



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
prednesené 25. júla 2018<sup>1</sup>

**Vec C-414/17**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Česká republika)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Výrobky podliehajúce spotrebnej dani – Oslobodenie dodania tovarov odoslaných alebo prepravených v rámci Únie – Reťazové plnenie – Priradenie premiestnenia tovaru k dodaniu v rámci reťazovej dodávky – Preprava výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v režime pozastavenia dane“

### I. Úvod

1. Konanie v prejednávanej veci sa opäť týka otázky, aký zisk sa má v prípade cezhraničných reťazových predajov považovať za dodanie v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane, ak sa tovar fyzicky premiestni iba raz. Na rozdiel od doposiaľ rozhodnutých sporov však nejde o dvojčlánkový reťazec.<sup>2</sup> Konanie preto Súdnemu dvoru poskytne možnosť ešte viac spresniť kritériá pre priradenie premiestnenia tovaru ku konkrétnemu dodaniu v rámci reťazového predaja.

2. V konaní vo veci samej dodal rakúsky podnik pohonné hmoty, t. j. tovar podliehajúci spotrebnej dani, českým obchodníkom. Najskôr prebehlo viacero predajov medzi českými prostredníkmi a až na záver boli pohonné hmoty dodané českej spoločnosti Arex CZ (ďalej len „Arex“), ktorá si ich vyzdvihla v Rakúsku a vlastnými dopravnými prostriedkami prepravila na územie Českej republiky.

3. Arex sa domnievala, že ako zmluvná partnerka jedného z českých prostredníkov, bola príjemkyňou zdaniteľného dodania podľa vnútroštátnych predpisov. Uplatnila si preto právo na odpočítanie DPH, ktorú zaplatila svojim českým zmluvným partnerom. Česká daňová správa naopak zastáva názor, že Arex ako príjemkyňa oslobodeného dodania nemá právo na odpočítanie dane. Navyše je Arex povinná zdaníť nadobudnutie v rámci Spoločenstva v Českej republike.

<sup>1</sup> Jazyk konania: nemčina.

<sup>2</sup> Otázkou o priradení pohybu výrobkov k dodaniu v prípade takzvaného reťazového plnenia sa už Súdny dvor zaoberal vo viacerých konaniach, pozri napríklad rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), a z 21. februára 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Vzhľadom na množstvo predajov, ktorým zodpovedá iba jediné cezhraničné premiestnenie výrobkov, sa vnútroštátny súd pýta, ktoré z dodaní je oslobodeným dodaním v rámci Spoločenstva. V tomto ohľade vzniká najmä otázka o relevantnosti prepravy, ktorá sa uskutočnila v rámci osobitného režimu pozastavenia dane v oblasti právnej úpravy spotrebných daní.<sup>3</sup>

## II. Právny rámec

### A. Právo Únie

5. Právny rámec Únie tvoria ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)<sup>4</sup>, ako aj ustanovenia smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (ďalej len „smernica o spotrebných daniach“)<sup>5</sup>.

6. V súvislosti s obchodom s výrobkami podliehajúcimi spotrebnej dani v rámci Spoločenstva odôvodnenie 36 smernice o DPH stanovuje:

„Metódy uplatňovania DPH na určité dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ich nadobudnutia v rámci Spoločenstva by sa mali v prospech osôb povinných platiť DPH, ako aj príslušných správnych orgánov, zosúladiť s postupmi a povinnosťami súvisiacimi s priznaním spotrebnej dane v prípade prepravy týchto výrobkov do iného členského štátu tak, ako sú stanovené v smernici Rady 92/12/EHS<sup>[6]</sup> z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov.“

7. Článok 2 smernice o DPH znie:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;
- b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

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

...

- iii) v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, keď spotrebná daň je splatná na území členského štátu podľa smernice 92/12/EHS, zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1“

3 Ide o osobitný režim týkajúci sa prepravy zdaniteľných tovarov, ktorý vedie k tomu, že povinnosť zaplatiť spotrebnú daň vznikne až po skončení prepravy, pretože tovary sa až v tomto okamihu uvedú do voľného obehu.

4 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

5 Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12.

6 Zrušená smernicou 2008/118.

8. Článok 3 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že niektoré nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH odchylné od článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) DPH, a to najmä niektoré nadobudnutia zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ktoré nepresiahnu určitú hranicu za kalendárny rok (takzvaná právna úprava malých podnikov).

9. Za „dodanie tovaru“ sa podľa článku 14 tejto smernice považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

10. Podľa článku 20 smernice o DPH sa za „nadobudnutie v rámci Spoločenstva“ považuje získanie práva nakladať ako majiteľ s hmotným hnutelným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu, než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

11. Vo štvrtjej kapitole hlavy IX s názvom „Oslobodenie od dane“ článok 138 smernice o DPH stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

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

...

b) dodanie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré boli nadobúdateľovi odoslané alebo prepravené do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet uskutočnené pre zdaniteľné osoby alebo nezdaniteľné právnické osoby, ktorých nadobudnutia iného tovaru v rámci Spoločenstva ako výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, ak sa tieto výrobky odošlú alebo prepravujú v súlade s článkom 7 ods. 4 a 5 alebo článkom 16 smernice 92/12/EHS.“

12. Článok 139 ods. 1 tejto smernice znie:

„Oslobodenie od dane ustanovené v článku 138 ods. 1 sa neuplatňuje na dodanie tovaru uskutočnené zdaniteľnými osobami, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292.

Oslobodenie od dane sa neuplatňuje ani na dodanie tovaru zdaniteľným osobám alebo nezdaniteľným právnickým osobám, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1.“

13. Článok 7 ods. 4 a 5 a článok 16 smernice 92/12 upravovali až do zrušenia smernice o spotrebných daniach pravidlá režimu pozastavenia dane. Podľa článku 4 bodu 7 smernice o spotrebných daniach sa za „režim pozastavenia dane“ považuje daňový režim uplatňovaný na výrobu, spracovanie, držbu alebo prepravu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, na ktorý sa nevzťahuje colný režim podmieneného oslobodenia od cla, pričom je spotrebná daň pozastavená.

