



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 23. apríla 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. b) – Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva – Článok 20 – Nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník – Reťazec transakcií nákupu a ďalšieho predaja tovaru s jedinou prepravou v rámci Spoločenstva – Možnosť prijať rozhodnutia, ktoré môžu mať vplyv na právny režim tovaru – Pripísanie prepravy – Preprava v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane – Časové účinky rozsudkov o výklade“

Vo veci C-401/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Krajského soudu v Praze (Česká republika) zo 6. júna 2018 a doručený Súdnemu dvoru 18. júna 2018, ktorý súvisí s konaním:

Herst s. r. o.

proti

Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory M. Vilaras, sudcovia S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (spravodajkyňa) a N. Piçarra,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Herst s.r.o., v zastúpení: J. Balada, advokát,
- Odvolací finanční ředitelství, v zastúpení: T. Rozehnal, splnomocnený zástupca,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vláčil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Salyková a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. októbra 2019,

* Jazyk konania: čeština.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka hlavne výkladu článku 20 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi obchodnou spoločnosťou Herst s. r. o. a Odvolacím finančným riaditeľstvom (Česká republika, ďalej len „finančné riaditeľstvo“) vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) spoločnosťou Herst, týkajúcej sa nadobudnutia pohonných hmôt v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane prepravovaných touto spoločnosťou z niektorých členských štátov do Českej republiky.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 2 smernice o DPH v odseku 1 písm. a) a b) stanovuje:

„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;

...“

- 4 Podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice:

„Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

- 5 Článok 20 prvý odsek uvedenej smernice znie takto:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva‘ je získanie práva disponovať ako majiteľ 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.“

- 6 Článok 138 tej istej smernice v odseku 1 stanovuje:

„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.“

České právo

- 7 Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej:

„Predmetom dane je dodanie tovaru za odplatu zdaniteľnou osobou v rámci uskutočňovanej ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku.“

- 8 § 13 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Dodaním tovaru sa na účely tohto zákona považuje prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník.“

- 9 § 72 uvedeného zákona v odseku 1 písm. a) uvádza:

„Zdaniteľná osoba je oprávnená na odpočet dane na vstupe v súvislosti s prijatým zdaniteľným plnením, ktoré v rámci svojho podnikania použije na účely uskutočňovanie zdaniteľných plnení dodania tovaru alebo poskytovania služieb s miestom plnenia v tuzemsku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 10 Herst je obchodná spoločnosť so sídlom v Českej republike, ktorá pôsobí v odvetví cestnej prepravy. Rovnako je vlastníkom určitého počtu čerpacích staníc pohonných hmôt.
- 11 Po vykonaní kontroly česká finančná správa zistila, že Herst v období od novembra 2010 do mája 2013, ako aj od júla do augusta 2013 zabezpečovala svojimi vlastnými dopravnými prostriedkami a na svoje vlastné náklady prepravu pohonných hmôt do Českej republiky z viacerých členských štátov, konkrétne z Rakúska, Nemecka, Slovenska a Slovinska.
- 12 V rámci tejto prepravy Herst údajne nekonala len ako dopravca, ale aj ako konečný odberateľ týchto pohonných hmôt na konci reťazca po sebe nasledujúcich transakcií nákupu a ďalšieho predaja.
- 13 Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že uvedené pohonné hmoty najskôr kúpil hospodársky subjekt so sídlom v Českej republike, ktorý tam bol aj zdaniteľnou osobou na účely DPH, a že Herst zabezpečovala ich prepravu do tohto prvého uvedeného členského štátu z členských štátov uvedených v bode 11 tohto rozsudku. Herst tak v každom jednotlivom prípade údajne uskutočnila jedinou prepravu pohonných hmôt v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane, počas ktorej boli tieto tovary postupne ďalej predávané iným hospodárskym subjektom so sídlom v Českej republike. Herst údajne nedostávala odmenu za prepravu týchto pohonných hmôt, ale dosiahla zisk z obchodnej marže, ktorá pozostávala z rozdielu medzi nákupnou a predajnou cenou uvedených pohonných hmôt.
- 14 Okrem toho na základe kúpnej zmluvy medzi spoločnosťou Herst a týmto hospodárskym subjektom sa od začiatku prepravy stanovilo, že Herst sa z právneho hľadiska stane vlastníkom pohonných hmôt až po ich prepustení do voľného obehu v Českej republike.
- 15 Herst pred českou finančnou správou uviedla, že nadobudnutia pohonných hmôt, ku ktorým pristúpila v Českej republike, predstavujú nadobudnutia tovaru v tuzemsku. Táto finančná správa sa naopak domnievala, že išlo o nadobudnutia v rámci Spoločenstva.
- 16 Podľa uvedenej správy v prípade reťazca transakcií súvisiacich s jedinou prepravou v rámci Spoločenstva možno túto prepravu pripísať len jednej z týchto transakcií.

