

62018CJ0401

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

23. dubna 2020 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. b) – Pořízení zboží uvnitř Společenství – Článek 20 – Nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník – Retenzivní nákupy a prodeje zboží s jedinou opravou uvnitř Společenství – Možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží – Přiznání opravy – Oprava v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – časové úinky rozsudků, jimiž je podáván výklad“

Ve věci C-401/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Krajského soudu v Praze (česká republika) ze dne 6. června 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 18. června 2018, v řízení

Herst, s.r.o.

proti

Odvolacímu finančnímu úřadu,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení M. Vilaras, předseda senátu, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (zpravodajka) a N. Piçarra, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

–

za Herst, s.r.o., J. Baladou, advokátem,

–

za Odvolací finanční úřad T. Rozehnalem, jako zmocněncem,

–

za českou vládu M. Smolkem, J. Vlášilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,

–

za Evropskou komisi M. Salykovou a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,
po vypořádaní stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. října 2019,
vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká především výkladu článku 20 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 Herst, s.r.o., a Odvolacím finančním úřadem (česká republika) (dále jen „finanční úřad“) ve věci odpůtu daně z přidané hodnoty (DPH) provedené společnosti Herst v souvislosti s pořízováním pohonných hmot, které přepravovala v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně z některých členských států do české republiky.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 2 směrnice o DPH v odst. 1 písm. a) a b) stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

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;

[...]“

4

Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5

§lánek 20 první pododstavec této sm?rnice stanoví:

„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.“

6

§lánek 138 této sm?rnice v odstavci 1 stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo jejich území, avšak uvnit? Spole?enství, prodávajícím nebo po?izovatelem nebo na ú?et jednoho z nich, uskute?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.“

eské právo

7

Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty, ve znění ú?inném v dob? rozhodné z hlediska sporu v p?vodním ?ízení, zní:

„P?edm?tem dan? je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskute??ování ekonomické ?innosti s místem pln?ní v tuzemsku.“

8

Ustanovení § 13 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Dodáním zboží se pro ú?ely tohoto zákona rozumí p?evod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“

9

Ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) tohoto zákona stanoví:

„Plátce je oprávn?n k odpo?tu dan? na vstupu u p?ijátého zdanitelného pln?ní, které v rámci svých ekonomických ?inností použije pro ú?ely uskute??ování zdanitelných pln?ní dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem pln?ní v tuzemsku.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10

Herst je spole?nost se sídlem v ?eské republice, která podniká v oblasti autodopravy. Vlastní také několik ?erpacích stanic pohonných hmot.

11

eský správce dan? v návaznosti na provedenou kontrolu zjistil, že spole?nost Herst v obdobích listopad 2010 až kv?ten 2013 a v obdobích ?ervenec a srpen 2013 zajiš?ovala pomocí vlastních

prostředků a na své náklady přepravu pohonných hmot z různých členských států, konkrétně z Rakouska, Německa, Slovenska a Slovinska, do České republiky.

12

Podle českého správce daně nevystupovala společnost Herst v rámci této přepravy pouze jako přepravce, ale také jako koncový odběratel těchto pohonných hmot stojící na konci řetězce po sobě následujících nákupů a prodejů.

13

Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že tyto pohonné hmoty nejprve nakoupil hospodářský subjekt se sídlem v České republice, který tamtéž podléhal DPH, a že společnost Herst zajišťovala jejich přepravu z členských států uvedených v bodě 11 tohoto rozsudku do České republiky. Společnost Herst tak podle předkládajícího soudu uskutečnila vždy jedinou přepravu pohonných hmot, a to v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, během níž byly tyto výrobky postupně přeprodány dalším hospodářským subjektem se sídlem v České republice. Společnosti Herst nebyla za přepravu těchto pohonných hmot placena žádná odměna, ale náležela jí obchodní marže tvořená rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou pohonných hmot.

14

Na základě kupní smlouvy mezi společností Herst a tímto hospodářským subjektem bylo navíc již na počátku přepravy stanoveno, že společnost Herst bude z právního hlediska vlastníkem pohonných hmot až poté, co budou v České republice propuštěny do volného oběhu.

