanie oslobodené od dane s nárokom na odpustenie dane, pokiaľ je tento tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska osobou povinnou platiť daň, nadobúdateľom alebo splnomocnenou treťou osobou, s výnimkou dodania tovaru osobe, pre ktorú nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte nie je predmetom dane.

...

3. Dodanie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do iného členského štátu osobou povinnou platiť daň zdaniteľnej osobe, ktorá nie je osoba zaregistrovaná na účely DPH v inom členskom štáte, alebo právnickej osobe, ktorá nie je osoba zaregistrovaná na účely DPH v inom členskom štáte, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska osobou povinnou platiť daň, nadobúdateľom alebo splnomocnenou treťou osobou, je oslobodené od dane s nárokom na odpustenie dane, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru uskutočňuje v súlade so zákonom o spotrebnej dani, a povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká nadobúdateľovi v členskom štáte, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru.

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

16 Arex je spoločnosť so sídlom v Českej republike, ktorá od dvoch českých spoločností nakupovala palivo z Rakúska.

17 Tieto nadobudnutia boli záverečnou fázou reťazových transakcií. Palivo, o ktoré ide vo veci samej, tak najprv predala spoločnosť Doppler Mineralöle GmbH, so sídlom v Rakúsku, štyrom spoločnostiam zaregistrovaným na účely DPH a usadeným v Českej republike (alež len „prvým českým kupujúcim“). Palivo bolo následne opakovane predané rôznym českým spoločnostiam, než sa napokon predalo spoločnosti Arex.

18 Prvým českým kupujúcim uzavreli zmluvu so spoločnosťou Garantrans s.r.o., ktorá pre uvedených kupujúcich vykonávala činnosť registrovaného príjemcu. Garantrans teda zaplatila spotrebnú daň z paliva v mene prvých českých kupujúcich. Tí z týchto transakcií neodviedli DPH v Českej republike.

19 Palivo sa z Rakúska do Českej republiky prepravovalo v režime pozastavenia spotrebnej dane. Jeho prepravu zabezpečovala Arex vlastnými vozidlami.

20 Finančný úrad pro Jihočeský kraj (česká republika) (alež len „daňový orgán“) na základe daňovej kontroly konštatoval, že v prípade nadobudnutí uskutočnených spoločnosťou Arex v zdaňovacom období január až apríl, september, november a december roku 2010 išlo o nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Daňový orgán s odkazom na rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a s prihliadnutím na to, že v prípade reťazových transakcií spojených iba s jednou prepravou v rámci Spoločenstva možno túto prepravu priradiť iba jednej transakcii, dospel k záveru, že miesto nadobudnutí uskutočnených spoločnosťou Arex sa nachádzalo v Rakúsku a nie v Českej republike. Táto spoločnosť totiž podľa daňového orgánu nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníčka v Rakúsku, pretože znášala riziká spojené s tovarom a prepravu do Českej republiky uskutočnila na svoj účet.

21 V siedmich dodatočných platobných výmeroch daňový orgán neuznal právo spoločnosti Arex na odpustenie DPH z uvedených nadobudnutí, ktoré Arex kvalifikovala ako nadobudnutia s

miestom plnenia v tuzemsku, dodato?ne tejto spo?nosti vymeral DPH a uložil jej povinnos? zaplati? penále.

22 Finan?né riadite?stvo rozhodnutím z 15. júla 2015 zamietlo s?ažnos? spo?nosti Arex podanú proti týmto platobným výmerom. Stotožnilo sa so závermi da?ového orgánu, zároveň však najprv odmietlo, že by sa na túto vec mal uplat?ova? ?lánok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH. ?alej s odkazom na rozsudok zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C?435/03, EU:C:2005:464), zdôraznilo, že vznik da?ovej povinnosti k DPH nie je viazaný na spotrebné dane. Napokon zamietlo argumenty spo?nosti Arex, že po?as prepravy a až do prepustenia paliva do vo?ného obehu na území ?eskej republiky s ním táto spo?nos? vzh?adom na režim pozastavenia spotrebnej dane nemohla naklada? ako vlastník. Odmietlo tiež tvrdenie spo?nosti Arex, že by bolo možné jednu prepravu v rámci Spolo?enstva rozdeli? na ú?ely DPH na ?iastkové prepravy.