- 17 Ten istý správny orgán sa teda domnieval, že miesto nadobudnutia spoločnosťou Herst sa nenachádzalo v Českej republike, ale v členských štátoch, v ktorých sa nachádzali pohonné hmoty v čase ich naloženia touto spoločnosťou, na jej vlastné náklady a jej vlastnými dopravnými prostriedkami, s cieľom ich prepravy do Českej republiky na účely jej vlastného podnikania.
- 18 Viacerými platobnými výmerymi teda česká finančná správa odmietla uznať spoločnosti Herst právo na odpočítanie DPH z uvedených nadobudnutí a uložila jej pokutu.
- 19 Herst podala proti týmto dodatočným daňovým výmerom odvolanie na finančné riaditeľstvo, pričom tvrdila, že miestom nadobudnutia pohonných hmôt je Česká republika, keďže preprava sa uskutočnila v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane a tento tovar bol prepustený do voľného obehu až po tejto preprave.
- 20 Finančné riaditeľstvo svojím prvým rozhodnutím zrušilo dodatočné platobné výmery týkajúce sa obdobia od júla do augusta 2013 z dôvodu, že Herst predložila faktúry, ktoré preukazovali, že iné hospodárske subjekty, ktorým boli pohonné hmoty postupne ďalej predané, konali ako organizátori prepravy. Druhým rozhodnutím finančné riaditeľstvo potvrdilo dodatočné platobné výmery týkajúce sa obdobia od februára 2011 do februára 2013. Tretím rozhodnutím tento orgán zmenil dodatočné platobné výmery týkajúce sa obdobia od novembra 2010 do januára 2011, ako aj obdobia od marca do mája 2013. Spoločnosti Herst bola dodatočne vyrubená daň vo výške 145 381 137 českých korún (CZK) (približne 5 664 520 eur) a bola jej uložená pokuta vo výške 30 476 215 CZK (približne 1 187 450 eur).
- 21 Herst podala proti druhému a tretiemu rozhodnutiu finančného riaditeľstva žalobu na Krajský súd v Praze, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 22 Herst v konaní pred týmto súdom tvrdí, že preprava pohonných hmôt, o ktorú ide vo veci samej, sa skladala z dvoch odlišných preprav. Prvou bola podľa nej medzinárodná preprava medzi dotknutými členskými štátmi a Českou republikou, počas ktorej Herst konala výlučne ako dopravca. Druhou bola vnútroštátna preprava po prepustení pohonných hmôt do voľného obehu v Českej republike, počas ktorej nadobudla právo voľne nakladať s týmto tovarom.
- 23 Vnútroštátny súd sa domnieva, že vo veci, ktorú prejednáva, je potrebné pristúpiť k celkovému posúdeniu všetkých okolností prejednávanej veci s cieľom identifikovať, ktoré z dotknutých dodaní tovaru spĺňa všetky podmienky týkajúce sa dodania v rámci Spoločenstva. Na to, aby sa transakcia mohla kvalifikovať ako „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH, musí táto transakcia údajne viesť k oprávneniu dotknutej osoby nakladať s tovarom, ktorý je predmetom tejto transakcie, ako keby bola jeho vlastníkom.
- 24 Čo sa týka situácie, o ktorú ide vo veci samej, vnútroštátny súd uvádza, že účasť iných hospodárskych subjektov na takom komplexnom reťazci nákupov a opätovného predaja je okrem hospodárskych dôvodov opodstatnená aj skutočnosťou, že Herst nebola oprávnená prevádzkovať daňový sklad, ani prijímať tovar v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane. To bol údajne dôvod, prečo musela Herst využiť služby sprostredkovateľa prevádzkujúceho takýto sklad, aby tento sprostredkovateľ nakúpil pohonné hmoty, o ktoré ide vo veci samej, s cieľom zaplatiť spotrebnú daň a zabezpečiť prepustenie týchto pohonných hmôt do voľného obehu na území Českej republiky. Čo sa týka finančného riaditeľstva, to tvrdí, že zapojenie viacerých hospodárskych subjektov do tohto reťazca nasvedčuje podvodu na DPH.
- 25 Tento súd sa domnieva, že hoci mala Herst pohonné hmoty, o ktoré ide vo veci samej, pod kontrolou počas celej ich prepravy, nemala právo nakladať s nimi ako vlastníkom v zmysle judikatúry Súdneho dvora skôr, než boli tieto pohonné hmoty prepustené do voľného obehu v Českej republike. Až do tohto okamihu totiž Herst nemohla dodať uvedené pohonné hmoty inej osobe než tej, ktorá bola označená za príjemcu v sprievodných dokladoch.