15

Společnost Herst před českým správcem daně uplatňovala pořízení pohonných hmot, jež uskutečňovala v České republice, jako pořízení vnitrostátní. Podle českého správce daně se naproti tomu jednalo o pořízení uvnitř Společnosti.

16

Podle českého správce daně může být v případě řetězových plnění spojených s jedinou přepravou uvnitř Společnosti tato přeprava přičtena jen jednomu z těchto plnění.

17

Český správce daně tedy dospěl k závěru, že místo pořízení uskutečňovaného společností Herst nebylo v České republice, nýbrž v členských státech, kde se pohonné hmoty nacházely v okamžiku, kdy je tato společnost naložila k přepravě do České republiky na své náklady a vlastními prostředky za účelem uskutečnění své ekonomické činnosti.

18

Český správce daně tedy vydal několik dodatečných platebních výměrů, v nichž odmítl nárok společnosti Herst na odpčet DPH v souvislosti s tímto pořízováním a uložil jí povinnost uhradit penále.

19

Společnost Herst podala proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání k finančnímu

ředitelství s tvrzením, že místem pořizení pohonných hmot byla řeská republika, nebo? přeprava probíhala v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební dan? a toto zboží bylo do volného ob?hu propuštěno až po přeprav?.

20

Prvním rozhodnutím finanční ředitelství zrušilo dodatečné platební výměry týkající se období řervenec a srpen 2013, a to z důvodu, že společnost Herst předložila faktury dokládající, že ostatní hospodářské subjekty, kterým byly pohonné hmoty postupně prodávány, jednaly jako organizátoři přepravy. Druhým rozhodnutím finanční ředitelství potvrdilo dodatečné platební výměry za období únor 2011 až únor 2013. Třetím rozhodnutím pak změnilo dodatečné platební výměry za období listopad 2010 až leden 2011 a za období března až květen 2013. Společnost Herst byla domněna da? ve výši 145381137 korun řeských (K?) (přibližně 5664520 eur) a stanoveno penále ve výši 30476215 K? (přibližně 1187450 eur).

21

Společnost Herst podala proti druhému a třetímu rozhodnutí finančního ředitelství správní žalobu k předkládajícímu soudu – Krajskému soudu v Praze (řeská republika).

22

Společnost Herst před předkládajícím soudem uvádí, že se přeprava pohonných hmot ve věci v p?vodním řízení skládala ze dvou samostatných přeprav. První přepravou podle ní byla mezinárodní přeprava mezi dotýnými řlenskými státy a řeskou republikou, během níž společnost Herst jednala pouze v postavení přepravce. Druhou přepravou pak měla být přeprava vnitrostátní po propuštění pohonných hmot do volného ob?hu v řeské republice, kdy na ni přešlo právo volně se zbožím nakládat.

23

Předkládající soud uvádí, že ve věci, která je mu předložena, je nezbytné provést celkové posouzení všech okolností projednávaného řípadu za účelem zjištění, které z předem?ných dodání splňuje všechny podmínky vážící se k dodání uvnitř Společenství. Aby bylo možné kvalifikovat plnění jako „dodání zboží“ ve smyslu řl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, je nezbytné, aby toto plnění vedlo ke vzniku oprávněné osoby nakládat se zbožím, kterého se plnění týká, jako by byla jeho vlastníkem.

24

Co se týče situace ve věci v p?vodním řízení, předkládající soud uvádí, že účast dalších hospodářských subjektů v takto komplikovaném řetězci nákupů a prodejů je vedle ekonomických důvodů podmíněna tím, že společnost Herst nedisponovala povolením k provozování da?ového skladu ani povolením k přijímání výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební dan?. To je dle předkládajícího soudu důvodem, proč musela společnost Herst využít služeb prostředníka provozujícího takový sklad, který nakoupil pohonné hmoty, o něž jde ve věci v p?vodním řízení, s cílem odvést spotřební da? a zajistit propuštění těchto pohonných hmot do volného ob?hu na území řeské republiky. Předkládající soud uvádí, že podle finančního ředitelství je zapojení více hospodářských subjektů do tohoto řetězce známkou podvodu na DPH.

