



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 23. aprila 2020*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 2(1)(b) – Pridobitev blaga v Skupnosti – Člen 20 – Pridobitev pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik – Verižne transakcije nakupa in ponovne prodaje blaga z edinim prevozom v Skupnosti – Možnost sprejemati odločitve, ki vplivajo na pravni položaj blaga – Pripis prevoza – Prevoz pod režimom odloga plačila trošarine – Časovni učinki razlagalnih sodb“

V zadevi C-401/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika) z odločbo z dne 6. junija 2018, ki je na Sodišče prispela 18. junija 2018, v postopku

Herst s.r.o.

proti

Odvolací finanční ředitelství,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi M. Vilaras, predsednik senata, S. Rodin, D. Šváby, sodnika, K. Jürimäe (poročevalka), sodnica, in N. Piçarra, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Herst s.r.o. J. Balada, advokát,
- za Odvolací finanční ředitelství T. Rozehnal, agent,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlácil in O. Serdula, agenti,
- za Evropsko komisijo M. Salyková in L. Lozano Palacios, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. oktobra 2019

* Jezik postopka: češčina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 20 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Herst s.r.o. in Odvolací finanční ředitelství (finančna uprava, pristojna za pritožbe, Češka republika, v nadaljevanju: finančna uprava) v zvezi s tem, da je družba Herst odbila davek na dodano vrednost (DDV) za pridobitve goriva, ki ga je ta družba pod režimom odloga plačila trošarine prevažala iz nekaterih držav članic v Češko republiko.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 2 Direktive o DDV v odstavku 1(a) in (b) določa:
„Predmet DDV so naslednje transakcije:
(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;
(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:
(i) davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36;
[...]"
- 4 Člen 14(1) te direktive določa:
„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.
- 5 Člen 20, prvi odstavek, navedene direktive določa:
„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premoženji kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.“
- 6 Člen 138(1) iste direktive določa:
„Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

Češko pravo

- 7 Člen 2(1)(a) zakon č. 235/2004 Sb., o dani z pridané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v sporu o glavni stvari, določa:

„Predmet davka je odplačna dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec v okviru opravljanja gospodarske dejavnosti in kraj izvršitve katere je na nacionalnem ozemlju.“

- 8 Člen 13(1) tega zakona določa:

„V tem zakonu dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.“

- 9 Člen 72(1)(a) navedenega zakona določa:

„Davčni zavezanec ima pravico do odbitka vstopnega DDV za pridobljene storitve, ki jih uporablja v okviru svojih gospodarskih dejavnosti za opravljanje obdavčljivih storitev dobave blaga ali opravljanja storitev s krajem opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 10 Herst je družba s sedežem v Češki republiki, ki deluje v sektorju cestnega prevoza. Prav tako ima v lasti več bencinskih črpalk.
- 11 Češka davčna uprava je po opravi nadzora ugotovila, da je družba Herst v obdobjih od novembra 2010 do maja 2013 na eni strani ter od julija do avgusta 2013 na drugi strani s svojimi sredstvi in na lastne stroške prevažala gorivo iz več držav članic, in sicer Avstrije, Nemčije, Slovaške in Slovenije, v Češko republiko.
- 12 V okviru teh prevozov naj družba Herst ne bi ravnala le kot prevoznik, ampak tudi kot končni kupec tega goriva na koncu verige zaporednih transakcij nakupa in ponovne prodaje.
- 13 Iz navedb predložitvenega sodišča je razvidno, da je navedeno gorivo sprva kupil gospodarski subjekt s sedežem v Češki republiki in zavezan za DDV v tej državi ter da je družba Herst prevažala to gorivo iz držav članic, navedenih v točki 11 te sodbe, do te prve države članice. Družba Herst naj bi tako opravila toliko edinih prevozov goriva pod režimom odloga plačila trošarine, med katerimi je bilo to gorivo zaporedoma prodano drugim gospodarskim subjektom s sedežem v Češki republiki. Družba Herst ni bila plačana za prevoz teh goriv, temveč je imela dobiček zaradi trgovske marže, ki je razlika med nakupno in prodajno ceno navedenega goriva.
- 14 Poleg tega je bilo na podlagi prodajne pogodbe med družbo Herst in tem gospodarskim subjektom že od začetka prevoza jasno, da bo pravno družba Herst lastnica goriva šele takrat, ko bo sproščeno v prosti promet v Češki republiki.
- 15 Družba Herst je pred češko davčno upravo zatrjevala, da so pridobitve goriva, ki jih je opravila v Češki republiki, notranje pridobitve. Ta davčna uprava pa je nasprotno menila, da gre za pridobitve znotraj Skupnosti.
- 16 Po mnenju navedene uprave se v primeru verižnih transakcij, povezanih z enim samim prevozom znotraj Skupnosti, ta lahko pripiše samo eni od teh transakcij.
- 17 Tako je ta uprava ugotovila, da kraj pridobitev, ki jih je opravila družba Herst, ni bil v Češki republiki, ampak v državah članicah, v katerih je bilo gorivo, ko ga je ta družba natovorila, da bi ga na lastne stroške in z lastnimi sredstvi prepeljala v Češko republiko za lastno gospodarsko dejavnost.