- 26 Vzhľadom na uvedené sa vnútroštátny súd, ktorý si je vedomý značnej podobnosti skutkového stavu v prejednávanej veci so skutkovým stavom vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), pýta, od ktorého okamihu nadobudla Herst vo veci, ktorú prejednáva, právo nakladať s pohonnými hmotami, o ktoré ide vo veci samej, „ako vlastník“ v zmysle judikatúry Súdneho dvora.
- 27 Konkrétne podľa názoru vnútroštátneho súdu vo veci samej nadobudli takéto právo len hospodárske subjekty, ktorým boli tieto pohonné hmoty postupne predané počas ich prepravy. Oproti tomu Herst napriek tomu, že mala vo fyzickej držbe uvedené pohonné hmoty počas prepravy, nebola z právneho hľadiska oprávnená s nimi nakladať. V tejto súvislosti bola táto spoločnosť údajne najmä povinná dodržiavať pokyny hospodárskych subjektov, ktoré boli medzičlánkami v reťazci transakcií nákupu a ďalšieho predaja.
- 28 Vnútroštátny súd sa v podstate domnieva, že existuje pochybnosť, či to, že tovar sa prepravuje v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane v súlade so smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12), má vplyv na podmienky upravujúce prevod práva nakladať s ním ako vlastníkom, ktoré stanovuje smernica o DPH. V tejto súvislosti vnútroštátny súd spresňuje, že ak existujú pochybnosti o výklade ustanovenia vnútroštátneho daňového práva v rámci sporu medzi správnyimi orgánmi a jednotlivcom, z judikatúry Ústavného soudu České republiky vyplýva vnútroštátna ústavnoprávna zásada, podľa ktorej sa musí v prípade tejto pochybnosti postupovať v prospech jednotlivca (tzv. zásada *in dubio mitius*). V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd domnieva, že právnu úpravu rozhodujúcu pre rozhodnutie vo veci, ktorú prejednáva, nemožno v čase skutkových okolností veci samej považovať za jasnú, či už z hľadiska vnútroštátneho práva alebo z hľadiska práva Únie, v dôsledku čoho sa pýta, či za predpokladu, že výklad poskytnutý Súdnyim dvorom v rozsudku, ktorý má vyhlásiť, by bol pre daňový subjekt nepriaznivý, by sa ním mal riadiť bez ohľadu na túto vnútroštátnu ústavnoprávnu zásadu. Tento súd sa ďalej pýta, či vzhľadom na uvedenú zásadu by sa účinky tohto rozsudku Súdneho dvora nemali obmedziť na právne situácie, ktoré nastali až po jeho vyhlásení.
- 29 Za týchto okolností Krajský soud v Praze rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnyim dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má byť za zdaniteľnú osobu uvedenú v článku 138 ods. 2 písm. b) smernice [o DPH] považovaná akákoľvek zdaniteľná osoba? Ak nie, na ktoré zdaniteľné osoby sa uvedené ustanovenie vzťahuje?
 2. Ak bude odpoveď Súdneho 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 platiteľom dane), má byť uvedené ustanovenie vykladané tak, že ak je odoslanie alebo preprava týchto výrobkov uskutočnená v súlade s príslušnými ustanoveniami smernice [2008/118], je potrebné považovať za dodávku s nárokom na oslobodenie podľa uvedeného ustanovenia to dodanie, ktoré je spojené s postupmi podľa smernice [2008/118], aj keby inak neboli splnené podmienky pre oslobodenie podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH s ohľadom na priradenie prepravy tovaru inej transakcii?
 3. Ak bude odpoveď Súdneho dvora taká, že článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH sa nevzťahuje na takú situáciu, akou je situácia vo veci samej, je skutočnosť, že tovar je prepravovaný v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane, skutočnosťou rozhodnou 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?
 4. Nadobúda „právo nakladať s tovarom ako vlastník“ v zmysle smernice o DPH zdaniteľná osoba, ak nakúpi tovar od inej zdaniteľnej osoby priamo pre konkrétneho odberateľa s cieľom splniť jeho z časového hľadiska predchádzajúcu objednávku (určujúcu druh tovaru, jeho množstvo, miesto

