



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 25. července 2018<sup>1</sup>

**Věc C-414/17**

**AREX CZ a.s.**  
**proti**  
**Odvolacímu finančnímu ředitelství**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Výrobky podléhající spotřební dani – Osvobození dodání zboží odeslaného nebo přepravovaného v rámci Unie od daně – Řetězové plnění – Přičtení pohybu zboží určitému dodání v rámci jedné řetězové dodávky – Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně“

### I. Úvod

1. Toto řízení se opět týká otázky, které plnění v rámci přeshraničního řetězce prodeje je třeba pokládat za dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně, dochází-li pouze k jednomu fyzickému pohybu zboží. Na rozdíl od případů, které byly dosud rozhodnuty, zde však nejde pouze o dvoučlankový řetězec<sup>2</sup>. Toto řízení tedy Soudnímu dvoru umožní upřesnit kritéria pro přičtení pohybu zboží určitému dodání v rámci řetězce prodeje.

2. Ve věci v původním řízení prodával rakouský podnik pohonné hmoty, tedy zboží podléhající spotřební dani, českým obchodníkům. Nejprve bylo uskutečňováno několik prodejů mezi českými zprostředkujícími subjekty a nakonec byly pohonné hmoty prodány české společnosti AREX CZ (dále jen „Arex“), která je převzala v Rakousku a vlastními vozidly je přepravila do České republiky.

3. Společnost Arex měla za to, že je jakožto smluvní partner českého zprostředkujícího subjektu příjemcem dodání, které podléhá dani v tuzemsku. Z tohoto důvodu uplatňovala odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu jejímu českému smluvnímu partnerovi. Orgány české daňové správy jsou naopak toho názoru, že společnosti Arex jakožto příjemci dodání osvobozeného od daně v tomto ohledu nepřísluší nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Podle jejich názoru musí společnost Arex naopak v České republice odvést daň z pořízení zboží uvnitř Společenství.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: němčina.

<sup>2</sup> – Otázkou přičtení pohybu zboží určitému dodání v případě tzv. řetězového plnění uvnitř Společenství se Soudní dvůr zabýval již v několika řízeních, viz např. rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), a ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Vzhledem k velkému množství prodejů na straně jedné a pouze jedinému přeshraničnímu pohybu zboží na straně druhé se předkládající soud táže, které z těchto dodání je dodáním osvobozeným od daně uvnitř Společenství. V tomto ohledu vyvstává zejména otázka, zda hraje roli, že přeprava byla uskutečněna ve zvláštním režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně<sup>3</sup>.

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

5. Unijní právní rámec je vymezen ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)<sup>4</sup>, jakož i ustanoveními směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřební dani“)<sup>5</sup>.

6. V souvislosti s obchodem s výrobky, které podléhají spotřební dani, uskutečňovaným uvnitř Společenství, uvádí bod 36 odůvodnění směrnice o DPH následující:

„Ve prospěch jak osob povinných odvést daň, tak příslušných správních orgánů by způsoby uplatňování DPH na určitá dodání výrobků podléhajících spotřební dani a jejich pořízení uvnitř Společenství měly být uvedeny v soulad s postupy a povinnostmi týkajícími se hlášení o pohybu takových výrobků do jiného členského státu, jak stanoví směrnice Rady 92/12/EHS<sup>[6]</sup> ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.“

7. Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplaty 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;

[...]

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

3 – Jde o zvláštní režim přepravy zboží podléhajícího spotřební dani, který má za následek, že povinnost k uhrazení spotřební daně vzniká až na konci přepravy, jelikož uvedené zboží je do volného oběhu propuštěno až v tomto okamžiku.

4 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

5 – Úř. věst. 2009, L 9, s. 12.

6 – Směrnice zrušená směrnicí 2008/118.

8. Článek 3 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že určitá pořízení zboží uvnitř Společenství nejsou odchylně od čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) předmětem DPH, a to zejména určitá pořízení osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, která nepřekračují určitou prahovou hodnotu za kalendářní rok (tzv. „režim pro malé podniky“).

9. Pojem „dodání zboží“ je v článku 14 téže směrnice definován jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

10. Podle článku 20 směrnice o DPH se „[p]ořízením zboží uvnitř Společenství“ rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

11. Ve čtvrté kapitole hlavy IX, nadepsané „Osvobození od daně“, stanoví článek 138 téže směrnice následující:

„1. Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

2. Kromě dodání podle odstavce 1 osvobodí členské státy od daně tato plnění:

[...]

b) dodání výrobků podléhajících spotřební dani, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, jsou-li odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněny v souladu s čl. 7 odst. 4 a 5 nebo článkem 16 směrnice 92/12/EHS;“

12. Článek 139 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osvobození od daně podle čl. 138 odst. 1 se nevztahuje na dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292.

Osvobození od daně se dále nevztahuje na dodání zboží osobám povinným k dani nebo právnickým osobám nepovinným k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1.“

13. Článek 7 odst. 4 a 5 a článek 16 směrnice 92/12 obsahovaly až do zrušení této směrnice směrnici o spotřební dani právní úpravu týkající se režimu s podmíněným osvobozením od daně. Podle čl. 4 bodu 7 směrnice o spotřební dani je „režimem s podmíněným osvobozením od daně“ daňový režim používaný při výrobě, zpracování, držení nebo přepravě zboží podléhajícího spotřební dani podmíněně osvobozeného od spotřební daně, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla.