25

Předkládající soud má za to, že společnost Herst sice měla pohonné hmoty, o něž jde ve věci v p?vodním řízení, po celou dobu jejich přepravy pod kontrolou, avšak přesto neměla právo s nimi

nakládat jako vlastník ve smyslu judikatury Soudního dvora, dokud nedošlo po p?evozu t?chto pohonných hmot k jejich propuštění do volného ob?hu v ?eské republice. Do tohoto okamžiku totiž společnost Herst nemohla tyto pohonné hmoty dodat jiné osob?, než která byla jako p?íjemce uvedena v p?vodních dokladech.

26

S ohledem na tyto úvahy si p?edkládající soud – p?estože uznává zna?nou skutkovou blízkost projednávané v?ci a v?ci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) – klade otázku, ke kterému okamžiku nabyla společnost Herst v posuzované v?ci právo nakládat s pohonnými hmotami, o n?ž jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, „jako vlastník“ ve smyslu judikatury Soudního dvora.

27

Konkrétn? dle názoru p?edkládajícího soudu nabyly takové právo ve v?ci v p?vodním ?ízení pouze hospodá?ské subjekty, jimž byly tyto pohonné hmoty b?hem jejich p?epravy postupn? p?eprodávány. Naproti tomu společnost Herst, p?estože měla tyto pohonné hmoty b?hem jejich p?epravy fyzicky ve své moci, nebyla z hlediska práva se zbožím oprávn?na nakládat. P?edkládající soud uvádí, že tato společnost byla v tomto ohledu mimo jiné povinna respektovat pokyny hospodá?ských subjekt?, které byly mezi?láanky v ?et?zci nákup? a prodej?.

28

P?edkládající soud má v podstat? za to, že panuje pochybnost v otázce, zda má skute?nost, že je zboží p?epravováno v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan? v souladu se sm?nicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úprav? spot?ebních daní a o zrušení sm?rnice 92/12/EHS (Ú?. v?st. 2009, L 9, s. 12), vliv na podmínky stanovené sm?nicí o DPH, jimiž se ?ídí p?evod práva nakládat se zbožím jako vlastník. P?edkládající soud v tomto ohledu up?es?uje, že v situaci, kdy panují pochybnosti o výkladu ustanovení vnitrostátního da?ového práva v rámci sporu mezi orgány ve?ejné moci a jednotlivcem, vyvodila judikatura Ústavního soudu ?eské republiky ústavní zásadu vnitrostátního práva, podle níž musí být v p?ípad? t?chto pochybností postupováno ve prosp?ch jednotlivce (zásada zvaná in dubio mitius). V daném p?ípad? má p?edkládající soud za to, že právní úpravu rozhodnou pro posouzení v?ci, která je mu p?edložena, nebylo možné ozna?it v dob? rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení za jasnou, a to ani z hlediska vnitrostátního práva ani z hlediska práva unijního, a klade si tedy otázku, zda se v p?ípad?, že výklad, který podá Soudní dv?r ve svém rozsudku, bude pro da?ový subjekt nep?íznivý, bude muset tímto výkladem ?ídit navzdory této ústavní zásad? vnitrostátního práva. P?edkládající soud si dále klade otázku, zda by z hlediska této zásady nem?ly být ú?inky takového rozsudku Soudního dvora omezeny na právní situace nastalé po jeho vyhlášení.

29

Za t?chto okolností se Krajský soud v Praze rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1)

Má být za osobu povinnou k dani uvedenou v ?l. 138 odst. 2 písm. b) sm?rnice [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 původním 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 přiznání 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 původním řízení, je skutečnost, že zboží je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, skutečností rozhodnou pro to, kterému z více po sobě následujících dodání má být přiznána přeprava pro účely nároku na osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH?