pôvodu a čas dodania), ak sama s tovarom nijako fyzicky nenakladá, keďže v súvislosti s uzatvorením kúpnej zmluvy jej odberateľ súhlasí s tým, že si zaistí prepravu tovaru z miesta jeho pôvodu, a ona mu tak iba sprostredkuje prístup k požadovanému tovaru prostredníctvom svojich dodávateľov a odovzdá informácie nevyhnutné na prevzatie tovaru (v jej mene alebo v mene jej subdodávateľov v reťazci), pričom jej ziskom z transakcie je rozdiel medzi nákupnou a predajnou cenou tohto tovaru bez toho, aby bola v rámci reťazca fakturovaná cena prepravy tovaru?

5. Stanovuje smernica [2008/118] vo svojich ustanoveniach (napr. v článku 4 bode 1, v článku 17 alebo v článku 19), či už priamo alebo nepriamo prostredníctvom obmedzenia pre faktické nakladanie s takýmto tovarom, dostatočné podmienky na prevod „práva nakladať s tovarom (podliehajúcim spotrebnej dani) ako vlastníka“ v zmysle smernice o DPH, takže prevzatie dodávky tovaru v režime podmieňného oslobodenia od spotrebnej dane oprávneným skladovateľom či registrovaným príjemcom v súlade s podmienkami vyplývajúcimi zo smernice [2008/118] treba považovať za dodanie tovaru aj na účely DPH?
6. Je v tejto súvislosti pre úvahy o určení dodania, s ktorým je spojená preprava, v rámci reťazovej dodávky tovaru v režime podmieňného oslobodenia spotrebnej dane s jedinou prepravou potrebné považovať aj prepravu v zmysle smernice o DPH za začatú a skončenú v súlade s ustanoveniami článku 20 smernice [2008/118]?
7. Bráni zásada neutrality DPH či akýkoľvek iný princíp práva Únie uplatneniu ústavnej zásady vnútroštátneho práva *in dubio mitius*, ktorá orgánom verejnej moci prikazuje v situácii nejednoznačnosti právnej normy, ktorá objektívne ponúka viac možných výkladových variantov, vychádzať z výkladového variantu v prospech adresáta právnej normy (v tomto prípade zdaniteľnej osoby)? Bolo by uplatnenie tejto zásady v súlade s právom Únie aspoň vtedy, pokiaľ by sa obmedzila na situácie, v ktorých relevantné skutkové okolnosti prípadu predchádzali záväznému výkladu spornej právnej otázky Súdnym dvorom..., ktorý za správnu určil iný, pre daňový subjekt menej ústretový výkladový variant?

V prípade možnosti uplatnenia zásady *in dubio mitius*:

8. Bolo možné z hľadiska obmedzení daných právom Únie v dobe, kedy sa uskutočnili zdaniteľné plnenia v prejednávanej veci (november 2010 – máj 2013), považovať otázku, či právny pojem dodanie, resp. právny pojem preprava tovaru má (alebo nemá) zhodný obsah tak na účely smernice o DPH, ako aj na účely smernice [2008/118], objektívne za z právneho hľadiska neistú a ponúkajúcu dvojaký výklad?“

O konaní na Súdnom dvore

- 30 Listom z 21. decembra 2018 Súdny dvor zaslal vnútroštátnemu súdu rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), a položil mu otázku, či vzhľadom na tento rozsudok trvá na svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, a ak áno, či trvá na všetkých položených otázkach.
- 31 Vnútroštátny súd vo svojej odpovedi z 11. januára 2019 vyhlásil, že trvá na svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ale že už nepožaduje odpoveď na prvú až tretiu, ani piatu a šiestu otázku.
- 32 Preto je potrebné odpovedať len na štvrtú, siedmu a ôsmu otázku.