14. „Registrovaného obchodníka“ definuje táto smernica vo svojom článku 4 bode 9 ako fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá je v rámci svojho podnikania príslušnými orgánmi členského štátu určenia oprávnená za podmienok stanovených týmito orgánmi prijímať tovar podliehajúci spotrebnej dani, prepravovaný v režime pozastavenia dane z iného členského štátu.

15. Podľa článku 17 ods. 1 písm. a) smernice o spotrebných daniach sa preprava v režime pozastavenia dane môže vykonať len prostredníctvom oprávneného prevádzkovateľa daňového skladu alebo registrovaného odosielateľa a len do daňového skladu alebo pre registrovaného príjemcovu. Za určitých okolností sa pripúšťa priame dodanie do členského štátu určenia, ak toto miesto určil oprávnený prevádzkovateľ daňového skladu alebo registrovaný príjemca (článok 17 ods. 2 smernice o spotrebných daniach).

16. Podľa článku 7 ods. 1 smernice o spotrebných daniach vzniká daňová povinnosť k spotrebnej dani v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený. Za čas uvedenia do voľného obehu sa okrem iného považuje aj prijatie registrovaným príjemcom [pozri článok 7 ods. 3 písm. a) smernice o spotrebnej dani].

### **B. České právo**

17. Čo sa týka uplatniteľných predpisov českého práva, je potrebné poukázať najmä na článok 64 zákona o DPH, ktorým sa do vnútroštátneho práva preberá článok 138 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia sa dodanie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva, ktoré sa uskutoční v režime pozastavenia dane, oslobodí od DPH, ak sú tieto výrobky určené zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe, ktorá je na účely dane registrovaná v inom členskom štáte.

### **III. Skutkový stav a konanie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

18. Toto konanie sa týka viacerých predajov pohonných hmôt pochádzajúcich pôvodne z rafinérií Shell Austria GmbH v Rakúsku. Tieto pohonné hmoty následne rakúska spoločnosť Doppler Mineralöle GmbH (ďalej len „Doppler“) predala štyrom rôznym spoločnostiam, konkrétne Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s. r. o. a Top Ten Development s.r.o (ďalej len „prví českí kupujúci“), z ktorých všetky mali sídlo v Českej republike.

19. Prví českí kupujúci uzatvorili zmluvu so spoločnosťou Garantrans s. r. o. (ďalej len „Garantrans“), ktorá vystupovala v ich mene ako registrovaný príjemca na účely umožnenia prepravy v režime pozastavenia dane.

20. Prví českí kupujúci predali pohonné hmoty ďalšiemu článku reťazca so sídlom v Českej republike. Týmto článkom bola v niektorých prípadoch spoločnosť TM Truck s. r. o. a v iných prípadoch spoločnosť Cllaruss Gall s. r. o. Tieto spoločnosti pohonné hmoty ďalej predali spoločnosti Kont Fuel Distribution s.r.o (ďalej len „Kont Fuel“), resp. v iných prípadoch spoločnosti Benaft s. r. o. (ďalej len „Benaft“), ako priamym zmluvným partnerom spoločnosti Arex. Kont Fuel a Benaft pri predaji spoločnosti Arex vykázali českú DPH, ktorú Arex zaplatila a Kont Fuel, resp. Benaft ju odvedli. Arex si súvislosti s DPH, ktorú zaplatila spoločnosti Kont Fuel, resp. spoločnosti Benaft uplatnila právo na odpočítanie dane.

21. Pohonné hmoty boli z Rakúska prepravené do Českej republiky pomocou vlastných dopravných prostriedkov podniku a na náklady spoločnosti Arex v režime pozastavenia dane. Obvykle sa pritom výrobky podliehajúce spotrebnej dani najskôr musia prepraviť na miesto za hranicou, ktoré určil registrovaný príjemca v zmysle smernice o spotrebnej dani, kde sa následne uvedú do voľného obehu. Až potom sa môže uskutočniť preprava do miesta určenia. Garantrans odvedla v Českej republike spotrebnú daň v mene českých prvých kupujúcich.

22. Počas daňovej kontroly v spoločnosti Arex zastával daňový úrad názor, že Arex ako príjemca oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva má povinnosť zdaníť nadobudnutie v rámci Spoločenstva. V tejto súvislosti vydal nový výmer splatnej DPH a súbežne uplatnil odpočítanie dane. Spoločnosti Arex však nepriznal právo na odpočítanie dane v prípade DPH, ktorú zaplatila spoločnosti Kont Fuel, resp. spoločnosti Benaft. Táto daň sa totiž vôbec nestala splatnou, pretože šlo o oslobodené dodanie v rámci Spoločenstva.

23. Arex sa naopak domnieva, že na strane prvých českých kupujúcich došlo k nadobudnutiu v rámci Spoločenstva. Tento záver vyplýva už zo samotného článku 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH, v zmysle ktorého sa dodanie súvisiace s prepravou v režime pozastavenia dane vždy považuje za oslobodené od dane v rámci Spoločenstva. Zdaní sa preto nadobudnutie, ktoré priamo zodpovedá takémuto dodaniu, pričom všetky nasledujúce dodania by podliehali DPH na území Českej republiky.