23 Potom, ako Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (?eská republika) zamietol žalobu spo?nosti Arex proti tomuto rozhodnutiu, podala táto spo?nos? kasa?ný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

24 Arex pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že ?lánok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH bol do ?eského práva prebratý nesprávne. Uvádza, že pod?a tohto ustanovenia je tovar prepravovaný pre zdanite?nú osobu do iného ?lenského štátu v režime pozastavenia spotrebnej dane oslobodený od DPH ako dodanie v rámci Spolo?enstva. S prihliadnutím na ?eské znenie tohto ustanovenia Arex zastáva názor, že ?alšie podmienky stanovené v tomto ustanovení, ktoré sú uvedené vo ved?ajšej vete za?ínajúcej sa vz?ažným zámenom „jejíž“, sa vz?ahujú iba na nezdanite?né právnické osoby. Arex sa teda domnieva, že vzh?adom na to, že je zdanite?nou osobou, nemôžu sa tieto podmienky uplatni?.

25 Arex zdôraz?uje, že pokia? by DPH nebola prepojená so spotrebnou da?ou a mal by sa uplatni? ?lánok 138 ods. 1 smernice o DPH, nemôže pri preprave v režime pozastavenia spotrebnej dane dôjs? k prevodu ekonomického vlastníctva, pretože aj keby došlo zo súkromnoprávneho h?adiska k prevodu vlastníctva, nemožno v priebehu prepravy disponova? s predmetným tovarom. Na podporu tohto argumentu poukazuje na sprievodný úradný dokument, ktorý obmedzuje možnos? disponova? s tovarom po?as prepravy v uvedenom režime, a domnieva sa, že rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), sa nezaoberali otázkou prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.

26 Vzh?adom na tieto argumenty sa vnútroštátny súd pýta, ?i nadobudnutia paliva prepravovaného v režime pozastavenia spotrebnej dane spo?nos?ou Arex možno kvalifikova? ako nadobudnutia v rámci ?lenského štátu alebo ako nadobudnutia v rámci Spolo?enstva.

27 Za týchto okolností Nejvyšší správní soud (?eská republika) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa akáko?vek zdanite?ná osoba považova? za zdanite?nú osobu uvedenú v ?lánku 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH]? Ak nie, na ktoré zdanite?né osoby sa uvedené ustanovenie vz?ahuje?

2. Ak bude odpove? Súdneho dvora taká, že ?lánok 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH] sa vz?ahuje na takú situáciu, akou je situácia vo veci samej (teda, že nadobúdate?om výrobkov je zdanite?ná osoba, ktorá je zaregistrovaná na ú?ely dane), má by? uvedené ustanovenie vykladané tak, že ak je odoslanie alebo preprava týchto výrobkov uskuto?nená v súlade s príslušnými ustanoveniami [smernice 2008/118], je potrebné považova? za dodanie s nárokom na

oslobodenie podľa uvedeného ustanovenia to dodanie, ktoré je spojené s postupmi podľa [smernice 2008/118], aj keby inak neboli splnené podmienky pre oslobodenie podľa článku 138 ods. 1 [smernice o DPH] s ohľadom na priradenie prepravy tovaru inej transakcii?

3. Ak bude odpoveď Súdneho dvora taká, že článok 138 ods. 2 písm. b) [smernice o DPH] sa nevzťahuje na takú situáciu, akou je situácia vo veci samej, je skutočnosť, že tovar je prepravovaný v režime pozastavenia spotrebnej dane, skutočnosťou rozhodnou pre to, ktorému z viac po sebe nasledujúcich dodaní má byť priradená preprava na účely nároku na oslobodenie od DPH podľa článku 138 ods. 1 [smernice o DPH]?