14. Jako „registrovaného příjemce“ definuje tato směrnice ve svém čl. 4 bodu 9 fyzickou nebo právnickou osobu, které je příslušnými orgány členského státu určení za podmínek stanovených těmito orgány povoleno v rámci své podnikatelské činnosti přijímat zboží podléhající spotřební dani připravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně z jiného členského státu.

15. Podle čl. 17 odst. 1 písm. a) směrnice o spotřební dani může být přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně uskutečňována pouze skladovatelem nebo registrovaným odesílatelem do daňového skladu nebo registrovanému příjemci. Za určitých okolností může být uskutečněno přímé dodání do členského státu určení, pokud bylo místo přímého dodání určeno skladovatelem nebo registrovaným příjemcem (čl. 17 odst. 2 směrnice o spotřební dani).

16. Podle čl. 7 odst. 1 směrnice o spotřební dani vzniká daňová povinnost ke spotřební dani okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo. Za okamžik propuštění se považuje zejména okamžik přijetí zboží registrovaným příjemcem, viz čl. 7 odst. 3 písm. a) směrnice o spotřební dani.

## **B. České právo**

17. Pokud jde o použitelné české právní předpisy, je třeba poukázat zejména na ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, kterým byl proveden článek 138 směrnice o DPH do vnitrostátního právního řádu. Podle tohoto ustanovení je dodání zboží uvnitř Společenství, které je předmětem spotřební daně a je provedeno v režimu s podmíněným osvobozením od daně, osvobozeno od DPH, pokud je dodáním osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, které nejsou osobami registrovanými k dani v jiném členském státě.

## **III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce**

18. Předmětem původního řízení je několik prodejů pohonných hmot, které původně pocházejí z rafinérií společnosti Shell Austria GmbH v Rakousku. Tyto pohonné hmoty byly prodávány rakouskou společností Doppler Mineralöle GmbH (dále jen „Doppler“) čtyřem různým společnostem, a to Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. a Top Ten Development s.r.o. (dále jen „první čeští kupující“) se sídlem v České republice.

19. První čeští kupující uzavřeli smlouvu se společností Garantrans s.r.o. (dále jen „Garantrans“), která pro ně vykonávala činnost registrovaného příjemce ve smyslu směrnice o spotřební dani, aby mohla být uskutečněna přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

20. První čeští kupující prodali pohonné hmoty dalšímu članku v řetězci, který má sídlo v České republice. Tímto článkem byla v některých případech společnost TM Truck s.r.o. a v jiných případech společnost Cllaruss Gall s.r.o. Naposled uvedené společnosti dále prodaly pohonné hmoty společnosti Kont Fuel Distribution s.r.o. (dále jen „Kont Fuel“), anebo v jiných případech společnosti Benaft s.r.o. (dále jen „Benaft“), které jsou přímými smluvními partnery společnosti Arex. Společnosti Kont Fuel a Benaft vykázaly při prodeji společnosti Arex českou DPH, která byla zaplácena společností Arex a odvedena společností Kont Fuel, resp. společností Benaft. Společnost Arex uplatnila nárok na odpočet daně odvedené na vstupu ohledně DPH zaplácené společností Kont Fuel, resp. společností Benaft.

21. Přepravu pohonných hmot z Rakouska do České republiky zajišťovala společnost Arex vlastními vozy a na vlastní náklady v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Zboží podléhající spotřební dani přitom obvykle musí být nejprve přepraveno na místo za hranicí, určené registrovaným příjemcem ve smyslu směrnice o spotřební dani, kde je propuštěno ke spotřebě. Teprve poté může být uskutečněna přeprava do konečného místa určení. Společnost Garantrans v České republice odvedla spotřební daň jménem prvních českých kupujících.

22. V rámci daňové kontroly provedené ve společnosti Arex zastával správce daně názor, že uvedená společnost měla jakožto příjemce dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně zdanit pořízení zboží uvnitř Společenství. V souladu s tím doměřil dlužnou DPH a současně uplatnil odpočet daně zaplacené na vstupu. Společnosti Arex však odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené společností Kont Fuel, resp. společností Benaft. Podle názoru správce daně tato daňová povinnost totiž vůbec nevzniká, neboť se jednalo o dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně.

23. Společnost Arex má naopak za to, že první čeští kupující uskutečnili pořízení zboží uvnitř Společenství. To podle jejího názoru vyplývá již z čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, podle něhož je dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně vždy to dodání, které souvisí s přepravou v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Podle jejího názoru je tedy třeba zdanit pořízení zboží shodující se s tímto dodáním, zatímco všechna následující dodání podléhají DPH v České republice.

