

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 zmocněnkyní,
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 společností Herst, s.r.o., a Odvolacím finančním úřadem (česká republika) (dále jen „finanční úřad“) ve věci odpůthu daně z přidané hodnoty (DPH) provedeného společností Herst v souvislosti s požíváním 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 uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

b)

pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečně 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.“

§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?izovatelem 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.“

§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

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.“

Ustanovení § 13 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

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

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

„Plátce je oprávn?n k odpo?tu dan? na vstupu u p?ijatého 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

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

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

prostředky 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 daní 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 daní uplatňovala pořízení pohonných hmot, jež uskutečňovala v České republice, jako pořízení vnitrostátní. Podle českého správce daní se naproti tomu jednalo o pořízení uvnitř Společenství.

16

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

17

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

19

Společnost Herst podala proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání k finančnímu

ředitelství s tvrzením, že místem pořízení pohonných hmot byla řeská republika, nebo přeprava probíhala v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně a toto zboží bylo do volného oběhu propuštěno až po přepravě.

20

Prvním rozhodnutím finanční ředitelství zrušilo dodatečné platební výměry týkající se období červenec 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 březen až květen 2013. Společnost Herst byla domněna daň ve výši 145381137 korun řeských (Kč) (přibližně 5664520 eur) a stanoveno penále ve výši 30476215 Kč (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 původním řízení skládala ze dvou samostatných přeprav. První přepravou podle ní byla mezinárodní přeprava mezi dotýnými členskými 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 oběhu 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 případu za účelem zjištění, které z předemtných dodání splňuje všechny podmínky vážící se k dodání uvnitř Společenství. Aby bylo možné kvalifikovat plnění jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 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 původním 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 daňového skladu ani povolením k přijímání výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. 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 původním řízení, s cílem odvést spotřební daň a zajistit propuštění těchto pohonných hmot do volného oběhu 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 původním 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?evodních 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?evodním ?ízení, „jako vlastník“ ve smyslu judikatury Soudního dvora.

27

Konkrétn? dle názoru p?edkládajícího soudu nabyly takové právo ve v?ci v p?evodním ?ízení pouze hospodá?ské subjekty, jimž byly tyto pohonné hmoty b?hem jejich p?epravy postupn? p?eprodávány. Naproti tomu společnost Herst, p?estože m?la 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?rnic 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?evodním ?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?rnic [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 zásov 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, čl. 17 nebo čl. 19), ať již přímo, nebo nepřímo prostřednictvím omezení pro faktické nakládání s takovým zbožím, dostačující 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 čl. 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 předcházely 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, aťkoli toto zboží bylo buďhem své přepravy postupně prodáváno dalším hospodářským subjektům.

34

Na úvod 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 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 zpřesněným 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

Přepřahu 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 převezeno, 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 přepřávány 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 vylieny 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 odpově pro úěly vyěšení 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 Spoleenství, může být přepřava uvnitř Spoleenství přitena jen jedinému z těchto dodání, a jedině toto dodání tedy bude osvobozeno podle tohoto ustanovení, a že pro úěly urění, kterému z dodání má být přitena přepřava uvnitř Spoleenství, 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 Spoleenství (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 urřit okamžik, kdy bylo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník převvedeno na konečného pořizovatele. Pokud totiž v posuzované věci k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přepřava uvnitř Spoleenství, musí být tento převod považován za okolnost, na jejímž základě lze takové pořizení kvalifikovat jako pořizení uvnitř Spoleenství (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 urřit, kterému z pořizení v rámci řetřzce má být jediná přepřava pohonných hmot přitena.