- 18 Češka davčna uprava je torej v več odločbah o odmeri davka ugotovila, da družba Herst nima pravice do odbitka DDV za navedene pridobitve, in ji naložila globo.
- 19 Družba Herst je zoper te odločbe o odmeri davka pri finančni upravi vložila pritožbe, v katerih je trdila, da je kraj pridobitve goriva Češka republika, ker so bili prevozi opravljeni pod režimom odloga plačila trošarine in ker je bilo to blago sproščeno v prosti promet šele po teh prevozih.
- 20 Finančna uprava je s prvo odločbo razveljavila odločbe o odmeri davka za obdobje od julija do avgusta 2013, ker je družba Herst predložila račune, ki so dokazovali, da so drugi gospodarski subjekti, ki jim je bilo gorivo zaporedoma prodano, ravnali kot organizatorji prevoza. Finančna uprava je z drugo odločbo potrdila odmerne odločbe za obdobje od februarja 2011 do februarja 2013. Ta organ je s tretjo odločbo spremenil odločbi o odmeri davka za obdobje od novembra 2010 do januarja 2011 in za obdobje od marca do maja 2013. Družbi Herst je bila vročena odločba o odmeri davka v višini 145.381.137 čeških kron (CZK) (približno 5.664.520 EUR) in naložena globa v višini 30.476.215 CZK (približno 1.187.450 EUR).
- 21 Družba Herst je zoper drugo in tretjo odločbo finančne uprave pri predložitvenem sodišču, Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika), vložila tožbo.
- 22 Družba Herst pred tem sodiščem trdi, da je prevoz goriva iz postopka v glavni stvari sestavljen iz dveh ločenih prevozov. Prvi prevoz naj bi bil mednarodni prevoz med zadevnimi državami članicami in Češko republiko, med katerim naj bi družba Herst delovala le kot prevoznik. Drugi prevoz naj bi bil notranji prevoz po sprostitvi goriva v prosti promet v Češki republici, med katerim naj bi ta družba pridobila pravico do prostega razpolaganja s tem blagom.
- 23 Predložitveno sodišče meni, da je treba v zadevi, o kateri odloča, opraviti celovito presojo vseh okoliščin obravnavane zadeve, da bi se ugotovilo, katera od zadevnih dobav izpolnjuje vse pogoje za dobavo znotraj Skupnosti. Da bi bilo transakcijo mogoče opredeliti za „dobavo blaga“ v smislu člena 14(1) Direktive o DDV, bi morala biti posledica te transakcije to, da bi lahko oseba razpolagala z blagom, ki je predmet te transakcije, kot če bi bila njegova lastnica.
- 24 V zvezi s položajem iz postopka v glavni stvari predložitveno sodišče navaja, da so drugi gospodarski subjekti v tako zapleteni verigi transakcij nakupa in nadaljnje prodaje sodelovali poleg iz gospodarskih razlogov zaradi tega, ker družba Herst ni imela niti dovoljenja uporabljati trošarinsko skladišče niti sprejemati blaga pod režimom odloga plačila trošarine. To naj bi bil razlog, iz katerega naj bi morala družba Herst uporabiti storitev posrednika, ki upravlja tako skladišče, da bi ta pridobil gorivo iz postopka v glavni stvari, da bi lahko plačal trošarine in zagotovil sprostitvev tega goriva v prosti promet na ozemlju Češke republike. Finančna uprava pa naj bi trdila, da je vpletenost več gospodarskih subjektov v to verigo indic za utajo DDV.
- 25 To sodišče meni, da čeprav je družba Herst izvajala nadzor nad gorivom, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ves čas prevoza tega goriva, pa ni imela pravice, da z njim razpolaga kot lastnik v smislu sodne prakse Sodišča, dokler ni bilo to gorivo po prevozu sproščeno v prosti promet v Češki republici. Do takrat namreč družba Herst navedenega goriva ni mogla dobaviti drugi osebi kot tej, ki je bila v spremnih dokumentih navedena kot naslovník.
- 26 Ob upoštevanju teh ugotovitev se predložitveno sodišče, čeprav priznava, da je dejansko stanje v obravnavani zadevi zelo podobno dejanskemu stanju v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), vseeno sprašuje, kdaj je družba Herst v zadevi, o kateri odloča, pridobila pravico do razpolaganja z gorivom iz postopka v glavni stvari „kot lastnik“ v smislu sodne prakse Sodišča.