4)

Nabývá ‚právo nakládat se zbožím jako vlastník‘ ve smyslu směrnice o DPH osoba povinná k dani, jestliže nakoupí zboží od jiné osoby povinné k dani přímo pro konkrétního odběratele s cílem splnit jeho časově předcházející objednávku (určující druh zboží, jeho množství, místo původu a čas dodání), jestliže sama se zbožím nijak fyzicky nenakládá, nebo v souvislosti s uzavřením kupní smlouvy její odběratel souhlasí s tím, že si zajistí přepravu zboží z místa jeho původu, a ona mu tak pouze zprostředkuje přístup k požadovanému zboží prostřednictvím svých dodavatelů a předá informace nezbytné pro převzetí zboží (jejím jménem či jménem jejích subdodavatelů v četnosti), přičemž jejím ziskem z transakce je rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou tohoto zboží, aniž by v rámci četnosti byla fakturována cena přepravy zboží?

5)

Stanoví směrnice [2008/118] ve svých ustanoveních (např. v čl. 4 bodu 1, článku 17 nebo článku 19), ať již přímo, nebo nepřímo prostřednictvím omezení pro faktické nakládání s takovým zbožím, dostatečné podmínky pro převod ‚práva nakládat se zbožím (podléhajícím spotřební dani) jako vlastník‘ ve smyslu směrnice o DPH, takže převzetí dodávky zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně oprávněným skladovatelem či registrovaným příjemcem v souladu s podmínkami plynoucími ze směrnice o spotřebních daních je třeba považovat za dodání zboží i pro účely DPH?

6)

Je v této souvislosti pro úvahy o určení dodání, s nímž je spojena přeprava, v rámci četnosti dodávky zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s jedinou přepravou třeba považovat i přepravu ve smyslu směrnice o DPH za započatou a za skončenou v souladu s ustanoveními článku 20 směrnice [2008/118]?

7)

Brání zásada neutrality DPH či jakýkoli jiný princip unijního práva aplikaci ústavní zásady vnitrostátního práva in dubio mitius, která orgánům veřejné moci přikazuje v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant,

vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy (zde osoby povinné k DPH)? Byla by aplikace této zásady souladná s unijním právem alespoň tehdy, pokud by se omezila na situace, v nichž rozhodné skutkové okolnosti případu předcházejí závaznému výkladu sporné právní otázky Soudním dvorem [...], který za správnou určil jinou, pro daný subjekt méně vstřícnou výkladovou variantu?

V případě možnosti aplikace zásady in dubio mitius:

8)

Bylo možné z hlediska limitů daných unijním právem v době, v níž se uskutečnila zdanitelná plnění v dané věci (listopad 2010 – květen 2013), považovat otázku, zda právní pojem dodání, resp. právní pojem přepravy zboží má (či nemá) shodný obsah jak pro účely směrnice o DPH, tak i pro účely směrnice [2008/118], objektivně za právně nejistou a nabízející dvojí výklad?

K řízení před Soudním dvorem

30

Připisem ze dne 21. prosince 2018 zaslal Soudní dvůr předkládajícímu soudu rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), s dotazem, zda předkládající soud s ohledem na uvedený rozsudek trvá na své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, a pokud ano, zda trvá na všech položených otázkách.

31

V odpovědi ze dne 11. ledna 2019 předkládající soud uvedl, že na své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce trvá, ale nepožaduje již poskytnutí odpovědi na první až třetí, pátou a šestou otázku.

32

Je tedy třeba zodpovědět pouze čtvrtou, sedmou a osmou otázku.

K předběžným otázkám

Ke čtvrté otázce

33

Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 20 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu tohoto ustanovení, a pokudli toto zboží bylo během své přepravy postupně přepravováno dalším hospodářským subjektem.

34

Na úvod je třeba připomenout, že k pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu čláku 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 přepravováno do jiného členského státu, a jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedené zboží fyzicky

opustilo území členského státu zahájení 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 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 61).

35

Předkládající soud klade svou otázku Soudnímu dvoru proto, aby mohl v daném případě určit, zda je splněna první z těchto podmínek, tj. zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na takovou osobu povinnou k dani, jako je společnost Herst, která přepravuje zboží – aniž je v této fázi jeho vlastníkem – v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně z jednoho členského státu do druhého s úmyslem nabýt toto zboží, jakmile bude v tomto druhém členském státě propuštěno do volného oběhu.

36

Zprv je třeba připomenout, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se v souladu s judikaturou Soudního dvora 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 rozsudky ze dne 3. března 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura, a ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75).