### **O návrhu na opätovné začatie ústnej časti konania**

28 Podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 31. júla 2018 zástupca spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom navrhol, aby Súdny dvor nariadil opätovné začatie ústnej časti konania na základe článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

29 Tento návrh nadväzuje na list z 13. júla 2018, ktorý zaslala kancelária Súdneho dvora zástupcovi spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom, v ktorom ho okrem iného informuje, že vzhľadom na to, že Arex nebola na ústnom pojednávaní v tejto veci platne zastúpená, nemohlo sa na účely tohto konania prihliadnuť na jej ústne pripomienky.

30 Zástupca spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom vysvetlil dôvody a okolnosti, ktoré podľa jeho názoru viedli k tejto absencii platného zastúpenia, domnieva sa však, že ide o odstrániteľnú vadu a podáva návrh na opätovné začatie ústnej časti konania, aby Arex mohla predložiť svoje pripomienky.

31 V tejto súvislosti je nutné pripomenúť, že v súlade s článkom 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora môže Súdny dvor kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, o ktorom sa nemali možnosť vyjadriť účastníci konania alebo subjekty oprávnené podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.

32 Súdny dvor sa v prejednávanej veci po vypočutí generálnej advokátky domnieva, že nie sú splnené podmienky na opätovné začatie ústnej časti konania. Okolnosti uvádzané zástupcom spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom totiž nezodpovedajú podmienkam, za ktorých je stanovené opätovné začatie ústnej časti konania. Súdny dvor dospel k záveru, že v každom prípade disponuje všetkými potrebnými informáciami na rozhodnutie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a že nie je potrebné odpovedať na prejudiciálne otázky na základe tvrdenia, ku ktorému sa účastníci konania pred ním nevyjadřili.

33 Za týchto podmienok nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania.

### **O prejudiciálnych otázkach**

#### **Úvodné pripomienky**

34 V rámci konania na základe spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom zakotveným v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú začal tento súd prejednávajúci. Vzhľadom na to Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené. Treba totiž pripomenúť, že je povinnosťou Súdneho dvora vykladať všetky ustanovenia práva Únie,

ktoré vnútroštátne súdy potrebujú na rozhodovanie o sporoch, ktoré im boli predložené, aj keď tieto ustanovenia nie sú výslovne spomenuté v otázkach položených Súdnemu dvoru týmito súdmi (rozsudky zo 14. októbra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, bod 39 a citovaná judikatúra, ako aj z 19. októbra 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, bod 39).

35 V dôsledku toho, hoci z formálneho hľadiska vnútroštátny súd svoje otázky obmedzil iba na výklad článku 138 ods. 1 a 2 písm. b) smernice o DPH, táto okolnosť nebráni Súdnemu dvoru podať vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie v prejednávanej veci, bez ohľadu na to, či ich vnútroštátny súd uviedol alebo neuviedol v znení svojich otázok. V tejto súvislosti prináleží Súdnemu dvoru, aby zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vybral tie právne ustanovenia, ktoré si so zreteľom na predmet sporu vo veci samej vyžadujú výklad (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. októbra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, bod 40 a citovanú judikatúru, ako aj z 19. októbra 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, bod 40).

36 V prejednávanej veci treba poznamenať, že vnútroštátny súd chce svojimi otázkami v podstate zistiť, či také nadobudnutia, o aké ide vo veci samej, podliehajú v šeskej republike DPH ako nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorý bol odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu.

37 Článok 138 ods. 1 a 2 písm. b) smernice o DPH definuje podmienky, za ktorých sú od DPH oslobodené dodania v rámci Spoločenstva, a nie podmienky, za ktorých tejto dani podliehajú nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktoré sú stanovené v článku 2 ods. 1 písm. b) bodoch i) a iii) tejto smernice.

38 Prejudiciálne otázky treba teda preformulovať v tom zmysle, že sa v prípade prvej a druhej otázky týkajú výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH a v prípade tretej otázky výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) tejto smernice.

## **O prvej otázke**

39 Svojou prvou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno vybrať spotrebnú daň na území členského štátu určenia zásielky alebo prepravy týchto výrobkov, uskutočnené akoukoľvek zdaniteľnou osobou, alebo iba na nadobudnutia uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.