O prejudiciálnych otázkach

O štvrtej otázke

- 33 Svojou štvrtou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa má článok 20 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje prepravu tovaru v rámci Spoločenstva v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane, s úmyslom nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie po jeho prepustení do voľného obehu v členskom štáte určenia, nadobudla právo nakladať s uvedeným tovarom ako vlastník v zmysle tohto ustanovenia, hoci bol ten istý tovar počas svojej prepravy postupne predávaný iným hospodárskym subjektom.
- 34 Najskôr treba pripomenúť, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice o DPH dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu odoslania (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, *Teleos a i.*, C-409/04, EU:C:2007:548, body 27 a 42, ako aj z 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 61).
- 35 Vnútroštátny súd sa obracia na Súdny dvor s cieľom určiť, či je v prejednávanej veci splnená prvá z týchto podmienok, teda či právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na zdaniteľnú osobu, akou je Herst, ktorá bez toho, aby bola v tomto štádiu vlastníkom, prepravuje tovar z prvého členského štátu do druhého členského štátu v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane s úmyslom nadobudnúť tento tovar po tom, čo bol prepustený do voľného obehu v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.
- 36 V prvom rade treba pripomenúť, že prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník sa podľa judikatúry Súdneho dvora neobmedzuje na prevod spôsobmi, ktoré upravuje príslušná vnútroštátna právna úprava, ale zahŕňa každý úkon prevodu hmotného majetku jednou stranou, ktorá udelí druhej strane oprávnenie fakticky ním nakladať, akoby bola sama vlastníkom tohto majetku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júna 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovanú judikatúru, ako aj z 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75).
- 37 Ako totiž v podstate uviedla generálna advokátka v bode 36 svojich návrhov, prevod vlastníckeho práva spôsobmi upravenými vnútroštátnym právom sa nevyhnutne nezhoduje s prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník.
- 38 V druhom rade treba pripomenúť, že prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený (uznesenie z 15. júla 2015, *Itales*, C-123/14, neuverejnené, EU:C:2015:511, bod 36, a rozsudok z 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75).
- 39 V tejto súvislosti by sa úkon prepravy pohonných hmôt, t. j. premiestnenie tohto tovaru z prvého členského štátu do druhého členského štátu, nemal považovať za rozhodujúci na určenie, či bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník, bez zohľadnenia akejkoľvek inej okolnosti umožňujúcej predpokladať, že k takémuto prevodu došlo ku dňu tejto prepravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).
- 40 Navyše existencia prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník znamená, že strana, na ktorú sa toto právo prevádza, má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí najmä rozhodnutie predáť ho.