37

Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 36 svého stanoviska, převod vlastnického práva způsobem upraveným vnitrostátním právem se totiž nutně neshoduje s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník.

38

Zadruhé je třeba připomenout, že 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. března 2015, Itales, C-123/14, nezveřejněné, EU:C:2015:511, bod 36, a rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75).

39

Přepřavu pohonných hmot, tj. přemístění těchto výrobků z jednoho členského státu do druhého, nelze v tomto ohledu považovat za rozhodující pro určení, zda došlo k převodu práva nabývat se zbožím jako vlastník, není-li dána jiná okolnost, která by umožňovala předpokládat, že k takovému převodu došlo v době této přepravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).

40

Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji.

41

Tak tomu je i v situaci, jako je situace v převodním řízení, kdy byly pohonné hmoty před

přepřavou i bhem ní nakupovány a poté přepřodávány řznými hospodářskými subjekty, které jednaly jako vlastníci.

42

V této souvislosti je třeba upřesnit, že vzhledem k okolnostem věci v přvodním řízení, tak jak jsou vylíčeny v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, není vyloueno, že předkládající soud dojde k závřru, že ve věci v přvodním řízení došlo k nkolika po sobě následujícím převodm práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník.

43

Za těchto podmínek je třeba dodat – aby byla předkládajícímu soudu poskytnuta užitečná odpověď pro účely vyřešení sporu v přvodním řízení – že v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH platí, že v případě plnění tvořících řetzec nkolika po sobě následujících dodání, která vedla jen k jedné přepřavě uvnitř Společenství, může být přepřava uvnitř Společenství přičtena jen jedinému z těchto dodání, a jedině toto dodání tedy bude osvobozeno podle tohoto ustanovení, a že pro účely určení, kterému z dodání má být přičtena přepřava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu. Tato judikatura se použije také na posouzení operací, které – stejně jako operace ve věci v přvodním řízení – tvoří řetzec po sobě následujících nákupů a prodejů výrobků podléhajících spotřební dani, které vedly jen k jedné přepřavě uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 71).

44

V rámci tohoto celkového posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník převeeno na konečného pořizovatele. Pokud totiž v posuzované věci k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přepřava uvnitř Společenství, musí být tento převod považován za okolnost, na jejímž základě lze takové pořizení kvalifikovat jako pořizení uvnitř Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 72).

45

Pokud by však předkládající soud dovodil, že bhem přepřavy pohonných hmot, o něž jde ve věci v přvodním řízení, bylo právo nakládat s nimi předmětem nkolika převodů na jednotlivé meziřlánky v řetřzci nákupů a prodejů, neumožnilo by mu použití judikatury Soudního dvora připomenuté v předchozím bodě určit, kterému z pořizení v rámci řetřzce má být jediná přepřava pohonných hmot přičtena.

46

Tato judikatura totiž vychází z řasového kritéria, podle něhož je třeba posoudit, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo před jeho přepřavou, pro potěby určení pořizení, kterému má být v předmětném řetřzci tato jediná přepřava uvnitř Společenství přičtena, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořizení uvnitř Společenství. V posuzovaném případě by použití tohoto řasového kritéria umožňovalo předkládajícímu soudu určit, zda má být přepřava pohonných hmot, o něž jde ve věci v přvodním řízení, přičtena tomu pořizení, které uskutečnil první hospodářský subjekt v řetřzci nákupů a prodejů před tím, než došlo k jediné přepřavě těchto pohonných hmot uvnitř Společenství. Toto kritérium naproti tomu nebude použitelné, jestliže ve věci v přvodním řízení došlo bhem dané přepřavy k nkolika po sobě

následujícím p?evod?m tohoto práva.

47

Za t?chto okolností je v souladu s judikaturou Soudního dvora p?ipomenutou v bod? 43 tohoto rozsudku na p?edkládajícím soudu, aby pro pot?eby ur?ení po?ízení, kterému má být ve v?ci v p?vodním ?ízení p?i?tena jediná p?eprava uvnit? Spole?enství, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako po?ízení uvnit? Spole?enství, provedl celkové posouzení všech konkrétních okolností v?ci v p?vodním ?ízení.