- 27 Natančneje, po mnenju predložitvenega sodišča so v postopku v glavni stvari tako pravico pridobili le gospodarski subjekti, ki jim je bilo to gorivo med njegovim prevozom zaporedoma prodano. Nasprotno pa naj družba Herst, čeprav je med prevozom fizično razpolagala z navedenim gorivom, ne bi bila pravno upravičena razpolagati z njim. V zvezi s tem naj bi ta družba med drugim morala spoštovati navodila vmesnih gospodarskih subjektov v verigi transakcij nakupa in ponovne prodaje.
- 28 Predložitveno sodišče v bistvu meni, da obstaja dvom glede odgovora na vprašanje, ali dejstvo, da je blago prepeljano pod režimom odloga plačila trošarine v skladu z Direktivo Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12), vpliva na pogoje, ki urejajo prenos pravice do razpolaganja z njim kot lastnik, ki so določeni v Direktivi o DDV. V zvezi s tem predložitveno sodišče pojasnjuje, da je bilo v sodni praksi Ústavní soud České republiky (ustavno sodišče, Češka republika), kadar obstaja dvom glede razlage določbe nacionalnega davčnega prava v okviru spora med upravo in posameznikom, izoblikovano ustavno načelo nacionalnega prava, v skladu s katerim je treba ta dvom razlagati v korist posameznika (načelo, imenovano *in dubio mitius*). V obravnavani zadevi predložitveno sodišče meni, da zakonodajec, ki je odločilna za rešitev zadeve, o kateri odloča, v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari ni mogoče opredeliti za jasno niti z vidika nacionalnega prava niti prava Unije, tako da se sprašuje, ali bi, če bo razlaga, ki jo bo Sodišče podalo v sodbi, ki jo bo izdalo, za davčnega zavezanca neugodna, moralo to razlago upoštevati ne glede na to ustavno načelo nacionalnega prava. To sodišče se sprašuje tudi, ali bi glede na navedeno načelo učinki te sodbe Sodišča morali biti omejeni na pravne položaje po njeni razglasitvi.
- 29 V teh okoliščinah je Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba vse davčne zavezanca šteti za davčne zavezanca v smislu člena 138(2)(b) Direktive [o DDV]? Če je odgovor nikalen, za katere davčne zavezanca se uporablja ta določba?
 2. Ali je treba, če bo Sodišče odgovorilo, da se člen 138(2)(b) Direktive o DDV uporabi v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari (da je torej pridobitelj izdelkov davčni zavezanec, identificiran za namene davka), to določbo razlagati tako, da je treba – kadar se odpošiljanje ali prevoz teh izdelkov opravi v skladu z upoštevnimi določbami Direktive [2008/118] – dobavo, povezano s postopkom na podlagi Direktive [2008/118], ob upoštevanju dodelitve prevoza blaga drugi transakciji šteti za dobavo, ki je upravičena do oprostite na podlagi te določbe, čeprav sicer niso izpolnjeni pogoji za oprostitev iz člena 138(1) Direktive o DDV?
 3. Ali je, če bo Sodišče odgovorilo, da se člen 138(2)(b) Direktive o DDV v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ne uporabi, dejstvo, da se blago prevaža pod režimom odloga plačila trošarine, odločilno za odločitev o vprašanju, kateri od več zaporednih dobav je treba pripisati prevoz za namene pravice do oprostite DDV na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV?
 4. Ali pridobi ‚pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik‘ v smislu Direktive o DDV davčni zavezanec, ki kupi blago neposredno od drugega davčnega zavezanca za določeno stranko, zato da izpolni že obstoječe naročilo (v katerem so opredeljeni vrsta blaga, količina, kraj porekla in čas dobave), če sam fizično ne razpolaga z blagom, saj se v okviru sklenitve prodajne pogodbe njegov kupec zaveže, da bo sam uredil prevoz blaga iz kraja odpreme, tako da bo omogočil dostop do zahtevanega blaga samo prek svojih dobaviteljev in sporočil informacije, potrebne za sprejem blaga (za svoj račun ali za račun svojih poddobaviteljev v verigi), njegov dobiček iz transakcije pa je razlika med odkupno ceno in prodajno ceno takega blaga, ne da bi se stroški prevoza blaga zaračunali v verigi?
 5. Ali Direktiva [2008/118] (na primer člen 4(1), člen 17 ali člen 19) bodisi neposredno bodisi posredno z omejevanjem dejanskega ravnanja s takim blagom določa zadostne pogoje za prenos ‚pravice do razpolaganja s (trošarinskim) blagom kot lastnik‘ v smislu Direktive o DDV, zaradi