24. Společnost Arex nejprve podala proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně a proti rozhodnutí, kterým jí byl odepřen nárok na odpočet daně, odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství (druhý účastník v původním řízení), kterému nebylo vyhověno, a následně podala žalobu proti tomuto zamítavému rozhodnutí. Krajský soud v Českých Budějovicích (Česká republika) tuto žalobu zamítl. Proti tomuto rozhodnutí byla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Česká republika). Uvedený soud se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

- „1) Má být za osobu povinnou k dani uvedenou v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH považována jakákoliv osoba povinná k dani? Pokud nikoliv, na které osoby povinné k dani se uvedené ustanovení vztahuje?
- 2) Pokud bude odpověď Soudního dvora taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vztahuje na situaci, jako je v 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 uskutečněna v souladu s příslušnými ustanoveními směrnice o spotřební dani, je třeba považovat za dodávku s nárokem na osvobození podle uvedeného ustanovení to dodání, které je spojeno s postupy podle směrnice o spotřební dani, ačkoliv by jinak nebyly splněny podmínky pro osvobození podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH s ohledem na přičtení 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 přičtena přeprava pro účely nároku na osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH?“

25. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření orgány daňové správy, Česká republika a Evropská komise. Všichni výše uvedení se účastnili jednání konaného dne 13. června 2018. Společnost Arex nebyla na jednání právoplatně zastoupena. Z tohoto důvodu nemohla být tvrzení uvedené společností zohledněna.

#### IV. Právní posouzení

26. Všechny otázky se týkají článku 138 směrnice o DPH, který upravuje osvobození dodání uvnitř Společenství od daně. Otázka, zda byl společnosti Arex právem odepřen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, v konečném důsledku závisí na existenci tohoto osvobození. Pokud totiž bylo dodání společnosti Arex skutečně osvobozeno od daně, uvedená společnost nemusela platit společnosti Benaft, resp. společnosti Kont Fuel vůbec žádnou DPH. Proto jí v tomto ohledu nepřisluší ani nárok na odpočet daně odvedené na vstupu. Společnost Arex by naopak měla usilovat o vrácení DPH, neprávem zaplacené společnosti Benaft, resp. společnosti Kont Fuel, v občanskoprávním řízení.

27. I pokud jde o zákonnost dodatečného daňového výměru týkajícího se pořízení zboží uvnitř Společenství, který vydal orgán daňové správy (a který je v konečném důsledku pro společnost Arex hospodářsky neutrální z důvodu současného uplatnění odpočtu daně odvedené na vstupu), může Soudní dvůr předkládajícímu soudu prostřednictvím požadovaného výkladu daného ustanovení poskytnout vodítko pro řešení sporu<sup>7</sup>. Zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství je totiž sice upraveno čl. 2 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, avšak v této souvislosti jsou relevantní rovněž ustanovení týkající se osvobození dodání uvnitř Společenství od daně. Dodání výrobku uvnitř Společenství a jeho pořízení uvnitř Společenství jsou totiž dvě strany téže mince.

28. Právní úprava obsažená ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání výrobků se zaměřuje na uplatňování zásady místa určení. Podle této zásady má být zajištěno, aby byla DPH, jakožto daň ze spotřeby, odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. a) bodu i) a článku 40 směrnice o DPH třeba zdanit pořízení výrobku v členském státě určení. Dodání téhož výrobku v zemi původu však musí být nejdříve osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění<sup>8</sup>. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci<sup>9</sup>.

29. V rámci prvních dvou otázek chce předkládající soud objasnit, zda čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH v této souvislosti obsahuje zvláštní pravidlo upravující otázku, jak má být určeno dodání uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně, v případě přeshraniční přepravy zboží podléhajícího spotřební dani.

30. Napřed chce zjistit, zda se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vůbec použije na skutkové okolnosti, jako jsou skutkové okolnosti dotčené ve věci v původním řízení. Z tohoto důvodu je třeba zkoumat první dvě předběžné otázky společně.

31. Třetí otázka byla položena pro případ, že čl. 138 odst. 2 písm. b) uvedené směrnice se ve věci v původním řízení nepoužije anebo pokud z tohoto ustanovení nevyplývá žádná zvláštní úprava týkající se přičtení přeshraničního pohybu zboží osvobozeného od daně určitému plnění. Předkládající soud se tak dotazuje na kritéria, na základě kterých je nutno provést toto přičtení. Zejména chce vědět, zda má při přičtení význam to, že přeprava zboží byla uskutečněna v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Tento aspekt posoudím poté, co zodpovím obě první otázky.

7 – Snaha Soudního dvora poskytnout vnitrostátním soudům užitečné poznatky týkající se výkladu a uplatňování unijního práva odpovídá ustálené judikatuře; srov. mezi mnoha dalšími rozsudky ze dne 31. ledna 2008, *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, body 49 až 51), ze dne 11. března 2010, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, body 17 a 19), ze dne 13. července 2017, *Kleinstaub*, C-354/16, EU:C:2017:539, bod 61), a ze dne 26. července 2017, *Europa Way a Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, body 35 a 36).

8 – Srov. k tomu již mé stanovisko ve věci *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, body 23 až 25).

9 – Rozsudky ze dne 27. září 2007, *Teleos a další* (C-409/04, EU:C:2007:548, body 23 a 24), ze dne 18. listopadu 2010, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 28), a ze dne 26. července 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 31).

## A. K prvním dvěma otázkám

32. Předkládající soud pokládá první dvě otázky proto, že podle něj čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice neupravuje pouze osvobození od daně pro dodání zboží, které podléhá spotřební dani, uvnitř Společenství. Tento soud se naopak domnívá, že toto ustanovení zřejmě upravuje, jakým způsobem by měl být přičten pohyb zboží uskutečněný v režimu s podmíněným osvobozením od daně určitému dodání v rámci řetězce prodeje. Z článku 138 odst. 2 písm. b) směrnice lze totiž dovodit, že za dodání osvobozené od daně je vždy nutno pokládat to dodání, které souvisí s přepravou zboží v režimu podmíněného osvobození od daně.

33. Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice by pak byl rozhodujícím ustanovením, podle něhož by bylo nutno kvalifikovat dodání společnosti Doppler prvním českým kupujícím jako dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně. Všechna následující dodání by tudíž podléhala dani v České republice jakožto vnitrostátní dodání. Společnost Arex by tak právem uplatnila nárok na odpočet daně odvedené na vstup, kterou zaplatila společnosti Benaft, resp. společnosti Kont Fuel.

34. Předpokladem tohoto závěru je ovšem to, že dodání mezi společnostmi Doppler a prvními českými kupujícími spadá do oblasti věcné působnosti čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice. Toho se týká první otázka (viz níže oddíl 1.). V rámci druhé otázky chce předkládající soud dále objasnit, zda z daného ustanovení skutečně vyplývá, že za dodání osvobozené od daně je třeba vždy pokládat to dodání v řetězci dodání, v jehož rámci dochází k přepravě v režimu s podmíněným osvobozením od daně (viz níže oddíl 2.).

### 1. Oblast působnosti čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH (první otázka)

35. Podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice osvobodí členské státy od daně také dodání výrobků podléhajících spotřební dani, „jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny [uvnitř Společenství], uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, [je]-li [...] přeprava těchto výrobků uskutečněn[a] v [režimu s podmíněným osvobozením od daně]“. Článek 3 odst. 1 směrnice se vztahuje zejména na malé podniky.

36. První čeští kupující nesporně nepředstavují „osobu povinnou k dani [...], jejíž [jiné] pořízení zboží uvnitř Společenství [...] není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1“. Předkládající soud si však klade otázku, zda se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice přece jen nevztahuje na první české kupující, jelikož dovětek „jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství [...] není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1“ se podle jeho názoru vztahuje pouze na právnické osoby nepovinné k dani, které jsou uvedeny bezprostředně před tímto dovětkem.

37. Tomu totiž nasvědčuje české znění směrnice. V tomto jazykovém znění se totiž hovoří o *osobě* povinné k dani a *osobě* nepovinné k dani v jednotných číslech, přičemž dovětek „jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství [...]“ je uvozen vztažným zájmenem v jednotném čísle („jejíž“). Z gramatického hlediska se tedy vztahuje pouze na naposled uvedenou právnickou osobu nepovinnou k dani.

38. To je však zřejmě zvláštností českého jazykového znění. Ve většině ostatních jazykových znění jsou uvedeny osoby povinné k dani a osoby nepovinné k dani v množném čísle, v důsledku čehož následující vztažné zájmeno, které se může vztahovat i na několik osob, z gramatického hlediska neumožňuje vztažení pouze k jedné z obou uvedených skupin osob<sup>10</sup>.

10 – Tak je tomu alespoň, pokud jde o německé, anglické, francouzské, španělské, polské, bulharské, portugalské a italské znění.

39. Podle judikatury Soudního dvora mají všechna jazyková znění v zásadě stejnou platnost<sup>11</sup>, takže z okolnosti, že většina jazykových znění používá určitou variantu právní úpravy, nelze vyvozovat žádné závěry. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi unijního předpisu musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž část tvoří<sup>12</sup>.

40. Z tohoto výkladu vyplývá, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) vztahuje pouze na dodání zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Společenství osobám povinným k dani a právnickým osobám nepovinným k dani, na jejichž jiná pořízení uvnitř Společenství se v *případě obou skupin osob* vztahuje čl. 3 odst. 1 směrnice. Osvobození dodání zboží podléhajícího spotřební dani uvnitř Společenství „běžným“ osobám povinným k dani totiž vyplývá již z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

41. Z celkové systematiky směrnice lze dovodit, že výrobky podléhající spotřební dani musí být v systému daně z přidané hodnoty zásadně pokládány za „zboží“ ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice. Z tohoto předpokladu vychází rovněž čl. 3 odst. 1 písm. b) směrnice, který stanovuje výjimku ze zdanění pořízení „zboží [...] jiné[ho] než pořízení [...] výrobků podléhajících spotřební dani [...]“.

42. Pokud je však dodání „zboží“ osobám povinným k dani osvobozeno od daně již podle čl. 138 odst. 1 směrnice, čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice by byl zbytečný v rozsahu, v jakém stanoví osvobození od daně v případě dodání zboží, které podléhá spotřební dani, „běžným“ osobám povinným k dani.

43. Aby mohl mít čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice v tomto ohledu vlastní normativní obsah jdoucí nad rámec čl. 138 odst. 1 směrnice (viz znění: „Kromě dodání podle odstavce 1 [...]“), je osobami povinnými k dani třeba rozumět osoby, jejichž ostatní pořízení spadají pod čl. 3 odst. 1 směrnice. Pro tuto skupinu osob totiž z důvodu čl. 139 odst. 1 druhého pododstavce směrnice jinak neplatí osvobození podle čl. 138 odst. 1.

44. Článek 138 odst. 1, čl. 139 odst. 1 druhý pododstavec a čl. 138 odst. 2 písm. b) jsou tak ve vzájemném vztahu pravidlo – výjimka – výjimka z výjimky.