- 41 Je to tak v situácii, ako je situácia vo veci samej, v ktorej boli pohonné hmoty tak pred svojou prepravou, ako aj počas tejto prepravy kúpené a následne znovu predané rôznymi hospodárskymi subjektmi, ktoré konali ako vlastníci.
- 42 V tejto súvislosti treba spresniť, že vzhľadom na okolnosti veci samej, ako boli uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nie je vylúčené, že vnútroštátny súd dospeje k zisteniu, že vo veci samej došlo k viacerým po sebe nasledujúcim prevodom práva nakladať s týmto majetkom tak, ako s ním nakladá jeho vlastník.
- 43 Za týchto podmienok a s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď na vyriešenie sporu vo veci samej treba dodať, že podľa judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa výkladu článku 138 ods. 1 smernice o DPH platí, že pokiaľ ide o transakcie tvoriace reťazec viacerých po sebe nasledujúcich dodaní, pri ktorých došlo len k jednej preprave v rámci Spoločenstva, možno prepravu v rámci Spoločenstva pripísať len jednému z týchto dodaní, ktoré bude preto na základe uplatnenia tohto ustanovenia ako jediné oslobodené od dane, a že na to, aby sa určilo, ktorému dodaniu sa musí pripísať preprava v rámci Spoločenstva, treba pristúpiť k celkovému posúdeniu všetkých osobitných okolností prejednávanej veci. Táto judikatúra sa uplatňuje aj na posúdenie transakcií, ktoré rovnako ako transakcie dotknuté vo veci samej tvoria reťazec transakcií nákupu a ďalšieho predaja výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, pri ktorých došlo iba k jednej preprave v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 71).
- 44 V rámci tohto celkového posúdenia treba najmä určiť okamih, v ktorom došlo k prevodu práva nakladať s dotknutým tovarom ako vlastníkom na konečného nadobúdateľa. V prejednávanej veci totiž za predpokladu, že k tomuto prevodu došlo ešte predtým, ako došlo k preprave v rámci Spoločenstva, sa uvedený prevod musí považovať za okolnosť, ktorá môže viesť k tomu, že nadobudnutie takýmto spôsobom sa kvalifikuje ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, body 70 a 72).
- 45 Ak by sa však vnútroštátny súd domnieval, že počas prepravy pohonných hmôt dotknutých vo veci samej došlo k viacerým prevodom práva nakladať s nimi v prospech rôznych medzičlánkov v reťazci transakcií nákupu a ďalšieho predaja, uplatnenie judikatúry Súdneho dvora uvedenej v predchádzajúcom bode by mu neumožnilo určiť, ktorému z nadobudnutí v reťazci sa musí pripísať jediná preprava pohonných hmôt.
- 46 Táto judikatúra je totiž založená na časovom kritériu, na základe ktorého treba posúdiť, či k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom došlo pred jeho prepravou, aby sa určilo, ktorému z nadobudnutí v rámci dotknutého reťazca sa musí pripísať táto jediná preprava v rámci Spoločenstva a ktoré sa preto musí ako jediné považovať za nadobudnutie v rámci Spoločenstva. V prejednávanej veci by uplatnenie tohto časového kritéria mohlo viesť vnútroštátny súd k určeniu, či je potrebné pripísať prepravu pohonných hmôt, dotknutých vo veci samej, nadobudnutiu uskutočnenému zo strany prvého hospodárskeho subjektu v reťazci transakcií nákupu a ďalšieho predaja predtým, ako došlo k jedinej preprave týchto palív v rámci Spoločenstva. Naproti tomu by sa uvedené kritérium ukázalo ako neuplatniteľné, ak by vo veci samej počas uvedenej prepravy došlo k viacerým po sebe nasledujúcim prevodom tohto práva.
- 47 Na to, aby sa za týchto okolností určilo, ktorému z nadobudnutí, o ktoré ide vo veci samej, sa musí pripísať jediná preprava v rámci Spoločenstva a ktoré sa preto musí ako jediné považovať za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bode 43 tohto rozsudku vnútroštátnemu súdu prislúcha pristúpiť k celkovému posúdeniu všetkých osobitných okolností veci samej.
- 48 Ako uvádza Česká republika vo svojich písomných pripomienkach, vnútroštátny súd bude môcť v rámci svojho celkového posúdenia zohľadniť okolnosť, že Herst začala prepravu v rámci Spoločenstva, o ktorú ide vo veci samej, s cieľom výkonu svojho vlastného podnikania, konkrétne

s cieľom nadobudnúť pohonné hmoty po ich prepustení do voľného obehu v Českej republike, aby ich následne predala svojim vlastným zákazníkom, pričom dosiahne zisk z obchodnej marže predstavujúcej rozdiel medzi nákupnou a predajnou cenou týchto pohonných hmôt.