česar bi bilo treba prevzem blaga pod režimom odloga plačila trošarine s strani imetnika trošarinskega skladišča ali registriranega prejemnika v skladu s pogoji iz Direktive [2008/118] obravnavati kot dobavo blaga za namene DDV?

6. Ali je treba v teh okoliščinah, ko se ugotavlja dobava, ki je povezana s prevozom v verigi dobav blaga pod režimom odloga plačila trošarine z enim samim prevozom, prevoz obravnavati v smislu Direktive o DDV tako, da se začne in konča v skladu s členom 20 Direktive [2008/118]?
7. Ali načelo nevtralnosti DDV ali katero drugo načelo prava Unije preprečuje uporabo ustavnega načela *in dubio mitius*, ki velja v nacionalnem pravu in ki javnim organom nalaga, da če so pravna pravila dvoumna in jih je objektivno mogoče razlagati na več načinov, izberejo razlago, ki je v korist osebe, za katero velja pravno pravilo (v tem primeru davčnega zavezanca za DDV)? Ali bi bila uporaba tega načela združljiva s pravom Unije vsaj takrat, kadar bi bila omejena na položaje, kjer so upoštevna dejstva zadeve obstajala, preden je Sodišče Evropske unije podalo zavezujočo razlago spornega pravnega vprašanja in odločilo, da je pravilna druga razlaga, ki je manj ugodna za davčnega zavezanca?

Če je mogoče uporabiti načelo *in dubio mitius*:

8. Ali je bilo mogoče v smislu omejitev, ki jih je pravo Unije določalo, ko so se opravljale obdavčljive transakcije v tej zadevi (od novembra 2010 do maja 2013), vprašanje, ali ima pravni pojem dobave blaga ali prevoza blaga enako vsebino (ali ne) tako za namene Direktive o DDV kot tudi za namene Direktive [2008/118], objektivno obravnavati kot pravno negotovo in kot tako, da omogoča dve razlagi?“

Postopek pred Sodiščem

- 30 Sodišče je z dopisom z dne 21. decembra 2018 predložitvenemu sodišču poslalo sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), in ga vprašalo, ali glede na to sodbo vztraja pri predlogu za sprejetje predhodne odločbe, in če je odgovor pritrdilen, ali namerava ohraniti vsa postavljena vprašanja.
- 31 Predložitveno sodišče je v odgovoru z dne 11. januarja 2019 navedlo, da vztraja pri predlogu za sprejetje predhodne odločbe, da pa ne prosi več za odgovor na prvo, drugo, tretje, peto in šesto vprašanje.
- 32 Zato je treba odgovoriti le na četrto, sedmo in osmo vprašanje.