45. Podle čl. 138 odst. 1 směrnice je v zásadě od daně osvobozeno dodání zboží osobám povinným k dani v zemi původu, které bylo uskutečněno uvnitř Společenství. Takové osvobození je však oprávněné pouze, pokud je pořízení zdaněno v členském státě určení, viz čl. 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice<sup>13</sup>. Avšak vzhledem k tomu, že podle čl. 3 odst. 1 směrnice pořízení určitých osob povinných k dani a osob nepovinných k dani, uskutečněná uvnitř Společenství, nepodléhají DPH, čl. 139 odst. 1 druhý pododstavec stanoví, že dodání této skupině osob uvnitř Společenství není osvobozeno od daně. Dodání zboží těmto příjemcům uvnitř Společenství tedy odchylně od čl. 138 odst. 1 směrnice podléhá zdanění v zemi původu.

46. Něco jiného ovšem platí pro dodání zboží podléhajícího spotřební dani výše uvedeným příjemcům, které je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně: jeho dodání uvnitř Společenství je totiž podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice osvobozeno od daně v zemi původu jakožto výjimka z výjimky. V souladu s tím podléhá pořízení tohoto zboží podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice dani v zemi určení.

11 – Rozsudky Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335, bod 18), EMU Tabac a další (C-296/95, EU:C:1998:152, bod 36), Givane a další (C-257/00, EU:C:2003:8, bod 36), a Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, bod 32).

12 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2012, DR a TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, bod 45), ze dne 7. června 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, bod 36), a ze dne 5. června 2018, Kolev a Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, bod 87).

13 – K tomu viz již bod 28 tohoto stanoviska



47. Jak vyplývá z bodu 36 odůvodnění směrnice, důvodem této výjimky z výjimky je snaha dosáhnout určitého souběhu DPH a spotřební daně. Prostřednictvím této výjimky z výjimky tak v těchto případech vzniká daňová povinnost k DPH – jakož i k dani spotřební<sup>14</sup> – v zemi určení.

2. *Význam ustanovení pro určení dodání uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně, v případě řetězce dodání (druhá otázka)*

48. Z předcházejících úvah vyplývá, že čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice neposkytuje žádné vodítko ohledně přičtení přepravy v režimu s podmíněným osvobozením určitému dodání v rámci řetězce. Smysl tohoto ustanovení totiž spočívá v tom, že od daně jsou osvobozena dodání zboží podléhající spotřební dani, které bylo uskutečněno uvnitř Společenství, v zemi původu zcela stejně, jako jsou zdaněna pořízení v zemi určení na základě čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu iii) směrnice.

49. Dovětek „[...] [je]-li [...] přeprava těchto výrobků uskutečněn[a] v souladu s čl. 7 odst. 4 a 5 nebo článkem 16 směrnice 92/12/EHS“, tj. v režimu s podmíněným osvobozením od daně, tedy neznamená, že dodání související s přepravou v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně je vždy dodáním osvobozeným od DPH. Dodání v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně je spíše doplňující *podmínkou* pro osvobození od DPH.

50. V případě přeshraničního obchodu se zbožím podléhajícím spotřební dani totiž povinnost ke spotřební dani zpravidla vzniká v členském státě přijetí zboží (v zemi určení)<sup>15</sup>, pouze pokud zboží na území tohoto členského státu doputuje v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně<sup>16</sup>. Jinak by daňová povinnost vznikla již předtím na území země původu zboží, viz čl. 7 odst. 2 písm. b) směrnice o spotřební dani. Pouze v případě odeslání zboží v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně tak lze dosáhnout souběhu DPH a spotřební daně, kterého má být dosaženo podle bodu 36 odůvodnění směrnice<sup>17</sup>.

51. Nejsou-li výrobky přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není naopak žádné další osvobození nezbytné a použije se právní úprava obsažená v čl. 139 odst. 1 druhém pododstavci směrnice: Povinnost ke spotřební dani a povinnost k DPH vznikají v tomto případě jednotně v zemi původu zboží.

52. Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice se ostatně netýká konkrétně situace řetězce dodání, takže již proto není namístě spatřovat v tomto ustanovení právní úpravu týkající se přičtení přepravy určitému dodání výrobků podléhajících spotřební dani.

53. Na první dvě otázky je proto třeba odpovědět tak, že čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 se použije pouze na taková dodání výrobků podléhajících spotřební dani osobám povinným k dani, jejichž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 téže směrnice. Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice neobsahuje nad rámec osvobození od daně, které je v něm upraveno, žádné ustanovení týkající se přičtení pohybu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně určitému dodání v případě přeshraničního řetězce dodání.

14 – K tomu hned dále bod 50 tohoto stanoviska.

15 – Na vznik povinnosti ke spotřební dani v členském státě přijetí zboží se tedy zaměřuje čl. 2 odst. 1 písm. b) bod iii) směrnice, který je třeba vzít v úvahu souběžně s čl. 138 odst. 2 písm. b).

16 – Tuto situaci upravoval čl. 7 odst. 4 směrnice 92/12, na který odkazuje čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH.

17 – Pokud jde o obchod mezi osobami povinnými k dani, na které se nevztahuje čl. 3 odst. 1 směrnice, které zejména nejsou malými podniky a jejichž pořízení uvnitř Společenství tak jako tak podléhají DPH na základě čl. 138 odst. 1 směrnice, směrnice vychází z předpokladu, že přeshraniční přeprava zboží je typicky uskutečňována v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, a zvláštní právní úprava tudíž není nezbytná.