48

Jak uvádí ?eská republika v písemném vyjád?ení, p?edkládající soud bude moci v rámci svého celkového posouzení zohlednit skute?nost, že p?epravu uvnit? Spole?enství, o níž jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, iniciovala společnost Herst za ú?elem uskute??ování vlastní ekonomické ?innosti, tj. za ú?elem po?ízení pohonných hmot, jakmile budou propušt?ny do volného ob?hu v ?eské republice, a jejich následného prodeje svým odb?ratel?m, p?i?emž jí p?ipadne obchodní marže tvo?ená rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou t?chto pohonných hmot.

49

Jak totiž vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, společnost Herst sama iniciovala p?epravu pohonných hmot, a to uhrazením zálohové faktury prvnímú hospodá?skému subjektu v ?et?zci nákup? a prodej? ješt? p?ed naložením t?chto pohonných hmot v prostorách nacházejících se v ?lenských státech zahájení p?epravy, zajistila jejich p?epravu vlastními vozidly a nefakturovala cenu za jejich p?epravu.

50

Naproti tomu skute?nost, že se p?eprava pohonných hmot, o n?ž jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, uskute?nila v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan?, nem?že být v rámci tohoto celkového posouzení rozhodujícím prvkem pro ur?ení, kterému z po?ízení ve v?ci v p?vodním ?ízení musí být uvedena p?eprava p?i?tena (obdobn? viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, bod 73).

51

S ohledem na výše uvedené je t?eba na ?tvrtoú otázku odpov?d?t tak, že:

—

?lánek 20 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která uskute?uje jedinou p?epravu zboží uvnit? Spole?enství v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan? s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou ?innost, jakmile bude v ?lenském stát? ur?ení propušt?no do volného ob?hu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že má možnost ?init rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji;

—

skute?nost, že tato osoba povinná k dani m?la od po?átku v úmyslu získat toto zboží pro svou ekonomickou ?innost, jakmile bude v ?lenském stát? ur?ení propušt?no do volného ob?hu, musí být vnitrostátním soudem zohledn?na v rámci celkového posouzení všech konkrétních okolností v?ci, která je mu p?edložena, pro ú?ely ur?ení, kterému z n?kolika po sob? následujících po?ízení

musí být tato přeprava uvnitř Společenství přepravena.

K sedmé otázce

52

Podstatou sedmé otázky předkládajícího soudu je, zda unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud v situaci, kdy ustanovení vnitrostátního daňového práva, jímž bylo provedeno ustanovení směrnice o DPH, dovoluje více výkladových variant, použil na základě vnitrostátní ústavní zásady in dubio mitius výkladovou variantu, která je pro osobu povinnou k dani nejpříznivější, i poté, co by Soudní dvůr rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný.

53

V daném případě předkládající soud v podstatě uvádí, že české právo je nejednoznačné v otázce vlivu regulace nakládání se zbožím podléhajícím spotřební dani na posouzení okamžiku převodu práva nakládat s takovým zbožím jako vlastník. Podle předkládajícího soudu totiž česká právní úprava, kterou byla do vnitrostátního právního řádu provedena směrnice o DPH, umožňuje osobám povinným k dani oprávněně předpokládat, že je-li zboží přepravováno do jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, má tato skutečnost vliv na podmínky, jež platí pro převod práva nakládat s ním jako vlastník.

54

V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že výklad pravidla unijního práva, který podá Soudní dvůr při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno ode dne jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudy i na právní vztahy vzniklé a utvořené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou kromě toho splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudem spor týkající se použití uvedeného pravidla (rozsudky ze dne 19. října 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, bod 31, a ze dne 13. prosince 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 56).