40 Podľa ustálenej judikatúry je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho doslovné znenie, ale aj kontext, v ktorom sa nachádza, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 50, a z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33).

41 Podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH podliehajú DPH nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu uskutočnené na území členského štátu, pokiaľ v prípade, že ide o výrobky podliehajúce spotrebnej dani, z ktorých možno spotrebnú daň vybrať na území tohto členského štátu, tieto nadobudnutia uskutočňuje zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorých iné nadobudnutia nepodliehajú dane podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.



42 Po prvé treba uviesť, že znenie článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH neumožňuje jednoznačne určiť, či sa vedľajšia veta „ktorej [ktorých – *neoficiálny preklad*] iné nadobudnutia nepodliehajú dane podľa článku 3 ods. 1 [tejto smernice]“ vzťahuje tak na zdaniteľnú osobu, ako aj na nezdaniteľnú právnickú osobu, ktoré sú uvedené v prvom z týchto ustanovení, alebo iba na túto poslednú uvedenú osobu.

43 Viaceré jazykové verzie tohto ustanovenia totiž používajú neurčité zámeno, ktoré môže odrážať použitie tak jednotného, ako aj množného čísla. Je to tak konkrétne v prípade nemeckej („deren“), estónskej („kelle“), španielskej („cuyas“), francúzskej („dont“), talianskej („i cui“) alebo anglickej („whose“) verzii tohto ustanovenia. Ďalšie jazykové verzie používajú zámená v množnom čísle. Tak je to v prípade gréckej („? ??? ?????“), lotyšskej („kuru“) a poľskej („w przypadku których“) verzii. Okrem toho v české verzii tohto ustanovenia je použité zámeno v jednotnom čísle, ktoré sa môže vzťahovať iba na nezdaniteľnú právnickú osobu („jejíž“).

44 Po druhé, pokiaľ ide o ciele článok 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH, treba pripomenúť, že toto ustanovenie zapadá do rámca prechodného režimu DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva, zavedeného smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160). Tento režim sa zakladá na zavedení novej zdaniteľnej udalosti na účely DPH, konkrétne nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá umožňuje presunúť daňový príjem do členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru. Cieľom tohto režimu je zabezpečiť jasné rozdelenie daňovej suverenity členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, body 22 a 23, ako aj citovanú judikatúru, a zo 14. júna 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, body 37 a 38).

45 S každým nadobudnutím v rámci Spoločenstva zdaneným v členskom štáte určenia zásielky alebo prepravy tovaru (aj len „členský štát určenia“) je teda nerozdielne spojené dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od dane v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo zaťaženia tejto prepravy (aj len „členský štát odoslania alebo zaťaženia prepravy“). Ustanoveniam týkajúcim sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva a dodania v rámci Spoločenstva treba preto priznať rovnaký význam a rozsah (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 29, ako aj z 26. júla 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, bod 31 a citovaná judikatúra).

46 Po tretie, pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH, treba uviesť, že toto ustanovenie je súčasťou súboru pravidiel upravujúcich povinnosť platiť DPH z nadobudnutí v rámci Spoločenstva a oslobodenie príslušných dodaní v rámci Spoločenstva. Tieto prvé pravidlá sa nachádzajú v článkoch 2 a 3 tejto smernice a posledné uvedené v jej článkoch 138 a 139.

47 Na jednej strane platí, že podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH podliehajú DPH v členskom štáte určenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, alebo nezdaniteľnou právnickou osobou za určitých podmienok týkajúcich sa predávajúceho, zatiaľ čo podľa článku 138 ods. 1 tejto smernice sú príslušné dodania v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v členskom štáte odoslania alebo zaťaženia prepravy.

48 V tejto súvislosti treba spresniť, že s prihliadnutím na úvahy generálnej advokátky uvedené v bode 41 jej návrhov sa vecná pôsobnosť týchto ustanovení vzťahuje na akýkoľvek „tovar“ a že pojem „tovar“ zahŕňa výrobky podliehajúce spotrebnej dani. Z toho vyplýva, že pokiaľ sú splnené

ostatné podmienky týkajúce sa predávajúceho, stanovené v týchto ustanoveniach, sú transakcie v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani oslobodené od DPH v členskom štáte odoslania alebo zaťažatia prepravy podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH ako dodania v rámci Spoločenstva a podliehajú tejto dani v členskom štáte určená ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH.