- 49 Ako totiž vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, samotná Herst začala prepravu pohonných hmôt tým, že prvému hospodárskemu subjektu v reťazci transakcií nákupu a ďalšieho predaja zaplatila zálohovú faktúru ešte predtým, než boli tieto pohonné hmoty naložené na miestach nachádzajúcich sa v členských štátoch odoslania, zabezpečila ich prepravu svojimi vlastnými vozidlami a nefakturovala cenu ich prepravy.
- 50 Naproti tomu v rámci tohto celkového posúdenia okolností, že preprava paliva, o ktoré ide vo veci samej, sa uskutočnila v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane, by nemala predstavovať rozhodujúci prvok v rámci určenia, ktorému z nadobudnutí dotknutých vo veci sa musí pripísať uvedená preprava (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 73).
- 51 Vzhľadom na všetko, čo bolo uvedené, treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že:
- článok 20 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje jedinú prepravu tovaru v rámci Spoločenstva v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane s úmyslom nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie, hneď ako bude prepustený do voľného obehu v členskom štáte určenia, nadobúda právo nakladať s uvedeným tovarom ako vlastník v zmysle tohto ustanovenia, ak je splnená podmienka, že má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie toho istého tovaru, najmä rozhodnutie predáť ho,
 - okolnosť, že táto zdaniteľná osoba mala od počiatku v úmysle nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie, hneď ako bude prepustený do voľného obehu v členskom štáte určenia, predstavuje okolnosť, ktorú musí vnútroštátny súd zohľadniť v rámci svojho celkového posúdenia všetkých osobitných okolností prejednávanej veci, o ktorej rozhoduje, aby určil, ktorému z po sebe nasledujúcich nadobudnutí sa musí pripísať uvedená preprava v rámci Spoločenstva.

O siedmej otázke

- 52 Svojou siedmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právo Únie bráni tomu, aby vnútroštátny súd v prípade ustanovenia vnútroštátneho daňového práva, ktorým sa prebralo ustanovenie smernice o DPH a ktoré je možné vykladať viacerými spôsobmi, uplatnil na základe vnútroštátnej ústavnoprávnej zásady *in dubio mitius* výklad, ktorý je pre zdaniteľnú osobu najpriaznivejší, aj po tom, čo Súdny dvor rozhodne, že takýto výklad je nezlučiteľný s právom Únie.
- 53 V prejednávanej veci vnútroštátny súd v podstate uvádza, že české právo je nejednoznačné, pokiaľ ide o vplyv právnej úpravy týkajúcej sa zaobchádzania s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani na určenie okamihu prevodu práva nakladať s týmto tovarom ako vlastník. Podľa tohto súdu totiž česká právna úprava, ktorou sa prebrala smernica o DPH do vnútroštátneho právneho poriadku, umožňuje zdaniteľným osobám oprávnené sa domnievať, že okolnosť, že tovar sa prepravuje do iného členského štátu v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane, má vplyv na podmienky upravujúce prevod práva nakladať s ním ako vlastník.
- 54 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad právnej normy Únie, ktorý podá Súdny dvor pri výkone svojej právomoci podľa článku 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tejto normy tak, ako sa musí alebo by sa mala chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudla účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vyložená norma môže a musí byť uplatnená samotným súdom aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku vo veci žiadosti o výklad, ak

sú inak splnené podmienky umožňujúce podať na príslušné súdy návrh na začatie konania týkajúceho sa uplatnenia tejto normy (rozsudky z 19. októbra 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, bod 31, a z 13. decembra 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 56).