24. Arex podala proti novému daňovému výmeru daňového orgánu a proti odmietnutiu odpočtu dane najskôr neúspešné odvolanie na Odvolací finanční ředitelství (odporca v konaní vo veci samej) a následne žalobu proti zamietavému rozhodnutiu. Krajský súd v Českých Budějovicích (Česká republika) žalobu zamietol. O opravnom prostriedku namierenému proti tomuto sa vedie konanie pred Nejvyšším správním soudem (Česká republika). Tento súd rozhodol o prerušení konania a v súlade s článkom 267 ZFEÚ o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru Európskej únie o týchto otázkach:

1. Má sa akákoľvek zdaniteľná osoba považovať za zdaniteľnú osobu uvedenú v článku 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH? Ak nie, na ktoré zdaniteľné osoby sa uvedené ustanovenie vzťahuje?
2. Ak bude odpoveď Súdného dvora taká, že článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH sa vzťahuje na takú situáciu, akou je situácia vo veci samej (teda, že nadobúdateľom výrobkov je zdaniteľná osoba, ktorá je zaregistrovaná na účely dane), má byť uvedené ustanovenie vykladané tak, že ak je odoslanie alebo preprava týchto výrobkov uskutočnená v súlade s príslušnými ustanoveniami smernice o spotrebných daniach, je potrebné považovať za dodávku s nárokom na oslobodenie podľa uvedeného ustanovenia to dodanie, ktoré je spojené s režimom podľa smernice o spotrebných daniach, aj keby inak neboli splnené podmienky pre oslobodenie podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH s ohľadom na priradenie prepravy tovaru k inej transakcii?
3. Ak bude odpoveď Súdného dvora taká, že článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH sa nevzťahuje na takú situáciu, akou je situácia vo veci samej, je skutočnosť, že tovar je prepravovaný v režime pozastavenia spotrebnej dane, skutočnosťou relevantnou pre to, ktorému z viac po sebe nasledujúcich dodaní má byť pripísaná preprava na účely nároku na oslobodenie od DPH podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH?

25. V konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky orgány daňovej správy, Česká republika a Európska komisia. Títo účastníci konania sa zúčastnili aj na pojednávaní, ktoré sa konalo 13. júna 2018. Arex nebola na pojednávaní účinne zastúpená. Z tohto dôvodu nebolo možné prihliadnúť na jej vyjadrenia.

#### **IV. Právne posúdenie**

26. Všetky otázky sa týkajú článku 138 smernice o DPH, ktorý upravuje oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva. Od existencie takéhoto dodania napokon závisí, či sa spoločnosti Arex oprávnené nepriznalo právo na odpočítanie dane. Ak bolo totiž dodanie spoločnosti Arex skutočne oslobodené od dane, nevznikla by spoločnosti Arex vôbec povinnosť zaplatiť spoločnosti Benaft, resp. spoločnosti Kont Fuel DPH. To znamená, že by v tomto rozsahu nevzniklo ani nijaké právo na odpočítanie dane. Arex by sa naopak musela v súlade so súkromnoprávnymi predpismi domáhať vrátenia DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatila spoločnosti Benaft, resp. spoločnosti Kont Fuel.

27. Aj čo sa týka zákonnosti dodatočného zdanenia nadobudnutia v rámci Spoločenstva daňovým úradom (ktoré je pre Arex s ohľadom na súbežné odpočítanie dane po ekonomickej stránke v konečnom dôsledku neutrálne), môže Súdny dvor vnútroštátnemu súdu prostredníctvom požadovaného výkladu dotknutého ustanovenia poskytnúť užitočné odporúčania pre rozhodnutie v právnom spore.<sup>7</sup> Aj keď je totiž zdanenie nadobudnutia v rámci Spoločenstva upravené článkom 2 ods. 1 písm. b) smernice, sú v tejto súvislosti relevantné aj ustanovenia o oslobodení dodaní v rámci Spoločenstva. Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva a jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva sú totiž dve strany jednej mince.

28. Cieľom ustanovení smernice o DPH upravujúcich cezhraničné odosielanie tovarov je totiž vykonanie zásady štátu určenia. Podľa tejto zásady sa musí zabezpečiť, aby sa DPH ako spotrebná daň zaplatila v členskom štáte konečnej spotreby. Z tohto dôvodu sa v prípade cezhraničného dodania podľa článku 2 ods. 1 písm. a) bodu i) a článku 40 smernice o DPH zdaňuje nadobudnutie tovaru v krajine určenia. S cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu sa dodanie toho istého tovaru musí najskôr oslobodiť od dane v štáte pôvodu.<sup>8</sup> Dodanie v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva teda predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie.<sup>9</sup>

29. Svojimi prvými dvomi otázkami sa vnútroštátny súd snaží objasniť, či článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH stanovuje v tomto ohľade osobitné pravidlo určenia oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva v prípade cezhraničnej prepravy výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.

30. V rámci predbežného posúdenia sa pýta, či sa článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH vôbec použije na skutkové okolnosti, o aké ide v prejednávanej veci. Z tohto dôvodu je potrebné prvé dve prejudiciálne otázky preskúmať spoločne.

31. Tretiu otázku predkladá súd pre prípad, že článok 138 ods. 2 písm. b) smernice sa vo veci samej nepoužije, alebo že z tohto ustanovenia nevyplývajú nijaké osobitosti pre priradenie oslobodeného cezhraničného premiestnenia tovarov ku konkrétnej transakcii. Vnútroštátny súd sa preto pýta na kritériá, ktorými sa musí riadiť priradenie. Predovšetkým sa snaží zistiť, či je z hľadiska priradenia podstatné, že sa preprava výrobkov uskutočnila v režime pozastavenia dane. Túto otázku preskúmam v nadväznosti na odpoveď na prvé dve otázky.

### **A. O prvých dvoch otázkach**

32. Vnútroštátny súd predkladá prvé dve otázky, pretože sa domnieva, že článok 138 ods. 2 písm. b) neupravuje len oslobodenie od dane v prípade dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva. Naopak, považuje za pravdepodobnejšie, že toto ustanovenie by mohlo zahŕňať aj pravidlo pre priradenie premiestnenia tovarov v režime pozastavenia dane ku konkrétnemu dodaniu v rámci reťazového predaja. Z článku 138 ods. 2 písm. b) smernice totiž možno vyvodíť, že za oslobodené od dane sa v každom prípade musí považovať dodanie, s ktorým súvisí preprava tovaru v režime pozastavenia dane.

<sup>7</sup> Snaha Súdneho dvora poskytnúť vnútroštátnym súdom užitočné odporúčania pri výklade a uplatňovaní práva Únie zodpovedá ustálenej judikatúre, pozri napr. rozsudky z 31. januára 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, body 49 až 51); z 11. marca 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, body 17 a 19); z 13. júla 2017, Kleinstauber (C-354/16, EU:C:2017:539, bod 61), a z 26. júla 2017, Europa Way a Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, body 35 a 36).