49 Vzhľadom na to, že nadobudnutie „tovaru“ v rámci Spoločenstva zdaniteľnými osobami podlieha DPH na základe článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH, bolo by také zdanenie nadobudnutia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani tými istými zdaniteľnými osobami v článku 2 ods. 1 písm. b) bode iii) tejto smernice nadbytočné, pretože toto zdanenie vyplýva už z prvého uvedeného ustanovenia, a to aj s prihliadnutím na úvahy uvedené v predchádzajúcom bode.

50 Na druhej strane, odchylné od článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH však jej článok 3 ods. 1 vylučuje, aby DPH podliehali niektoré nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnené zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou. Článok 139 ods. 1 druhý pododsek tejto smernice súhlasne stanovuje, že oslobodenie od dane ustanovené v jej článku 138 ods. 1 sa neuplatňuje ani na dodania zodpovedajúce nadobudnutiam uvedeným v článku 3 ods. 1 uvedenej smernice.

51 Vzhľadom na tieto úvahy sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH uplatní v prípadoch, keď nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnené zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou nepodliehajú dani podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.

52 Z toho vyplýva, že pokiaľ tovar nadobudne zdaniteľná osoba, nevzťahuje sa pôsobnosť článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) uvedenej smernice, s cieľom podrobiť DPH ňou uskutočnené nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno spotrebnú daň vybrať v členskom štáte určená, na každú zdaniteľnú osobu, ale iba na tú zdaniteľnú osobu, ktorej iné nadobudnutia v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 uvedenej smernice.

53 Ako v tejto súvislosti uviedla generálna advokátka v bodoch 42 a 43 svojich návrhov, tento výklad potvrdzuje znenie článku 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH, z ktorého v podstate vyplýva, že „okrem dodania tovaru uvedeného v odseku 1“ tohto článku 138 sú od dane oslobodené dodania v rámci Spoločenstva zodpovedajúce nadobudnutiam podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) tejto smernice, pokiaľ sú uskutočnené za podmienok uvedených v tomto ustanovení, pre zdaniteľné osoby alebo nezdaniteľné právnické osoby, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, iného než výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 uvedenej smernice. Ako uviedla generálna advokátka v bode 43 svojich návrhov, z voľby tejto formulácie uvádzajúcej oslobodenia od dane upravené v článku 138 ods. 2 smernice o DPH totiž vyplýva, že oslobodenie stanovené v písmene b) tohto ustanovenia má normatívny obsah prekračujúci rámec oslobodenia upraveného v článku 138 ods. 1 tejto smernice.

54 Výklad uplatnený v bode 52 tohto rozsudku je tiež podporený cieľom uvedeným v odôvodnení 36 smernice o DPH, ktorým je do istej miery zosúladiť spôsoby uplatňovania DPH na určité nadobudnutia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva s postupmi a povinnosťami súvisiacimi s priznaním spotrebnej dane v prípade prepravy týchto výrobkov do iného členského štátu tak, ako sú stanovené v smerniciach 92/12 a 2008/118. Vzhľadom na to, že sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno spotrebnú daň vybrať na území členského štátu určenia, má totiž tento výklad za následok, že tieto nadobudnutia podliehajú DPH v tom istom členskom štáte aj v prípade, že iné nadobudnutia uskutočnené nadobúdateľom nepodliehajú podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice DPH.