Vprašanja za predhodno odločanje

Četrto vprašanje

- 33 Predložitveno sodišče s četrnim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 20 Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki opravi prevoz blaga znotraj Skupnosti pod režimom odloga plačila trošarine, da bi to blago, ko bo dano v prosti promet v namembni državi članici, pridobil za svojo gospodarsko dejavnost, pridobi pravico do razpolaganja z navedenim blagom kot lastnik v smislu te določbe, čeprav je bilo isto blago med prevozom zaporedoma prodano drugim gospodarskim subjektom.
- 34 Najprej je treba opozoriti, da se pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 20 Direktive o DDV opravi, če je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja in če dobavitelj dokaže, da je bilo to blago odposlano ali prepeljano v drugo državo članico in je zaradi te odprave ali

prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice odhoda (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, *Teleos in drugi*, C-409/04, EU:C:2007:548, točki 27 in 42, in z dne 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 61).

- 35 Predložitveno sodišče Sodišče sprašuje, ali je v obravnavani zadevi izpolnjen prvi od teh pogojev, in sicer, ali je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na davčnega zavezanca, kot je družba *Herst*, ki blago, ne da bi bil v tej fazi njegov lastnik, prevaža pod režimom odloga plačila trošarine iz prve države članice v drugo z namenom, da bo to blago pridobil, ko bo v zadnjenavedeni državi članici sproščeno v prosti promet.
- 36 Na prvem mestu je treba opozoriti, da prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik v skladu s sodno prakso Sodišča ni omejen na prenos v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, temveč zajema vsak prenos premičnine, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s to premičnino dejansko razpolaga, kot da bi bila lastnica te premičnine (glej v tem smislu sodbi z dne 3. junija 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, točka 24 in navedena sodna praksa, in z dne 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 75).
- 37 Kot je namreč generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 36 sklepnih predlogov, prenos lastninske pravice na način, določen v nacionalnem pravu, ne sovпада nujno s prenosom pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik.
- 38 Na drugem mestu je treba spomniti, da se za prenos pravice do razpolaganja s premičnino kot lastnik ne zahteva, da stranka, na katero je ta premičnina prenesena, s to fizično razpolaga, niti da se ta premičnina k njej fizično prepelje in/ali jo fizično prejme (sklep z dne 15. julija 2015, *Itales*, C-123/14, neobjavljen, EU:C:2015:511, točka 36, in sodba z dne 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 75).
- 39 V zvezi s tem prevoza goriva, to je prepeljanja tega blaga iz prve države članice v drugo državo članico, ni mogoče šteti za odločilnega za ugotovitev, ali je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena, če ni nobene druge okoliščine, na podlagi katere bi bilo mogoče domnevati, da je do takega prenosa prišlo na dan tega prevoza (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 78).
- 40 Poleg tega prenos pravice do razpolaganja s premičnino kot lastnik pomeni, da ima stranka, na katero je ta pravica prenesena, možnost sprejeti odločitve, ki lahko vplivajo na pravni položaj zadevnega blaga, med katerimi je zlasti odločitev o njegovi prodaji.
- 41 Tako je v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem so gorivo tako pred prevozom kot med prevozom kupili in ponovno prodali različni gospodarski subjekti, ki so delovali kot lastniki.
- 42 V zvezi s tem je treba pojasniti, da glede na okoliščine zadeve v glavni stvari, kot so bile predstavljene v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ni izključeno, da bo predložitveno sodišče ugotovilo, da je v postopku v glavni stvari prišlo do več zaporednih prenosov pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik.
- 43 V teh okoliščinah je treba, da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor za rešitev spora o glavni stvari, dodati, da se v skladu s sodno prakso Sodišča v zvezi z razlago člena 138(1) Direktive o DDV glede transakcij, ki tvorijo verigo več zaporednih dobav, pri katerih pa je prišlo le do enega prevoza znotraj Skupnosti, prevoz znotraj Skupnosti lahko pripiše le eni od teh dobav, ki bo zato edina oproščena davka na podlagi te določbe, in da je treba za določitev, kateri dobavi je treba pripisati prevoz znotraj Skupnosti, opraviti celovito presojo vseh upoštevnih okoliščin obravnavane zadeve. Ta sodna praksa se uporablja tudi za presojo transakcij, ki tako kot ta v postopku v glavni