<sup>8</sup> Pozri v tejto súvislosti už moje návrhy vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, body 23 až 25).

<sup>9</sup> Rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 23 a 24); z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 28), a z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 31).

33. Článok 138 ods. 2 písm. b) smernice by bol v takomto prípade rozhodujúcou právnou normou, aby sa dodanie spoločnosti Doppler pre prvých českých kupujúcich mohlo považovať za oslobodené dodanie v rámci Spoločenstva. Všetky nasledujúce dodania, ktoré by sa považovali za vnútroštátne dodania, by v Českej republike podliehali dani. Arex by si preto právom uplatnila právo na odpočítanie DPH, ktorú zaplatila spoločnosti Benaft, resp. spoločnosti Kont Fuel.

34. Podmienkou však je, aby sa článok 138 ods. 2 písm. b) smernice vôbec uplatnil na skutkové okolnosti dodania medzi spoločnosťou Doppler a prvými českými kupujúcimi. Uvedené je predmetom prvej otázky (pozri bod 1). Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd snaží následne zistiť, či z tohto ustanovenia skutočne vyplýva, že v prípade reťazových dodávok sa dodanie, ktoré sa uskutočňuje v režime pozastavenia dane, vždy považuje za oslobodené od dane (pozri bod 2).

#### 1. Pôsobnosť článku 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH (prvá otázka)

35. Podľa článku 138 ods. 2 písm. b) smernice oslobodia členské štáty od dane aj dodanie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, „ktoré boli [v rámci Spoločenstva] odoslané alebo prepravené... pre zdaniteľné osoby alebo nezdaniteľné právnické osoby, ktorých nadobudnutia iného tovaru v rámci Spoločenstva ako výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, ak sa tieto výrobky... prepravujú [v režime pozastavenia dane]“. Článok 3 ods. 1 smernice sa vzťahuje okrem iného na malé podniky.

36. Prví českí kupujúci bez akýchkoľvek pochybností nie sú „zdaniteľnými osobami..., ktorých [iné] nadobudnutia v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1“. Vnútroštátny súd sa však pýta, či sa článok 138 ods. 2 písm. b) smernice aj napriek tomu vzťahuje na prvých českých kupujúcich, pretože dodatok „ktorých nadobudnutia... v rámci Spoločenstva... nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1“ sa podľa jeho názoru vzťahuje výlučne na nezdaniteľné právnické osoby, na ktoré sa odkazuje bezprostredne pred týmto slovným spojením.

37. Takýto výklad totiž zodpovedá českému jazykovému zneniu. V tomto znení sa totiž uvádza *jedna* zdaniteľná osoba a *jedna* nezdaniteľná právnická osoba v jednotnom čísle, pričom dodatok „ktorých nadobudnutia v rámci Spoločenstva“ uvádza vzťažné zámeno v tvare jednotného čísla („jejíž“). Z gramatického hľadiska sa teda vzťahuje len na poslednú uvedenú nezdaniteľnú právnickú osobu.

38. Zdá sa však, že ide len o osobitosť českého jazykového znenia. Väčšina ostatných jazykových znení sa vzťahuje na zdaniteľné a nezdaniteľné osoby v množnom čísle, t. j. nasledujúce vzťažné zámeno, ktoré sa vždy môže týkať aj viacerých osôb, neprípúšťa gramatické priradenie k jednej z týchto dvoch skupín subjektov.<sup>10</sup>

39. Podľa judikatúry Súdneho dvora majú v zásade všetky jazykové znenia rovnakú váhu,<sup>11</sup> a preto z okolností, že vo väčšine jazykových znení sa uvádza právna úprava v istej podobe, nemožno vyvodiť nijaké závery. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými zneniami textu práva Únie sa má sporné ustanovenie vykladať v závislosti od všeobecného kontextu a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> V tomto zmysle prinajmenšom nemecké, anglické, francúzske, španielske, poľské, bulharské, portugalské a talianske jazykové znenie.

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

<sup>12</sup> Rozsudky z 26. apríla 2012, DR a TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, bod 45); zo 7. júna 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, bod 36), a z 5. júna 2018, Kolev a Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, bod 87).

40. Z takéhoto výkladu vyplýva, že článok 138 ods. 2 písm. b) sa týka výlučne dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva zdaniteľným osobám a nezdaniteľným právnickým osobám, ktorých [iné] nadobudnutia v rámci Spoločenstva *vždy* patria do pôsobnosti článku 3 ods. 1 smernice. Oslobodenie dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva pre „bežnú“ zdaniteľnú osobu totiž vyplýva už z článku 138 ods. 1 smernice o DPH.

41. Z celkovej štruktúry smernice možno vyvodiť, že výrobky podliehajúce spotrebnej dani sa majú v systéme DPH považovať v zásade za „tovary“ v zmysle článku 138 ods. 1 smernice. Z uvedeného vychádza aj článok 3 ods. 1 písm. b) smernice, ktorý upravuje výnimku zo zdanenia nadobudnutia „tovaru... [okrem] výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani ...“.

42. Ak je však dodanie „tovarov“ zdaniteľným osobám oslobodené od dane už na základe článku 138 ods. 1 smernice, bol by článok 138 ods. 2 písm. b) nadbytočný v rozsahu, v akom by upravoval oslobodenie dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani „bežným“ zdaniteľným osobám.

43. Aby sa článku 138 ods. 2 písm. b) smernice mohla priznať širšia pôsobnosť právnej úpravy, ako vyplýva z článku 138 ods. 1 smernice (pozri znenie „Okrem dodania tovaru uvedeného v odseku 1“), musí ísť o také zdaniteľné osoby, ktorých zvyšné nadobudnutia patria do pôsobnosti článku 3 ods. 1 smernice. S ohľadom na článok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice sa totiž na takúto skupinu oslobodenie podľa článku 138 ods. 1 inak nevzťahuje.