## **B. K třetí předběžné otázce**

54. Otázku, které dodání v rámci řetězce je ve věci v původním řízení třeba pokládat za dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně, je tudíž nutné zodpovědět podle obecných pravidel. V rámci své třetí otázky chce předkládající soud konkrétně objasnit, zda skutečnost, že přeprava byla uskutečněna v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nasvědčuje tomu, že přeshraniční přeprava musí být přičtena dodání společnosti Doppler prvním českým kupujícím, ačkoli byla provedena vozidly společnosti Arex a na její náklady.

55. Na základě dosavadní judikatury Soudního dvora platí i pro věc v původním řízení, že v případě řetězce prodejů s jediným fyzickým pohybem zboží může být za dodání uvnitř Společenství, a tudíž dodání osvobozené od daně, považováno pouze jedno z dotčených dodání<sup>18</sup>.

56. Které z těchto dodání je výše uvedeným dodáním, záleží na tom, kterému právnímu vztahu musí být přičten přeshraniční pohyb zboží. Přeshraniční odeslání nebo přeprava zboží je totiž pojmovým znakem, který odlišuje dodání uvnitř Společenství (resp. pořízení uvnitř Společenství<sup>19</sup>) od „běžného“ vnitrostátního dodání<sup>20</sup>.

57. Všechna ostatní dodání v řetězci prodejů, která nevykazují tento další pojmový znak přeshraniční přepravy, je tudíž třeba pokládat za vnitrostátní dodání ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice. Místo těchto dodání se pak podle článku 32 směrnice o DPH nachází v případě všech dodání, která předcházejí dodání uvnitř Společenství osvobozenému od daně, v zemi původu zboží, a u všech následujících dodání v zemi určení zboží<sup>21</sup>.

### *1. Přičtení přeshraniční přepravy určitému dodání v rámci řetězce prodejů*

58. Přičtení přeshraniční přepravy určitému dodání v rámci řetězce prodejů je podle judikatury Soudního dvora nutno provést na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu<sup>22</sup>.

59. V této souvislosti již Soudní dvůr konstatoval, že roli nehraje to, kdo je během přepravy vlastníkem zboží ve smyslu vnitrostátního práva nebo kdo se zbožím skutečně nakládá<sup>23</sup>. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že na základě pouhé okolnosti, že zboží již bylo znovu prodáno, ještě nelze usuzovat, že přepravu je vždy třeba přičítat následujícímu dodání<sup>24</sup>. V tomto ohledu je pouhá skutečnost, že došlo k dalšímu prodeji, irelevantní pro přičtení pohybu zboží určitému dodání.

60. Podle judikatury Soudního dvora je však nutné vzít v potaz, kým a na čí účet je prováděna přeprava<sup>25</sup>. Přesněji řečeno záleží na tom, kdo nese při přepravě riziko nahodilé zkázy majetku.

18 – Rozsudky ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45), a ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34), jakož i mé stanovisko ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 35).

19 – Dodání uvnitř Společenství i pořízení uvnitř Společenství mají totožné pojmové znaky, jelikož jde o jednu a tutéž hospodářskou operaci, k tomu již viz bod 32 a poznámka pod čarou 9 tohoto stanoviska.

20 – Viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37), jakož i mé stanovisko ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 41).

21 – Rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 50).

22 – Rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32), ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 35), a ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 32), jakož i mé stanovisko ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 56).

23 – Je nesporné, že například přepravce sice v současnosti skutečně nakládá se zbožím, avšak nejedná jako zúčastněný dodavatel, nýbrž jako přepravce jménem dodavatele. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40).

24 – Rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 36 a 37).

25 – Rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40).

61. V souladu s tím Soudní dvůr v celé řadě případů týkajících se dvoučlánkových řetězců prodeje (první prodávající – zprostředkující subjekt – konečný odběratel) rozhodl, že přepravu již nelze přičítat „prvnímu“ dodání, pokud právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník bylo již před přepravou převedeno na konečného odběratele, tedy na příjemce „druhého“ dodání<sup>26</sup>.

62. Kdo již s dotčeným majetkem nakládá „jako vlastník“<sup>27</sup>, totiž zpravidla nese i riziko jeho nahodilé zkázy. Právo nakládat s majetkem podle své vůle, například jej zničit nebo spotřebovat, je totiž typickým výrazem oprávnění vlastníka<sup>28</sup>. Druhou stranou tohoto práva je právě i to, že vlastník nese riziko nahodilé zkázy dotčeného majetku. Lze proto vycházet z toho, že ten, kdo musí nést riziko nahodilé zkázy, má i právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník.

63. To platí nezávisle na tom, kdo tuto přepravu v těchto případech navenek provádí (touto osobou byl v případech, které byly rozhodnuty, většinou zprostředkující subjekt)<sup>29</sup>, a nezávisle na tom, jak má být právně kvalifikováno postavení osoby, která má oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník<sup>30</sup> (tj. zda je již vlastníkem, anebo zda má pouze nárok na převod vlastnického práva).

64. Z tohoto důvodu měla být v případech, které byly dosud rozhodnuty, přeprava přičtena dodání, jehož se účastnil příjemce, který nesl riziko nahodilé zkázy během přepravy (pokud to bylo zjištěno vnitrostátním soudem).