55 V prejednávanej veci s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, ktorý má ako jediný oprávnený posudzovať skutkový stav sporu vo veci samej, zo skutočností, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že by sa na iné nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnené spoločnosťou Arex vzťahovali výnimky stanovené v článku 3 ods. 1 smernice o DPH. Za predpokladu, že by vnútroštátny súd na základe vlastného posúdenia všetkých okolností sporu vo veci samej dospel k takému záveru, nemalo by sa uplatniť ustanovenie článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH, ale ustanovenie článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) tejto smernice na určenie, či nadobudnutie paliva predmetného vo veci samej spoločnosťou Arex musí podliehať DPH v členskom štáte určenia ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

56 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno vybrať spotrebnú daň na území členského štátu určenia, uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.

## O druhej otázke

57 Svojou druhou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, sa nadobudnutie uskutočnené osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia má kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva podlieajúce DPH podľa tohto ustanovenia, hoci túto prepravu nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.

58 Podľa údajov uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sa javí, že povinnosť zaplatiť spotrebnú daň z paliva predmetného vo veci samej majú prví českí kupujúci a nie Arex. V druhej otázke ide v tomto kontexte o určenie, či preprava v rámci Spoločenstva predmetná vo veci samej musí byť nevyhnutne priradená nadobudnutiu uskutočnenému týmito kupujúcimi, pretože sú povinní zaplatiť túto spotrebnú daň, a nemôže sa priradiť inému nadobudnutiu, v prejednávanej veci nadobudnutiu uskutočnenému spoločnosťou Arex.

59 V tejto súvislosti zo znenia článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH, ako bolo uvedené v bode 41 tohto rozsudku, vyplýva, že na to, aby nadobudnutia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia podliehali DPH podľa tohto ustanovenia, musia byť splnené tri kumulatívne podmienky.

60 Prvou podmienkou je, že transakcia spočíva v nadobudnutí v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice o DPH, druhou podmienkou je, že sa táto transakcia týka tovaru podlieajúceho spotrebnej dani, z ktorého možno spotrebnú daň vybrať na území členského

štátu ur?enia, a tre?ou podmienkou je, že uvedenú transakciu uskuto?ní zdanite?ná osoba alebo nezdanite?ná právnická osoba, ktorých iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa ?lánku 3 ods. 1 tejto smernice.

61 V súvislosti s prvou z týchto podmienok treba pripomenú?, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spolo?enstva v zmysle ?lánku 20 smernice o DPH dôjde vtedy, keď právo naklada? s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdate?a a keď dodávate? preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného ?lenského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie ?lenského štátu odoslania alebo za?iatku prepravy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C?409/04, EU:C:2007:548, body 27 a 42, ako aj z 18. novembra 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, bod 27). Podmienka týkajúca sa prekro?enia hranice medzi ?lenskými štátmi je totiž sú?as?ou nadobudnutia v rámci Spolo?enstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C?409/04, EU:C:2007:548, bod 37).

62 Iba nadobudnutie sp??ajúce všetky tieto podmienky možno kvalifikova? ako nadobudnutie v rámci Spolo?enstva.

63 Pokiaľ teda viac po sebe idúcich nadobudnutí za protihodnotu vedie k jedinému odoslaniu alebo jedinej preprave tovaru v rámci Spolo?enstva, možno toto odoslanie alebo túto prepravu priradi? iba jednému z týchto nadobudnutí a iba toto nadobudnutie bude podlieha? DPH v ?lenskom štáte ur?enia ako nadobudnutie v rámci Spolo?enstva, pokiaľ sú splnené ostatné podmienky stanovené v ?lánku 2 ods. 1 smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, bod 45).

64 Taký výklad je potrebný na ?ahšie dosiahnutie cie?a sledovaného prechodnou právnou úpravou transakcií v rámci Spolo?enstva, ktorým je, ako vyplýva z bodu 44 tohto rozsudku, prenos da?ových príjmov na ?lenský štát, v ktorom dochádza ku kone?nej spotrebe dodávaných tovarov. Tento prenos je totiž zabezpe?ený pri príležitosti jedinej transakcie, ktorá zakladá pohyb tovaru v rámci Spolo?enstva (pozri analogicky rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, bod 40).