44. Medzi článkom 138 ods. 1, článkom 139 ods. 1 druhým pododsekom a článkom 138 ods. 2 písm. b) teda existuje vzájomný vzťah pravidla – výnimky – výnimky z výnimky.

45. Podľa článku 138 ods. 1 smernice sa dodanie tovarov zdaniteľným osobám v rámci Spoločenstva v zásade oslobodí od dane v štáte pôvodu. Oslobodenie je však oprávnené iba vtedy, ak sa nadobudnutie zdaní v štáte určenia [pozri článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice].<sup>13</sup> Keďže v súlade s článkom 3 ods. 1 smernice niektoré nadobudnutia určitých zdaniteľných osôb a nezdaniteľných osôb v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH, článok 139 ods. 1 druhý pododsek stanovuje, že dodanie v rámci Spoločenstva určené tejto skupine osôb nie je oslobodené od dane. Dodanie tovarov v rámci Spoločenstva takýmto príjemcom sa teda odchyľne od článku 138 ods. 1 smernice zdaní v štáte pôvodu.

46. Iný záver však platí v prípade dodania tovarov podliehajúcich spotrebnej dani prepravovaných v režime pozastavenia dane vopred určeným príjemcom: ich dodanie v rámci Spoločenstva sa predsa v súlade s článkom 138 ods. 2 písm. b) smernice, ako výnimka z výnimky, oslobodí od dane v štáte pôvodu. Zhodne s tým sa podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice zdaní nadobudnutie týchto tovarov v štáte určenia.

47. Dôvodom spätnej výnimky, ako vyplýva aj z odôvodnenia 36 smernice, je snaha o dosiahnutie určitého súbehu medzi DPH a spotrebnými daňami. Prostredníctvom výnimky z výnimky vzniká v takýchto prípadoch povinnosť zaplatiť DPH rovnako ako spotrebnú daň<sup>14</sup> v štáte určenia.

<sup>13</sup> Pozri v tejto súvislosti už bod 28 vyššie.

<sup>14</sup> Pozri v tejto súvislosti zároveň bod 50 nižšie.



## 2. Význam ustanovenia pre určenie oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva v prípade reťazových dodávok (druhá otázka)

48. Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že v článku 138 ods. 2 písm. b) smernice sa neuvádza nijaká zmienka o priradení prepravy v režime pozastavenia dane ku konkrétnemu dodaniu v rámci reťazca. Význam tohto ustanovenia totiž spočíva v zrkadlovom oslobodení dodania tovarov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v štáte pôvodu s ohľadom na zdanenie nadobudnutia v štáte určenia, ktoré vyplýva z článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice.

49. Z dodatku „... a ak sa tieto výrobky... prepravujú v súlade s článkom 7 ods. 4 a 5 alebo článkom 16 smernice 92/12/EHS“, t. j. v režime pozastavenia dane, preto nemožno vyvodíť, že dodanie, ktoré súvisí s prepravou v režime pozastavenia dane, sa v každom prípade považuje za oslobodené dodanie. Dodanie v režime pozastavenia dane je skôr doplňujúcim *predpokladom* pre oslobodenie od dane.

50. Pri cezhraničnom obchode s výrobkami podliehajúcimi spotrebnej dani totiž spravidla vzniká povinnosť odvieť spotrebnú daň v štáte prijatia (štáte určenia)<sup>15</sup> len vtedy, ak sa tovar v režime pozastavenia dane dovezie na územie tohto členského štátu.<sup>16</sup> V opačnom prípade by daňová povinnosť vznikla už skôr na území štátu pôvodu [pozri článok 7 ods. 2 písm. b) smernice o spotrebných daniach]. Súbeh DPH a spotrebných daní v zmysle odôvodnenia 36 teda možno docieľiť iba v prípade odoslania v režime pozastavenia dane.<sup>17</sup>

51. Na rozdiel od toho v prípade, ak sa tovary neprepravujú v režime pozastavenia dane, sa nevyžaduje nijaké ďalšie oslobodenie od dane a aj naďalej sa uplatní právna úprava článku 139 ods. 1 druhého pododseku smernice: v takomto prípade vznikne povinnosť odvieť spotrebnú daň a DPH jednotne v štáte pôvodu.

52. Článok 138 ods. 2 písm. b) smernice navyše osobitne neupravuje prípad reťazovej dodávky, a preto už z tohto dôvodu nemožno dotknuté ustanovenie považovať za právnu úpravu priradenia prepravy ku konkrétnemu dodaniu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani.

53. Na prvé dve otázky preto treba odpovedať tak, že článok 138 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 sa uplatní iba na dodanie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani zdaniteľným osobám, ktorých iné nadobudnutia v súlade s článkom 3 ods. 1 tejto smernice nepodliehajú DPH. Článok 138 ods. 2 písm. b) smernice okrem oslobodenia od dane, ktoré upravuje, neobsahuje nijaké ustanovenie o priradení premiestnenia výrobkov v režime pozastavenia dane ku konkrétnemu dodaniu v prípade cezhraničnej reťazovej dodávky.

### **B. O tretej prejudiciálnej otázke**

54. Preto podľa všeobecných pravidiel treba zistiť, ktoré dodanie v reťazci sa má považovať za oslobodené dodanie v rámci Spoločenstva. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd snaží konkrétne objasniť, či preprava v režime pozastavenia dane podporuje záver, aby sa cezhraničná preprava priradila k dodaniu spoločnosti Doppler pre prvých českých kupujúcich aj napriek tomu, že sa uskutočnila prostredníctvom dopravných prostriedkov spoločnosti Arex a na jej náklady.

<sup>15</sup> Zo vzniku povinnosti zaplatiť spotrebnú daň v štáte prijatia teda vychádza článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice, ktorý zrkadlovo odráža článok 138 ods. 2 písm. b) a je potrebné ho v tejto súvislosti zohľadniť.

<sup>16</sup> Táto situácia bola predmetom úpravy článku 7 ods. 4 smernice 92/12, na ktorý odkazuje článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH.