65. Pro původní řízení to znamená, že rozhodující je, zda společnost Arex během přeshraniční přepravy pohonných hmot již nabyla oprávnění nakládat s těmito pohonnými hmotami takovým způsobem, že nesla riziko za jejich nahodilou zkázu. Tak by tomu nebylo v případě, kdyby během přeshraniční přepravy (tj. od rafinerie až do propuštění ke spotřebě v České republice) jednala pouze jako přepravce<sup>31</sup>.

66. Konečné posouzení této otázky však přísluší předkládajícímu soudu<sup>32</sup>.

## 2. Význam přepravy pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

67. Z odůvodnění předkládacího usnesení lze dovodit, že předkládající soud je toho názoru, že přeprava přes hranice v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – ačkoli byla provedena za využití vozidel společnosti Arex a na její náklady – může být přičítána pouze prvnímu plnění mezi společnostmi Doppler a prvními českými kupujícími, jelikož pouze v této situaci byly naplněny předpoklady pro tento druh přepravy. Podle směrnice o spotřební dani je totiž tento druh přepravy vyhrazen skladovateli a registrovaným odesílatelům a může být uskutečněn pouze vůči registrovaným příjemcům, jako je společnost Garantrans.

26 – Případy, které byly dosud rozhodnuty, se týkaly vždy řetězců pouze dvou po sobě následujících dodání, viz rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 33), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 34), a ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 36).

27 – Pouze toto vyžaduje z věcného hlediska pojem „dodání“, resp. „pořízení uvnitř Společenství, viz čl. 14 odst. 1 a čl. 20 odst. 1 směrnice, avšak nikoli právní postavení vlastníka. K tomu viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, body 7 a 8), a ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 32).

28 – Viz již mé stanovisko ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 58).

29 – Přepravce nemá oprávnění nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník, viz rozsudky ze dne 3. června 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 25), a ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 88).

30 – V tomto smyslu rozsudky ze dne 3. června 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24), a ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 86).

31 – Stejně tak rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 89).

32 – V tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 45), a ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 37).

68. Společnost Arex proto nemohla pohonné hmoty v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně sama přepravit na libovolně zvolené místo. Toto místo bývá naopak obvykle registrovaným příjemcem určeno jako místo za hranicemi, ve kterém je zboží podléhající spotřební dani propuštěno ke spotřebě. Přeprava jinými osobami, než jsou osoby uvedené ve směrnici o spotřební dani, je možná teprve následně.

69. Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od daně může být okolností, kterou vnitrostátní soud musí vzít v potaz v rámci svého rozhodnutí o přičtení určitému dodání. Podle bodu 36 odůvodnění směrnice o DPH totiž *má* být realizován souběh zatížení DPH a spotřební daně. Na rozdíl od toho, co se domnívá předkládající soud, však z toho nelze dovodit, že vznik povinnosti k spotřební dani u určité osoby nezbytně určuje také to, že jde o dodání této osobě, které je osvobozeno od DPH. To zdůraznila i Komise na jednání.

70. Jak již Soudní dvůr v tomto ohledu konstatoval, je zdanitelným plněním v oblasti DPH, kterým jsou naplněny nezbytné právní předpoklady pro vznik daňové povinnosti, dodání nebo dovoz zboží, a nikoli výběr spotřebních daní z tohoto plnění<sup>33</sup>. Proti takovému spojení navíc svědčí i rozdílná koncepce DPH jakožto daně, k jejímuž uhrazení vzniká povinnost ve všech fázích, a spotřební daně jakožto jednorázové daně.

71. Přeprava v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně je tak pro rozhodnutí o přičtení určitému dodání rozhodující pouze tehdy, když má dopad na to, která ze smluvních stran nese riziko během přepravy.

72. Dospěje-li tedy vnitrostátní soud k závěru, že riziko nahodilé zkázy nesla během přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně společnost Doppler, bylo by přepravu, kterou tak společnost Arex provedla pouze jakožto přepravce, třeba přičítat prvnímu dodání.

73. Podle mého názoru<sup>34</sup> totiž lze na základě informace o tom, kdo nese uvedené riziko, učinit závěr i o roli dotčeného zúčastněného v řetězci dodání. Skutková domněnka totiž nasvědčuje tomu, že osoba, která zboží *dodává jiné osobě* a nese riziko nahodilé zkázy tohoto zboží během dodání, jedná i jako dodavatel. Její dodání tak musí být dodáním uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně.

74. Tato domněnka platí pro dvoustranná („běžná“) dodání uvnitř Společenství, jakož i pro řetězová plnění<sup>35</sup>. Samozřejmě mohou nastat i případy, a to jak v rámci dvoustranného vztahu, tak i v rámci řetězového plnění, kdy riziko během přepravy nese příjemce zboží. V rámci řetězového plnění se však takový příjemce musí vždy nacházet až na konci řetězce (jinak jedná jako dodavatel). Nachází-li se však příjemce na konci řetězce dodání, není pochyb o tom, kterému právnímu vztahu (a sice naposled uvedenému) je třeba přičítat přepravu.

75. Pokud tak první prodávající nese riziko nahodilé zkázy během přepravy, může vycházet z toho, že jeho dodání je osvobozeno od daně. Naproti tomu v případě, kdy riziko nese jeho smluvní partner, záleží otázka existence dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně na tom, zda bylo uskutečněno řetězové plnění.