65 Pokiaľ ide o druhú podmienku uvedenú v bode 60 tohto rozsudku, treba spresni?, že vznik da?ovej povinnosti k spotrebnej dani v ?lenskom štáte ur?enia predpokladá, že výrobky podliehajúce spotrebnej dani sa odošlú alebo prepravujú v režime pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami smernice 92/12 alebo smernice 2008/118. Táto podmienka odráža cie? uvedený v odôvodnení 36 smernice o DPH, aby výrobky podliehajúce spotrebnej dani podliehali tejto dani a DPH v tom istom štáte.

66 Z uvedenej podmienky naopak v žiadnom prípade nevyplýva, že by nadobudnutie uskuto?nené zdanite?nou osobou alebo nezdanite?nou právnickou osobou uvedenými v ?lánku 2 ods. 1 písm. b) bode iii) smernice o DPH, ktoré majú povinnos? zaplati? spotrebnú da?, muselo podlieha? DPH podľa tohto ustanovenia v ?lenskom štáte ur?enia, hoci predmetnú prepravu v rámci Spolo?enstva nemožno priradi? tomuto nadobudnutiu.

67 Výklad, podľa ktorého by nadobudnutie malo podlieha? DPH podľa uvedeného ustanovenia, hoci mu nemožno priradi? prepravu v rámci Spolo?enstva, by bol navyše v rozpore s kumulatívnou povahou podmienok pripomenutých v bode 60 tohto rozsudku. Umožnil by totiž, že by DPH v ?lenskom štáte ur?enia podliehalo nadobudnutie, ktoré by nebolo spojené s prepravou v rámci Spolo?enstva a ktoré by tak nesp??alo všetky podmienky vyžadované na to, aby sa mohlo kvalifikova? ako nadobudnutie v rámci Spolo?enstva.

68 So zrete?om na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpoveda?, že ?lánok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že v prípade existencie re?azca

po sebe idúcich transakcií, ktoré viedli len k jednej preprave výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, sa nadobudnutie uskutočnené osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte urzenia nemôže kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva podlieajúce DPH podľa tohto ustanovenia, pokiaľ túto prepravu nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.

### O tretej otázke

69 Svojou treťou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, je okolnosť, že sa tieto výrobky prepravujú v tomto režime, rozhodujúca pre urzenie, ktorému nadobudnutiu treba priradiť prepravu na to, aby toto nadobudnutie podliehalo DPH podľa tohto ustanovenia.

70 V tejto súvislosti z judikatúry týkajúcej sa výkladu článku 138 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že pokiaľ ide o transakciu, ktorá tvorí reazec dvoch po sebe idúcich dodaní, ktoré viedli iba k jednej preprave v rámci Spoločenstva, možno prepravu v rámci Spoločenstva priradiť jednému z dvoch dodaní a iba toto dodanie tak bude oslobodené podľa tohto ustanovenia, a že na účely urzenia, ktorému z oboch dodaní treba priradiť prepravu v rámci Spoločenstva, treba vykonať celkové posúdenie všetkých osobitných okolností vo veci samej. Na účely tohto posúdenia je najmä potrebné určiť, v ktorom momente bolo druhýkrát prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník na koncového príjemcu. Za predpokladu, že by sa druhý prevod tohto práva, teda druhé dodanie, uskutočnil skôr ako preprava v rámci Spoločenstva, nemožno o takejto preprave hovoriť v súvislosti s prvým dodaním uskutočneným v prospech prvého nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júla 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, body 34 až 36, ako aj citovanú judikatúru).

71 So zreteľom na cieľ uvedený v bode 64 tohto rozsudku treba prevziať judikatúru citovanú v predchádzajúcom bode na posúdenie transakcií, ktoré, rovnako ako transakcie dotknuté vo veci samej, tvoria reazec niekolkých po sebe idúcich nadobudnutí výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré viedli iba k jednej preprave v rámci Spoločenstva.

72 Na účely urzenia, ktorému nadobudnutiu v reazci dotknutom vo veci samej treba priradiť jedinou prepravu v rámci Spoločenstva a ktoré nadobudnutie treba ako jediné kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, prislúcha vnútroštátnemu súdu vykonať celkové posúdenie všetkých osobitných okolností prejednávanej veci a určiť najmä, v ktorom okamihu došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na Arex. Za predpokladu, že k tomuto prevodu došlo predtým, než sa uskutočnila preprava v rámci Spoločenstva, musí sa táto preprava priradiť nadobudnutiu uskutočnenému spoločnosťou Arex a toto nadobudnutie treba teda kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva.