stvari tvorijo verigo zaporednih transakcij nakupa in ponovne prodaje trošarinskih izdelkov, pri katerih je bil opravljen en sam prevoz znotraj Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, točki 70 in 72).

- 44 Na podlagi te celovite presoje je treba med drugim določiti, kdaj je prišlo do prenosa pravice do razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik v korist končnega pridobitelja. V obravnavani zadevi je treba namreč prenos, če je do njega prišlo pred prevozom znotraj Skupnosti, šteti za okoliščino, ki lahko vodi do tega, da se tako opravljena pridobitev opredeli za pridobitev znotraj Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, točki 70 in 72).
- 45 Če pa bi predložitveno sodišče moralo ugotoviti, da je med prevozom goriva iz postopka v glavni stvari prišlo do več prenosov pravice do razpolaganja s tem gorivom na različne vmesne gospodarske subjekte v verigi transakcij nakupa in ponovne prodaje, mu uporaba sodne prakse Sodišča, navedena v prejšnji točki, ne bi omogočala, da bi določilo tisto pridobitev v verigi, ki ji je treba pripisati edini prevoz goriva.
- 46 Ta sodna praksa namreč temelji na časovnem merilu, na podlagi katerega je treba presoditi, ali je do prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik prišlo pred njegovim prevozom, da bi se določila tista pridobitev v zadevni verigi, ki ji je treba pripisati ta edini prevoz znotraj Skupnosti in ki jo je zato edino mogoče opredeliti za pridobitev znotraj Skupnosti. V obravnavani zadevi bi lahko predložitveno sodišče z uporabo tega časovnega merila ugotovilo, ali je treba prevoz goriva iz postopka v glavni stvari pripisati pridobitvi prvega gospodarskega subjekta iz verige transakcij nakupa in ponovne prodaje, preden se opravi edini prevoz tega goriva znotraj Skupnosti. Navedenega merila pa ni mogoče uporabiti, če je v zadevi v glavni stvari med navedenim prevozom prišlo do zaporednih prenosov te pravice.
- 47 V teh okoliščinah mora predložitveno sodišče za določitev tiste pridobitve iz postopka v glavni stvari, ki ji je treba pripisati edini prevoz znotraj Skupnosti in ki jo je zato edino mogoče opredeliti za pridobitev znotraj Skupnosti, v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 43 te sodbe, opraviti celovito presojo vseh specifičnih okoliščin zadeve v glavni stvari.
- 48 Kot trdi Češka republika v pisnih stališčih, bo lahko predložitveno sodišče v okviru celovite presoje upoštevalo okoliščino, da je družba Herst začela prevoz znotraj Skupnosti, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, da bi opravljala svojo gospodarsko dejavnost, in sicer, da bi pridobila gorivo, potem ko bo sproščeno v prosti promet v Češki republiki, da bi ga nato prodala svojim strankam, pri čemer bi imela dobiček zaradi trgovske marže, ki je razlika med nakupno in prodajno ceno tega goriva.
- 49 Kot je namreč razvidno iz predložitvene odločbe, je družba Herst sama sprožila prevoz goriva s tem, da je prvemu gospodarskemu subjektu iz verige transakcij nakupa in ponovne prodaje plačala predračun, še preden je to gorivo natovorila v prostorih v državah članicah odhoda, in je sama zagotovila prevoz tega goriva s svojimi vozili ter ni zaračunala njegovega prevoza.
- 50 V okviru te celovite presoje pa okoliščina, da je bil prevoz goriva v postopku v glavni stvari opravljen pod režimom odloga plačila trošarine, ne more biti odločilno merilo za določitev tiste pridobitve iz postopka v glavni stvari, ki ji je treba pripisati navedeni prevoz (glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 73).
- 51 Glede na vse zgornje navedbe je treba na četrto vprašanje odgovoriti:
- člen 20 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da davčni zavezanec, ki opravi edini prevoz blaga znotraj Skupnosti pod režimom odloga plačila trošarine, da bi to blago pridobil za svojo gospodarsko dejavnost, ko bo sproščeno v prosti promet v namembni državi članici, pridobi