- 55 Pokiaľ ide o otázku, či právo Únie bráni uplatneniu vnútroštátnej ústavnoprávnej zásady, podľa ktorej v prípade, že v rámci sporu medzi orgánom verejnej správy a jednotlivcom existuje pochybnosť o výklade určitého ustanovenia vnútroštátneho daňového práva, ktorým sa prebralo ustanovenie práva Únie, musí tento orgán použiť výklad, ktorý je pre zdaniteľnú osobu najpriaznivejší, je potrebné uviesť, že uplatnenie tejto zásady spôsobom, ktorý uvádza vnútroštátny súd, by v skutočnosti obmedzovalo časovú pôsobnosť výkladu, ktorý podal Súdny dvor vo vzťahu k ustanoveniam práva Únie, ktorých prebratie sa zabezpečilo týmito ustanoveniami vnútroštátneho práva, pretože z tohto dôvodu by sa tento výklad neuplatnil vo veci samej (pozri analogicky rozsudky z 19. apríla 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 39, a z 13. decembra 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 61).
- 56 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor môže iba úplne výnimočne prostredníctvom uplatnenia všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Únie, pristúpiť k obmedzeniu možnosti akejkoľvek dotknutej osoby dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, s cieľom spochybniť právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a hrozba vážnych ťažkostí (rozsudok z 13. decembra 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, bod 57 a citovaná judikatúra).
- 57 Súdny dvor už rozhodol, že časové obmedzenie účinkov takéhoto výkladu možno pripustiť len v samotnom rozsudku, ktorým sa rozhoduje o požadovanom výklade. Táto zásada zaručuje rovnosť zaobchádzania s členskými štátmi a jednotlivcami vo vzťahu k právu Únie, a tým spĺňa požiadavky vyplývajúce zo zásady právnej istoty (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, EU:C:2007:132, bod 37, ako aj z 23. októbra 2012, Nelson a i., C-581/10 a C-629/10, EU:C:2012:657, bod 91).
- 58 V tejto súvislosti treba uviesť, že Súdny dvor už v bode 76 rozsudku z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), konštatoval, že smernica 2008/118, ktorá stanovuje najmä požiadavky vzťahujúce sa na prepravu tovaru v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane, nemá žiadny vplyv na podmienky upravujúce prevod práva nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom, ktoré stanovuje smernica o DPH. V tomto poslednom uvedenom rozsudku pritom Súdny dvor neobmedzil časové účinky svojho výkladu smernice o DPH.
- 59 Z toho vyplýva, že na základe uplatnenia vnútroštátneho práva je vnútroštátny súd povinný zohľadniť všetky vnútroštátne právne normy a uplatniť výkladové metódy, ktoré toto právo uznáva, aby vyložil vnútroštátne právo v čo najväčšej možnej miere v súlade so znením, ako aj účelom smernice o DPH, ako ju vykladá Súdny dvor, s cieľom dosiahnuť výsledok stanovený touto smernicou a zabezpečiť súlad s článkom 288 tretím odsekom ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 31 a citovanú judikatúru).
- 60 Z uvedeného vyplýva, že na siedmu otázku treba odpovedať tak, že právo Únie bráni tomu, aby vnútroštátny súd v prípade ustanovenia vnútroštátneho daňového práva, ktorým sa prebralo ustanovenie smernice o DPH a ktoré je možné vykladať viacerými spôsobmi, uplatnil na základe vnútroštátnej ústavnoprávnej zásady *in dubio mitius* výklad, ktorý je pre zdaniteľnú osobu najpriaznivejší, aj po tom, čo Súdny dvor rozhodne, že takýto výklad je nezlučiteľný s právom Únie.

O ôsmej otázke

- 61 Vzhľadom na odpoveď na siedmu otázku nie je potrebné odpovedať na ôsmu otázku.

O trovách

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

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

1. Článok 20 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje jedinú prepravu tovaru v rámci Spoločenstva v režime podmieneného oslobodenia od spotrebnej dane s úmyslom nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie, hneď ako bude prepustený do voľného obehu v členskom štáte určenia, nadobúda právo nakladať s uvedeným tovarom ako vlastník v zmysle tohto ustanovenia, ak je splnená podmienka, že má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie toho istého tovaru, najmä rozhodnutie predať ho.

Okolnosť, že táto zdaniteľná osoba mala od počiatku v úmysle nadobudnúť tento tovar pre svoje vlastné podnikanie, hneď ako bude prepustený do voľného obehu v členskom štáte určenia, predstavuje okolnosť, ktorú musí vnútroštátny súd zohľadniť v rámci svojho celkového posúdenia všetkých osobitných okolností prejednávanej veci, o ktorej rozhoduje, aby určil, ktorému z po sebe nasledujúcich nadobudnutí sa musí pripísať uvedená preprava v rámci Spoločenstva.

2. Právo Únie bráni tomu, aby vnútroštátny súd v prípade ustanovenia vnútroštátneho daňového práva, ktorým sa prebralo ustanovenie smernice 2006/112 a ktoré je možné vykladať viacerými spôsobmi, uplatnil na základe vnútroštátnej ústavnoprávnej zásady *in dubio mitius* výklad, ktorý je pre zdaniteľnú osobu najpriaznivejší, aj po tom, čo Súdny dvor rozhodne, že takýto výklad je nezlučiteľný s právom Únie.

Podpisy