73 V rámci tohto celkového posúdenia však okolnosť, že sa preprava paliva, o ktoré ide vo veci samej, uskutočnila v režime pozastavenia spotrebnej dane, nemôže byť relevantná na urzenie, ktorému z reazových nadobudnutí predmetných vo veci samej treba priradiť uvedenú prepravu.

74 Podľa judikatúry pripomenutej v bode 70 tohto rozsudku totiž priradenie prepravy jednému alebo druhému nadobudnutiu z reazca po sebe idúcich nadobudnutí v zásade závisí od časového kritéria, pokiaľ kladie dôraz na okamih, kedy boli splnené podmienky týkajúce sa prepravy v rámci Spoločenstva a prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník.

75 Pokiaľ ide o túto poslednú podmienku, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že sa

neobmedzuje na prevod spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júna 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovanú judikatúru). Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený (uznesenie z 15. júla 2015, Itales, C-123/14, neuvverejnené, EU:C:2015:511, bod 36).

76 Treba pripomenúť, že smernice 92/12 a 2008/118 zavádzajú všeobecný režim spotrebnej dane zaťažujúci výrobky podliehajúce spotrebnej dani. Hoci tieto smernice na tento účel stanovujú najmä požiadavky uplatniteľné na prepravu v režime pozastavenia spotrebnej dane, v žiadnom prípade sa neovplyvujú podmienky upravujúce prevod vlastníckeho práva k tovaru alebo prevod práva nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom.

77 Súdny dvor už navyše rozhodol, že zdaniteľnou udalosťou na účely DPH, ktorej uskutočnenie je zákonnou podmienkou vzniku daňovej povinnosti, je dodanie alebo dovoz tovaru, nie výber spotrebnej dane z tohto tovaru (rozsudok zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, bod 41).

78 V prejednávanej veci zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že Arex potom, ako nadobudla palivo predmetné vo veci samej od svojich českých zmluvných partnerov, získala toto palivo do držby, keď ho v Rakúsku naložila do svojich cisterien predtým, než ho vlastnými dopravnými prostriedkami prepravila z Rakúska do českej republiky. Z týchto skutočností okrem toho vyplýva, že k prevodu vlastníctva k tomuto tovaru v zmysle českého súkromného práva na Arex podľa všetkého došlo týmto jeho naložením. S výhradou overení vnútroštátnym súdom teda z týchto skutočností podľa všetkého vyplýva, že k jedinej preprave v rámci Spoločenstva došlo po prevode práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na Arex, takže ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva treba kvalifikovať nadobudnutie poslednou uvedenou spoločnosťou.

79 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, okolnosť, že sa tieto výrobky prepravujú v tomto režime, nie je rozhodujúca pre určenie, ktorému nadobudnutiu treba priradiť prepravu na to, aby toto nadobudnutie podliehalo DPH podľa tohto ustanovenia.

## O trovách

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

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

**1. Článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno vybrať spotrebnú daň na území členského štátu určenia zásielky alebo prepravy týchto výrobkov, uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej iné**

nadobudnutia nepodliehajú dani z pridanej hodnoty podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.

2. Článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich transakcií, ktoré viedli len k jednej preprave výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, sa nadobudnutie uskutočnené osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určená zasielky alebo prepravy týchto výrobkov nemôže kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce dani z pridanej hodnoty podľa tohto ustanovenia, pokiaľ túto prepravu nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.

3. Článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, okolnosť, že sa tieto výrobky prepravujú v tomto režime, nie je rozhodujúca pre určenie, ktorému nadobudnutiu treba priradiť prepravu na to, aby toto nadobudnutie podliehalo dani z pridanej hodnoty podľa tohto ustanovenia.

Podpisy

\* Jazyk konania: čeština.