pravico do razpolaganja z navedenim blagom kot lastnik v smislu te določbe, če ima možnost sprejeti odločitve, ki lahko vplivajo na pravni položaj tega blaga, med katerimi je zlasti odločitev o njegovi prodaji;

- okoliščina, da je imel ta davčni zavezanec že na začetku namen pridobiti to blago za svojo gospodarsko dejavnost, ko bo navedeno blago sproščeno v prosti promet v namembni državi članici, pomeni okoliščino, ki jo mora nacionalno sodišče upoštevati v okviru celovite presoje vseh specifičnih okoliščin obravnavane zadeve, o kateri odloča, da bi določilo tisto od zaporednih pridobitev, ki ji je treba pripisati navedeni prevoz znotraj Skupnosti.

Sedmo vprašanje

- 52 Predložitveno sodišče s sedmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali pravo Unije nasprotuje temu, da nacionalno sodišče, soočeno z določbo nacionalnega davčnega prava, s katero je bila prenesena določba Direktive o DDV in ki jo je mogoče razlagati na več načinov, na podlagi nacionalnega ustavnega načela *in dubio mitius* sprejme razlago, ki je za davčnega zavezanca najugodnejša, četudi bi prej Sodišče presodilo, da taka razlaga ni združljiva s pravom Unije.
- 53 V obravnavani zadevi predložitveno sodišče v bistvu navaja, da je češko pravo, kar zadeva vpliv ureditve v zvezi z obravnavanjem trošarinskega blaga na določitev časa prenosa pravice do razpolaganja s takim blagom kot lastnik, dvoumno. Po mnenju tega sodišča lahko namreč davčni zavezanec na podlagi češke ureditve, s katero je bila Direktiva o DDV prenesena v nacionalni pravni red, legitimno domnevajo, da okoliščina, da je blago prepeljano v drugo državo članico pod režimom odloga plačila trošarine, vpliva na pogoje, ki urejajo prenos pravice do razpolaganja z njim kot lastnik.
- 54 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča razlaga posameznega pravila prava Unije, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi člena 267 PDEU, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, kot bi se moralo razumeti in uporabljati vse od začetka njegove veljave. Iz tega izhaja, da sodišče pravilo, ki je bilo predmet takšne razlage, lahko in mora uporabiti tudi za pravna razmerja, ki so nastala in so bila oblikovana, preden je Sodišče odločilo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, če so tudi sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnemu sodišču (sodbi z dne 19. oktobra 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, točka 31, in z dne 13. decembra 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, točka 56).
- 55 V zvezi z vprašanjem, ali pravo Unije nasprotuje uporabi ustavnega načela nacionalnega prava, v skladu s katerim mora upravni organ, kadar v okviru spora med upravo in posameznikom obstaja dvom glede razlage določbe nacionalnega davčnega prava, s katero je bila prenesena določba prava Unije, uporabiti razlago, ki je najugodnejša za davčnega zavezanca, je treba navesti, da bi uporaba tega načela, kot jo predvideva predložitveno sodišče, dejansko povzročila časovno omejitev učinkov razlage določb prava Unije, prenos katerih je bil opravljen s temi določbami nacionalnega prava, ki jo je podalo Sodišče, zato te razlage v zadevi v glavni stvari ni mogoče uporabiti (glej po analogiji sodbi z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točka 39, in z dne 13. decembra 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, točka 61).
- 56 V zvezi s tem je treba spomniti, da sme Sodišče le izjemoma z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je neločljivo povezano s pravnim redom Unije, omejiti možnost vseh zadevnih oseb, da bi se za izpodbijanje pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri, sklicevale na določbo, ki jo je razložilo. Za določitev take omejitve morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer dobra vera zadevnih oseb in nevarnost resnih težav (sodba z dne 13. decembra 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, točka 57 in navedena sodna praksa).