<sup>17</sup> V prípade obchodov medzi zdaniteľnými osobami, ktoré nepatria do pôsobnosti článku 3 ods. 1 smernice, a teda predovšetkým nie sú malými podnikmi, a ktorých nadobudnutia v rámci Spoločenstva aj tak podliehajú DPH s ohľadom na článok 138 ods. 1 smernice, vychádza smernica z predpokladu, že cezhraničná preprava sa uskutočňuje obvykle v režime pozastavenia dane, a preto sa nevyžaduje osobitná úprava.

55. Vychádzajúc z doterajšej judikatúry Súdneho dvora, platí aj pre vec samu, že v prípade reťazového predaja, v rámci ktorého dôjde len k jednému fyzickému premiestneniu výrobkov, sa iba jedno z dodaní môže považovať za dodanie v rámci Spoločenstva, a teda za dodanie, ktoré je oslobodené od dane.<sup>18</sup>

56. Ktoré z dodaní sa považuje za takéto dodanie, závisí od toho, ku ktorému právnemu vzťahu možno priradiť cezhraničné premiestnenie výrobkov. Cezhraničné odoslanie alebo preprava tovarov je totiž znakom skutkovej podstaty, ktorá odlišuje dodanie v rámci Spoločenstva (resp. nadobudnutie v rámci Spoločenstva<sup>19</sup>) od „bežného“ vnútroštátneho dodania.<sup>20</sup>

57. Všetky ostatné dodania v rámci reťazového predaja, ktoré nespĺňajú doplnkový znak skutkovej podstaty spočívajúci v cezhraničnej preprave, je preto potrebné považovať za vnútroštátne dodania v zmysle článku 14 ods. 1 smernice. Miesto týchto dodaní sa potom v súlade s článkom 32 smernice o DPH v prípade všetkých dodaní, ktoré predchádzajú oslobodenému dodaniu v rámci Spoločenstva, nachádza v štáte pôvodu a v prípade všetkých neskorších dodaní, v štáte určenia.<sup>21</sup>

### *1. Priradenie cezhraničnej prepravy k dodaniu v rámci reťazového predaja*

58. Priradenie cezhraničnej prepravy k dodaniu v rámci reťazového predaja sa musí podľa judikatúry Súdneho dvora vykonať na základe podrobného posúdenia všetkých osobitných okolností jednotlivého prípadu.<sup>22</sup>

59. V tejto súvislosti už Súdny dvor konštatoval, že nie je podstatné, kto sa počas prepravy považuje podľa vnútroštátneho práva za vlastníka veci alebo kto vykonáva skutočnú kontrolu nad tovarom.<sup>23</sup> Súdny dvor tiež rozhodol, že len na základe tej okolnosti, že tovar už bol predmetom ďalšieho predaja, nemožno usudzovať, že preprava sa má vždy priradiť k nasledujúcemu dodaniu.<sup>24</sup> Skutočnosť, že dôjde len k ďalšiemu predaju, nie je v tomto ohľade pre priradenie premiestnenia tovaru ku konkrétnemu dodaniu relevantná.

60. Podľa judikatúry Súdneho dvora je však potrebné zohľadniť, prostredníctvom koho alebo na koho účet sa preprava vykoná.<sup>25</sup> Presnejšie povedané, musí sa prihliadnuť na to, kto počas prepravy znáša nebezpečenstvo náhodného zániku veci.

61. V súlade s vyššie uvedenými skutočnosťami Súdny dvor vo viacerých prípadoch týkajúcich sa dvojčlánkových reťazových predajov (prvý kupujúci – sprostredkovateľ – konečný príjemca) rozhodol, že prepravu viac nemožno priradiť k „prvému“ dodaniu, ak už pred prepravou konečnému odberateľovi, t. j. príjemcovi „druhého“ dodania bolo prevedené právo nakladať s vecou ako vlastníkom.<sup>26</sup>

18 Rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45), a z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34), ako aj moje návrhy vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 35).

19 Dodanie v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajú rovnakým požiadavkám skutkovej podstaty, pretože sú súčasťou jednej a tej istej hospodárskej transakcie, pozri v tejto súvislosti už bod 32 a poznámku pod čiarou 9 vyššie.

20 Pozri rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37), ako aj moje návrhy vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 41).

21 Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 50).

22 Rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32); z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 35) a z 21. februára 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 32), ako aj moje návrhy vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 56).

23 Je nesporné, že napríklad prepravca síce v danom okamihu vykonáva skutočné panstvo nad tovarom, ale nekoná ako zúčastnený dodávateľ, ale ako prepravca pre dodávateľa. Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40).

24 Rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, body 36 a 37).

25 Rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40).

26 Prípady, v ktorých sa doposiaľ rozhodlo, sa vždy týkali reťazov, ktoré pozostávali len z dvoch na seba nadväzujúcich dodaní, pozri rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 33); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 34), a z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 36).

62. Kto už nakladá s tovarom ako „vlastník“,<sup>27</sup> bude totiž spravidla znášať aj nebezpečenstvo jeho náhodného zániku. Právo nakladať s tovarom podľa svojej vôle, napríklad ho zničiť alebo spotrebovať, je typickým prejavom práva vlastníka.<sup>28</sup> Toto právo má však aj odvrátenú stránku, ktorá spočíva v tom, že vlastník znáša riziko náhodného zániku tovaru. Vzhľadom na uvedené možno predpokladať, že ten, kto je povinný znášať riziko náhodného zániku, má právo nakladať s tovarom ako vlastník.

63. To platí bez ohľadu na otázku, kto v takýchto prípadoch navonok vykonáva prepravu (v už rozhodnutých prípadoch bol takouto osobou väčšinou sprostredkovateľ)<sup>29</sup> a nezávisle od toho, akým spôsobom sa má z právneho hľadiska posudzovať vzťah osoby, ktorá má právo nakladať s tovarom<sup>30</sup> (t. j. či sa už takáto osoba stala vlastníkom alebo len má nárok na prevod vlastníckeho práva).

64. Z tohto dôvodu sa preprava v doposiaľ rozhodnutých prípadoch priradila k dodaniu, na ktorom sa podieľal príjemca znášajúci nebezpečenstvo náhodného zániku počas prepravy (v rozsahu zistenom vnútroštátnym súdom).