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 urření pořizení, kterému má být v předmětném řetřzci tato jediná přepřava uvnitř Spoleenství přitena, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořizení uvnitř Spoleenství. V posuzovaném případě by použití tohoto řasového kritéria umožňovalo předkládajícímu soudu urřit, zda má být přepřava pohonných hmot, o něž jde ve věci v přvodním řízení, přitena tomu pořizení, které uskutečnil první hospodářský subjekt v řetřzci nákupů a prodejů před tím, než došlo k jediné přepřavě těchto pohonných hmot uvnitř Spoleenství. Toto kritérium naproti tomu nebude použitelné, jestliže ve věci v přvodním řízení došlo bhem dané přepřavy k nkolika po sobě

následujícím převodem tohoto práva.

47

Za těchto okolností je v souladu s judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodě 43 tohoto rozsudku na předkládajícím soudu, aby pro potřeby určení pořízení, kterému má být ve věci v povodním řízení přitělena jediná práva uvnitř Společenství, a které tedy musí být jako jediné kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství, provedl celkové posouzení všech konkrétních okolností věci v povodním řízení.

48

Jak uvádí Česká republika v písemném vyjádření, předkládající soud bude moci v rámci svého celkového posouzení zohlednit skutečnost, že právu uvnitř Společenství, o niž jde ve věci v povodním řízení, iniciovala společnost Herst za účelem uskutečnění vlastní ekonomické činnosti, tj. za účelem pořízení pohonných hmot, jakmile budou propuštěny do volného oběhu v České republice, a jejich následného prodeje svým odběratelům, přičemž jí připadne obchodní marže tvořená rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou těchto pohonných hmot.

49

Jak totiž vyplývá z předkládacího rozhodnutí, společnost Herst sama iniciovala právu pohonných hmot, a to uhrazením zálohové faktury prvnímu hospodářskému subjektu v těchto nákupech a prodej? ještě před naložením těchto pohonných hmot v prostorách nacházejících se v členských státech zahájení právy, zajistila jejich právu vlastními vozidly a nefakturovala cenu za jejich právu.

50

Naproti tomu skutečnost, že se práva pohonných hmot, o něž jde ve věci v povodním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být v rámci tohoto celkového posouzení rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z pořízení ve věci v povodním řízení musí být uvedena práva přitělena (obdobně 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 třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že:

—

Článek 20 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou právu 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 přířena.

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 soudům 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 způsobem, který uvádí předkládající soud, by vlastně omezovalo časovou působnost výkladu podaného Soudním dvorem k ustanovením unijního práva, která byla těmito ustanoveními vnitrostátního práva provedena, nebo 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 dvůr již určil, že omezení časové působnosti takového výkladu lze připustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu. Tato zásada zaručuje rovné zacházení s členskými státy a ostatními právními subjekty ve vztahu k unijnímu právu, a splňuje tak požadavky, jež vyplývají ze zásady právní jistoty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, EU:C:2007:132, bod 37, a ze dne 23. října 2012, Nelson a další, C-581/10 a C-629/10, EU:C:2012:657, bod 91).

58

V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr již v bodě 76 rozsudku ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), konstatoval, že směrnice 2008/118, která upravuje mimo jiné požadavky použitelné na přepravu zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, se v žádném případě nedotýká podmínek stanovených směrnicí o DPH pro převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. V posledně uvedeném rozsudku přitom Soudní dvůr časovou působnost svého výkladu směrnice o DPH neomezil.

59

Z toho vyplývá, že v daném případě je předkládající soud při aplikaci vnitrostátního práva povinen zohlednit veškerá pravidla vnitrostátního práva a použít jím uznané výkladové metody, aby jej v co možná nejvyšším rozsahu vyložil ve světle znění a účelu směrnice o DPH, tak jak ji vykládá Soudní dvůr, a dosáhl tak výsledku, který tato směrnice sleduje, a tím i souladu s čl. 288 třetím 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 třeba na sedmou otázku odpovědět tak, že 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 nejpoziivnější, i poté, co by Soudní dvůr rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný.

K osmé otázce

61

S ohledem na odpověď poskytnutou na sedmou otázku není namístě odpovídat na osmou otázku.

K nákladům řízení

62

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 účastníky řízení 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 přiřazena.

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.