- 57 Sodišče je že razsodilo, da se časovna omejitev učinkov take razlage lahko dovoli le v sodbi, s katero se odloči o zahtevani razlagi. To načelo zagotavlja enako obravnavanje držav članic in posameznikov v okviru prava Unije ter izpolnjuje zahteve, ki izvirajo iz načela pravne varnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 6. marca 2007, Meilicke in drugi, C-292/04, EU:C:2007:132, točka 37, in z dne 23. oktobra 2012, Nelson in drugi, C-581/10 in C-629/10, EU:C:2012:657, točka 91).
- 58 V zvezi s tem je treba navesti, da je Sodišče v točki 76 sodbe z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), že ugotovilo, da Direktiva 2008/118, ki med drugim določa zahteve, ki se uporabljajo za prevoz blaga pod režimom odloga plačila trošarine, nikakor ne vpliva na pogoje, ki urejajo prenos pravice do razpolaganja z njim kot lastnik, ki so določeni z Direktivo o DDV. Sodišče pa v zadnjenavedeni sodbi ni časovno omejilo učinkov svoje razlage Direktive o DDV.
- 59 Iz tega sledi, da mora predložitveno sodišče v obravnavani zadevi pri uporabi nacionalnega prava upoštevati vsa pravila tega prava in uporabiti metode razlage, ki jih to pravo priznava, da bi ga v največjem mogočem obsegu razložilo glede na besedilo in namen Direktive o DDV, kakor jo razlaga Sodišče, za doseg rezultata, določenega v tej direktivi, in tako izpolnilo zahteve iz člena 288, tretji odstavek, PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 60 Iz zgornjih navedb sledi, da je treba na sedmo vprašanje odgovoriti, da pravo Unije nasprotuje temu, da nacionalno sodišče, soočeno z določbo nacionalnega davčnega prava, s katero je bila prenesena določba Direktive o DDV in ki jo je mogoče razlagati na več načinov, na podlagi nacionalnega ustavnega načela *in dubio mitius* sprejme razlago, ki je za davčnega zavezanca najugodnejša, četudi bi Sodišče prej presodilo, da taka razlaga ni združljiva s pravom Unije.

Osmo vprašanje

- 61 Glede na odgovor na sedmo vprašanje na osmo ni treba odgovoriti.

Stroški

- 62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

- Člen 20 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da davčni zavezanec, ki opravi edini prevoz blaga znotraj Skupnosti pod režimom odloga plačila trošarine, da bi to blago pridobil za svojo gospodarsko dejavnost, ko bo sproščeno v prosti promet v namembni državi članici, pridobi pravico do razpolaganja z navedenim blagom kot lastnik v smislu te določbe, če ima možnost sprejeti odločitve, ki lahko vplivajo na pravni položaj tega blaga, med katerimi je zlasti odločitev o njegovi prodaji.**

Okoliščina, da je imel ta davčni zavezanec že na začetku namen pridobiti to blago za svojo gospodarsko dejavnost, ko bo navedeno blago sproščeno v prosti promet v namembni državi članici, pomeni okoliščino, ki jo mora nacionalno sodišče upoštevati v okviru celovite presoje vseh specifičnih okoliščin obravnavane zadeve, o kateri odloča, da bi določilo tisto od zaporednih pridobitev, ki ji je treba pripisati navedeni prevoz znotraj Skupnosti.

- 2. Pravo Unije nasprotuje temu, da nacionalno sodišče, soočeno z določbo nacionalnega davčnega prava, s katero je bila prenesena določba Direktive 2006/112 in ki jo je mogoče razlagati na več načinov, na podlagi nacionalnega ustavnega načela *in dubio mitius* sprejme razlago, ki je za davčnega zavezanca najugodnejša, četudi bi Sodišče prej presodilo, da taka razlaga ni združljiva s pravom Unije.**

Podpisi