65. Z uvedeného pre vec samu vyplýva, že rozhodujúca je tá okolnosť, či Arex už počas cezhraničnej prepravy pohonných hmôt nadobudla právo nakladať s pohonnými hmotami takým spôsobom, že znášala nebezpečenstvo náhodného zániku. Nešlo by o takýto prípad, ak by počas cezhraničnej prepravy (t. j. od rafinérie po uvedenie výrobkov do voľného obehu v Českej republike) konala Arex len ako prepravca.<sup>31</sup>

66. Konečné posúdenie tejto otázky však prináleží vnútroštátnemu súdu.<sup>32</sup>

## 2. Význam prepravy pohonných hmôt v režime pozastavenia dane

67. Z odôvodnenia rozhodnutia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania možno vyvodiť, že podľa vnútroštátneho súdu možno cezhraničnú prepravu v režime pozastavenia dane aj napriek tomu, že sa na tento účel použili dopravné prostriedky spoločnosti Arex a táto spoločnosť znášala aj prepravné náklady, priradiť len k prvej transakcii medzi spoločnosťou Doppler a prvými českými kupujúcimi, pretože iba v prípade týchto skutkových okolností sú splnené podmienky pre tento typ prepravy. Podľa smernice o spotrebných daniach je totiž predmetný spôsob prepravy vyhradený prevádzkovateľom daňového skladu a registrovaným odosielateľom, pričom ju možno vykonať len pre registrovaných príjemcov, ku ktorým patrí aj Garatrans.

68. Arex preto nemohla samostatne prepraviť pohonné hmoty v režime pozastavenia spotrebných daní na akékoľvek zvolené miesto. Naopak, obvykle registrovaný príjemca určí miesto za hranicou, v ktorom sa výrobky podliehajúce spotrebnej dani uvedú do voľného obehu. Až následne sa umožní preprava prostredníctvom iných osôb, ako sú osoby uvedené v smernici o spotrebných daniach.

27 Skutková podstata pojmu dodanie, resp. nadobudnutie v rámci Spoločnosti si vyžaduje len tento predpoklad, pozri článok 14 ods. 1 a článok 20 ods. 1 smernice, avšak nie právne postavenie vlastníka. V tejto súvislosti pozri rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, body 7 a 8), a zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 32).

28 Pozri moje návrhy vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 58).

29 Prepravca alebo dopravca nemá právo nakladať s tovarom ako vlastník, pozri rozsudky z 3. júna 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 25), a z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 88).

30 V tomto zmysle rozsudky z 3. júna 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24), a z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 86).

31 Taktiež rozsudok z 20. júna 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 89).

32 Pozri v tomto zmysle aj rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 45), a z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 37).

69. Preprava v režime pozastavenia dane môže byť okolnosťou, na ktorú je vnútroštátny súd povinný prihliadať pri rozhodovaní o priradení. Podľa odôvodnenia 36 smernice o DPH *sa má* totiž vytvoriť súbežné zaťaženie DPH a spotrebnou daňou. To však na rozdiel od názoru vnútroštátneho súdu neznamená, že vznik povinnosti určitej osoby zaplatiť spotrebnú daň má rozhodujúci význam pre existenciu oslobodeného dodania tejto osobe. Tento záver zdôraznila aj Komisia počas pojednávania.

70. Ako už v tejto súvislosti konštatoval Súdny dvor, z hľadiska skutkovej podstaty DPH, na základe ktorej dochádza k splneniu nevyhnutných zákonných podmienok pre vznik daňovej povinnosti, je relevantné dodanie výrobkov a nie výber príslušnej spotrebnej dane.<sup>33</sup> Takémuto prepojeniu navyše odporuje aj odlišná štruktúra DPH ako splatnej dane v každom stupni a spotrebnej dane ako jednorazovej dane.

71. Preprava v režime pozastavenia dane má preto rozhodujúci význam pre rozhodnutie o priradení iba v tom prípade, ak má vplyv na určenie osoby, ktorá znáša nebezpečenstvo počas prepravy medzi zmluvnými stranami.

72. Ak by teda vnútroštátny súd dospel k záveru, že nebezpečenstvo za náhodný zánik počas prepravy v režime pozastavenia dane znášala Doppler, bolo by prepravu, ktorú by v takomto prípade Arex zabezpečila výlučne v postavení prepravcu, potrebné priradiť k prvému dodaniu.

73. Podľa toho, kto znáša nebezpečenstvo, totiž podľa môjho názoru<sup>34</sup> možno posúdiť úlohu subjektov, ktoré sa zúčastnili na reťazovej dodávke. Uplatní sa totiž skutková domnienka, v zmysle ktorej osoba, ktorá *dodá* tovar *inej osobe* a znáša nebezpečenstvo jeho náhodného zániku, koná ako dodávateľ. Dodanie takejto osoby sa preto musí považovať za oslobodené dodanie v rámci Spoločenstva.

74. Takáto domnienka sa vzťahuje na dvojstranné („bežné“) dodania v rámci Spoločenstva, ako aj na reťazové plnenia.<sup>35</sup> Prirodzene, v prípade dvojstranného právneho vzťahu rovnako, ako v prípade reťazového plnenia, môžu vzniknúť situácie, keď príjemca tovaru znáša nebezpečenstvo počas prepravy. V rámci reťazového plnenia však bude takýto príjemca nevyhnutne vždy na konci reťazca (inak by vystupoval ako prostredník). Ak je však príjemca na konci reťazovej dodávky, nevznikajú nijaké pochybnosti o tom, ku ktorému právnenému vzťahu (teda k poslednému) sa má priradiť preprava.

75. Teda ak prvý kupujúci znáša nebezpečenstvo náhodného zániku počas prepravy, nemôže sa domnievať, že jeho dodanie je oslobodené od dane. Naopak, v prípade, ak toto nebezpečenstvo znáša jeho obchodný partner, je z hľadiska posúdenia oslobodeného dodania v rámci Spoločenstva rozhodujúce, či ide o reťazovú transakciu.