55

Pokud jde o otázku, zda unijní právo brání použití ústavní zásady vnitrostátního práva, podle níž v případě, kdy ve sporu mezi státní správou a jednotlivcem vyvstane pochybnost o výkladu určitého ustanovení vnitrostátního daňového práva, jímž bylo provedeno ustanovení unijního práva, musí státní správa použít výklad, který je pro osobu povinnou k dani nejpříznivější, je třeba uvést, že použití této zásady zprůměrně, který uvádí předkládající soud, by vlastně omezovalo zásadovou předsobnost výkladu podaného Soudním dvorem k ustanovením unijního práva, která byla těmito ustanoveními vnitrostátního práva provedena, neboť tento výklad by se z tohoto důvodu neuplatnil ve věci v původním řízení (obdobně viz rozsudky ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 39, a ze dne 13. prosince 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 61).

56

V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr mohou jen zcela výjimečně přimět okolnosti k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo takové omezení přípustné, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a sice dobrá víra zúčastněných

kruh? a riziko závažných obtíží (rozsudek ze dne 13. prosince 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, bod 57 a citovaná judikatura).

57

Soudní dv?r již ur?il, že omezení ?asové p?sobnosti takového výkladu lze p?ipustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu. Tato zásada zaru?uje rovné zacházení s ?lenskými státy a ostatními právními subjekty ve vztahu k unijnímu právu, a spl?uje tak požadavky, jež vyplývají ze zásady právní jistoty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. b?ezna 2007, Meilicke a další, C?292/04, EU:C:2007:132, bod 37, a ze dne 23. ?íjna 2012, Nelson a další, C?581/10 a C?629/10, EU:C:2012:657, bod 91).

58

V tomto ohledu je t?eba poukázat na to, že Soudní dv?r již v bod? 76 rozsudku ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), konstatoval, že sm?rnice 2008/118, která upravuje mimo jiné požadavky použitelné na p?epřevahu zboží v režimu s podmín?ným osvobozením od spot?ební dan?, se v žádném p?ípad? nedotýká podmínek stanovených sm?rnici o DPH pro p?evod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. V posledn? uvedeném rozsudku p?itom Soudní dv?r ?asovou p?sobnost svého výkladu sm?rnice o DPH neomezil.

59

Z toho vyplývá, že v daném p?ípad? je p?edkládající soud p?i aplikaci vnitrostátního práva povinen zohlednit veškerá pravidla vnitrostátního práva a použít jím uznané výkladové metody, aby jej v co možná nejv?tším rozsahu vyložil ve sv?tle zn?ní a ú?elu sm?rnice o DPH, tak jak ji vykládá Soudní dv?r, a dosáhl tak výsledku, který tato sm?rnice sleduje, a tím i souladu s ?l. 288 t?etím pododstavcem SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, bod 31 a citovaná judikatura).

60

Z výše uvedeného vyplývá, že je t?eba na sedmou otázku odpov?d?t tak, že unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud v situaci, kdy ustanovení vnitrostátního da?ového práva, jímž bylo provedeno ustanovení sm?rnice o DPH, dovoluje více výkladových variant, použil na základ? vnitrostátní ústavní zásady in dubio mitius výkladovou variantu, která je pro osobu povinnou k dani nejv?ízniv?jší, i poté, co by Soudní dv?r rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslu?itelný.

K osmé otázce

61

S ohledem na odpov?? poskytnutou na sedmou otázku není namíst? odpovídat na osmou otázku.

K náklad?m ?ízení

62

Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

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

1)

Článek 20 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji;

skutečnost, že tato osoba povinná k dani měla od počátku v úmyslu získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, musí být vnitrostátním soudem zohledněna v rámci celkového posouzení všech konkrétních okolností věci, která je mu předložena, pro účely určení, kterému z několika po sobě následujících pořízení musí být tato přeprava uvnitř Společenství přičtena.

2)

Unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní soud v situaci, kdy ustanovení vnitrostátního daňového práva, jímž bylo provedeno ustanovení směrnice 2006/112, dovoluje více výkladových variant, použil na základě vnitrostátní ústavní zásady in dubio mitius výkladovou variantu, která je pro osobu povinnou k dani nejpříznivější, i poté, co by Soudní dvůr rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný.

Vilaras

Rodin

Šváby

Jürimäe

Piçarra

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 23. dubna 2020.

Vedoucí soudní kanceláře

A. Calot Escobar

Předseda čtvrtého senátu

M. Vilaras

(*1) – Jednací jazyk: čeština.