33 – Rozsudek ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, bod 41).

34 – Viz již bod 62 tohoto stanoviska.

35 – Riziko nahodilé zkázy zboží totiž přechází na příjemce v zásadě až tehdy, když s ním tento příjemce může nakládat. Jinak tomu může být v případě, kdy si příjemce přeje, aby bylo zboží odesláno na určité místo.

76. Za tímto účelem musí být první prodávající, jak to Soudní dvůr již vyžaduje v ustálené judikatuře, obeznámen s tím, že jeho smluvní partner zboží již prodal dále<sup>36</sup>. V opačném případě může i tehdy, kdy sám nenese riziko přepravy, vycházet z toho, že plnění je pro něj osvobozeno od daně, jelikož ve dvoustranném vztahu může riziko nést i příjemce, aniž zanikne dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně<sup>37</sup>.

77. Pokud je však první prodávající obeznámen s tím, že jde o řetězové plnění, může na základě okolnosti, že jiná osoba nese riziko nahodilé zkázy dotčeného majetku, dospět k závěru, že tato osoba jakožto dodavatel uskutečňuje přeshraniční dodání zboží, které je z tohoto důvodu osvobozené od daně. Dodání tohoto prvního prodávajícího je tudíž předmětem daně.

### 3. Situace, kdy riziko nese zprostředkující subjekt

78. Dospěje-li předkládající soud naopak k závěru, že první čeští kupující nesli riziko nahodilé zkázy během přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, pak by bylo druhé dodání (dodání prvních českých kupujících dalším článkům řetězce) třeba pokládat za osvobozené od daně<sup>38</sup>.

79. Z předcházejících úvah totiž vyplývá i to, že převod oprávnění nakládat s majetkem na konečného odběratele představuje pouze poslední možný okamžik, po kterém již nelze následující přepravu přičíst některému z předchozích dodání.

80. V žádném případě totiž není vyloučeno, že přeprava v případě pořízení uvnitř Společenství časově předchází převodu oprávnění nakládat s majetkem. Tak je tomu dokonce typicky v případech, kde nedochází k řetězovým plněním: V případě obvyklého přeshraničního dodání je příjemci zpravidla teprve s předáním zboží poskytnuto oprávnění, aby s ním nakládal jako vlastník. Přesto jde nesporně o dodání příjemci, které je osvobozené od daně.

81. V tomto ohledu se opačný závěr učiněný Soudním dvorem v jediném rozhodnutí, a sice že pokud je oprávnění nakládat s majetkem převedeno konečnému nabyvateli teprve v zemi určení, „první“ dodání v dvoučlánkovém řetězci musí být dodání osvobozené od daně, neuplatní<sup>39</sup>. To se ukazuje rovněž na příkladu řetězce prodeje s více než dvěma dodáními, jako je řetězec dotčený ve věci v původním řízení: Pokud totiž bude na konečného odběratele oprávnění nakládat s majetkem převedeno teprve v zemi určení, předchází tomu celá řada jiných dodání, v rámci kterých je nadále třeba učinit rozhodnutí týkající se přičtení dodání. Pouze z této okolnosti (převod oprávnění nakládat s majetkem na konečného odběratele v zemi určení) tak nelze dovodit závěr ohledně otázky, kterému z předcházejících dodání je třeba přičítat pohyb zboží. V každém jednotlivém případě musí být naopak určeno, kdo nese riziko nahodilé zkázy zboží během přepravy.

36 – Viz rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, body 34 a 35), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 35), a ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 44).

37 – Ohledně prvního prodávajícího je z důvodu zásady právní jistoty třeba chránit jeho důvěru v to, že obdrží informaci od svého smluvního partnera, v důsledku čehož od něj nelze požadovat daň. To ovšem nevede k tomu, že jeho dodání se skutečně stane dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně, viz rozsudek ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 37). V případě, který vedl k vydání rozsudku ve věci Kreuzmayr, šlo jen o ochranu důvěry smluvních stran v rámci druhého dodání. Ta musela být správně odepřena, jelikož smluvním stranám druhého dodání bylo zřejmé, že jedna z nich převzala riziko za přepravu zboží, viz rozsudek ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 36).

38 – Za těchto okolností tedy navzdory skutečnému překročení hranice při přepravě uskutečněné společností Arex nešlo o pořízení zboží uvnitř Společenství. Jak jsem již uvedla v jiné věci, pro určení dodání zboží osvobozeného od daně není určující, které místo skutečně představovalo místo zahájení přepravy zboží, k tomu viz mé stanovisko ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 40).

39 – Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 45).

## V. Závěry

82. Souhrnně Soudnímu dvoru navrhuji, aby na předběžné otázky Nejvyššího správního soudu (Česká republika) odpověděl takto:

- „1) Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES se použije pouze na taková dodání výrobků podléhajících spotřební dani osobám povinným k dani, jejichž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 téže směrnice. Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 neobsahuje nad rámec osvobození od daně, které je v něm upraveno, žádné ustanovení týkající se přičtení pohybu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně určitému dodání v případě přeshraničního řetězce dodání.
- 2) Při rozhodnutí o přičtení jediného přeshraničního pohybu výrobku určitému dodání v rámci řetězce dodání záleží rozhodující měrou na tom, kdo při přepravě zboží jinému článku tohoto řetězce nese riziko nahodilé zkázy výrobku.“