76. Prvý kupujúci v zmysle požiadaviek vyplývajúcich z ustálenej judikatúry Súdneho dvora preto musí byť informovaný o tom, že jeho zmluvný partner už tovar ďalej predal ďalšej osobe.<sup>36</sup> Inak sa môže aj vtedy, ak sám neznáša nebezpečenstvo prepravy, domnievať, že transakcia je na jeho strane oslobodená od dane, pretože v rámci dvojstranného vzťahu môže aj príjemca znášať nebezpečenstvo, bez toho, aby bolo dodanie v rámci Spoločenstva vylúčené.<sup>37</sup>

33 Rozsudok zo 14. júla 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, bod 41).

34 Pozri už bod 62 návrhov v tejto veci.

35 Spravidla totiž prechádza nebezpečenstvo náhodného zániku na príjemcu až vtedy, keď získa možnosť nakladať s tovarom. Iná situácia môže nastať v prípade, ak si príjemca želá odoslať tovar na konkrétne miesto.

36 Pozri rozsudky zo 16. decembra 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, body 34 a 35); z 27. septembra 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 35), a z 26. júla 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 44).

37 Čo sa týka prvého kupujúceho, z dôvodov právnej istoty je nevyhnutné chrániť dôveru v informácie pochádzajúce od jeho zmluvného partnera s tým následkom, že od neho nemožno požadovať zaplatenie dane. Uvedené však nevedie k tomu, že sa jeho dodanie bude v skutočnosti považovať za oslobodené v rámci Spoločenstva, pozri rozsudok z 21. februára 2018, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 37). Prípád, ktorý viedol k vyhláseniu rozsudku vo veci *Kreuzmayr*, sa týkal len ochrany dôvery zmluvných strán v prípade druhého dodania. Takúto ochranu bolo dôvodné odmietnuť, pretože zmluvné strany druhého dodania mali možnosť zistiť, že jedna z nich prevzala nebezpečenstvo vyplývajúce z dopravy tovarov, pozri rozsudok z 21. februára 2018, *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 36).

77. Ak má však príjemca informácie o tom, že ide o reťazové plnenie, môže z okolnosti, že iná osoba znáša nebezpečenstvo náhodného zániku veci vyvodiť, že táto osoba dodáva tovar cez hranice ako poskytovateľ, a teda že ide o oslobodené dodanie. Jeho dodanie je preto zdaniteľné.

### *3. Nebezpečenstvo, ktoré znáša prostredník*

78. Ak by naopak vnútroštátny súd dospel k záveru, že nebezpečenstvo náhodného zániku počas prepravy v režime pozastavenia dane znášali prví českí nákupcovia, muselo by sa za oslobodené považovať druhé dodanie (českými prvými kupujúcimi pre ďalších členov reťazca).<sup>38</sup>

79. Z vyššie uvedených úvah tiež vyplýva, že prevod práva nakladať s vecou na konečného odberateľa predstavuje až posledný možný okamih, od ktorého už ďalšiu prepravu nemožno priradiť k predchádzajúcim dodaniam.

80. Vôbec totiž nie je vylúčené, aby v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva predchádzala preprava z časového hľadiska prevodu práva nakladať s vecou. Okrem reťazových transakcií ide dokonca o typický prípad: Pri bežnom cezhraničnom dodaní sa na príjemcu spravidla prevedie právo nakladať s vecou ako jej vlastníkom až v okamihu odovzdania tovaru. V takomto prípade ide nesporne o zdaniteľné dodanie tomuto príjemcovi.

81. Opačný záver, ktorý Súdny dvor vyslovil v jednom jedinom rozhodnutí, konkrétne že v prípade ak sa právo nakladať s tovarom ako vlastník prevedie na posledného príjemcu až v štáte určenia, musí sa „prvé“ dodanie v dvojčlánkovom reťazci oslobodiť od dane, nebol v tomto ohľade záväzný.<sup>39</sup> Uvedené potvrdzuje príklad reťazových predajov, ktoré zahŕňajú viac ako dve dodania rovnako, a v konaní vo veci samej: ak sa právo nakladať s vecou prevedie na posledného nadobúdateľa až v štáte určenia, predchádza mu celý rad iných dodaní, medzi ktorými je stále potrebné rozhodnúť o priradení. Len z tejto okolnosti (prevod práva na nakladanie s vecou na posledného nadobúdateľa v štáte určenia) teda nemožno vyvodiť nijaké závery o tom, ku ktorému z predchádzajúcich dodaní sa má priradiť premiestnenie výrobkov. Naopak, v každom konkrétnom prípade je potrebné určiť, kto znáša nebezpečenstvo náhodného zániku tovaru počas prepravy.

## **V. Návrh**

82. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy Súdnemu dvoru navrhujem, aby odpovedal na prejudiciálne otázky Nejvyššího správného soudu (Česká republika) takto:

1. Článok 138 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112/ES sa vzťahuje len na dodania výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani pre zdaniteľné osoby, ktorých iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice. Článok 138 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 okrem úpravy oslobodenia od dane neobsahuje nijaké ustanovenie o priradení premiestnenia tovaru v režime pozastavenia dane ku konkrétnemu dodaniu v prípade, ak ide o cezhraničnú reťazovú dodávku.
2. Pre priradenie jediného cezhraničného premiestnenia tovaru ku konkrétnemu dodaniu v rámci reťazovej dodávky je rozhodujúce, kto počas prepravy tovaru pre iný článok reťazovej dodávky znáša nebezpečenstvo náhodného zániku tovaru.

<sup>38</sup> Za týchto okolností by teda aj napriek skutočnému prekročeniu hranice počas prepravy spoločnosťou Arex nešlo o nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Ako som už mala možnosť poznamenať v inom bode, pre určenie dodania oslobodeného od dane nie je rozhodujúce, ktoré miesto bolo v skutočnosti východiskovým bodom pre prepravu, pozri moje návrhy vo veci EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 40).

<sup>39</sup> Pozri rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 45).