



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 19. decembra 2018*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. b) body i) a iii) – Článok 3 ods. 1 – Nadobudnutia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v rámci Spoločenstva – Článok 138 ods. 1 a 2 písm. b) – Dodania v rámci Spoločenstva – Reťazové transakcie s jedinou prepravou – Priradenie prepravy – Preprava v režime pozastavenia spotrebnej dane – Vplyv na kvalifikáciu nadobudnutia v rámci Spoločenstva“

Vo veci C-414/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) z 29. júna 2017 a doručený Súdnemu dvoru 10. júla 2017, ktorý súvisí s konaním:

AREX CZ a. s.

proti

Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia K. Jürimäe (spravodajkyňa), C. Lycourgos, E. Juhász a C. Vajda,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. júna 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Odvolací finanční ředitelství, v zastúpení: T. Rozehnal, D. Jeroušek a D. Švancara, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: J. Vlácil, O. Serdula a M. Smolek, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a Z. Malůšková a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 25. júla 2018,

* Jazyk konania: čeština.

vydal toto

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) bodov i) a iii) 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 spoločnosťou AREX CZ a. s. (ďalej len „Arex“) a Odvolacím finančným rediteľstvom (Česká republika) (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) spoločnosťou Arex týkajúcej sa nadobudnutia paliva prepravovaného v režime pozastavenia spotrebnej dane z Rakúska do Českej republiky od českých dodávateľov.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

- 3 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 z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov [(Ú. v. ES L 76, 1992, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), zmenenej naposledy smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, 2004, s. 30)].“

- 4 Podľa článku 2 smernice o DPH:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

- 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, zmenenej smernicou 2004/106], zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ktorej [ktorých – *neoficiálny preklad*] iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1;

...

3. „Výrobky podliehajúce spotrebnej dani sú energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a spracovaný tabak, ako sú definované platnými právnymi predpismi [Únie], ale nie plyn dodávaný prostredníctvom rozvodnej siete zemného plynu ani elektrina.“

5 Článok 3 ods. 1 a 2 smernice o DPH stanovuje:

„1. Odchyľne od ustanovení článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) nepodliehajú DPH tieto transakcie:

- a) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak dodanie takéhoto tovaru na území členského štátu nadobudnutia by bolo oslobodené od dane podľa článkov 148 a 151;
- b) nadobudnutie iného tovaru v rámci Spoločenstva ako tovaru, ktorý je uvedený v písmene a) a v článku 4, a nových dopravných prostriedkov alebo výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, uskutočnené zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania v poľnohospodárstve, lesníctve alebo rybárstve, ktoré podlieha spoločnej paušálnej úprave pre poľnohospodárov, alebo zdaniteľnou osobou, ktorá iba dodáva tovar alebo poskytuje služby, na ktoré sa nevzťahuje právo na odpočítanie dane, alebo nezdaniteľnou právnickou osobou.

2. Ustanovenie uvedené v písmene b) odseku 1 sa použije, iba ak sú splnené tieto podmienky:

- a) celková hodnota tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva nepresiahne počas bežného kalendárneho roku hranicu, ktorú určia členské štáty a ktorá nesmie byť nižšia ako suma 10 000 [eur] alebo jej ekvivalent v národnej mene;
- b) celková hodnota tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva počas predchádzajúceho kalendárneho roku nepresiahla hranicu uvedenú v písmene a).

Hranica, ktorá slúži ako referenčná hodnota, pozostáva z celkovej hodnoty tovaru nadobudnutého v rámci Spoločenstva, ako je uvedený v písmene b) odseku 1, bez DPH splatnej alebo zaplatenej v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

6 Článok 20 prvý odsek tejto smernice znie:

„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.“

7 Článok 138 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci [Európskej únie] 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 [Únie] 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, zmenenej smernicou 2004/106].

...“

- 8 Článok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH stanovuje:

„Oslobodenie od dane [ustanovené v článku 138 ods. 1] sa neuplatňuje... na dodanie tovaru zdaniteľným osobám alebo nezdaniteľným právnickým osobám, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1“

Smernice 92/12/ES a 2008/118/ES

- 9 Smernica 92/12, zmenená smernicou 2004/106 (ďalej len „smernica 92/12“), bola s účinnosťou od 1. apríla 2010 zrušená a nahradená smernicou Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12). So zreteľom na dátumy predmetných transakcií treba vziať do úvahy tieto dve smernice.
- 10 Podľa článku 3 ods. 1 prvej zarážky smernice 92/12 a článku 1 ods. 1 písm. a) smernice 2008/118 sa tieto smernice uplatňujú najmä na palivá.
- 11 Uvedené smernice stanovujú osobitné pravidlá na pohyb tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime pozastavenia dane. Tieto pravidlá sú uvedené v článkoch 15 až 21 smernice 92/12 a v článkoch 17 až 31 smernice 2008/118.
- 12 „Režim pozastavenia dane“ je podľa článku 4 bodu 7 definovaný ako „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“. Článok 4 písm. c) smernice 92/12, ktorý sa vzťahoval na „režim pozastavenia dane“ obsahoval analogickú definíciu.
- 13 V zmysle článku 4 bodu 9 smernice 2008/118 „registrovaný príjemca“ je fyzická alebo právnická osoba, ktorá je v rámci svojho podnikania príslušnými orgánmi členského štátu určená oprávnená za podmienok stanovených týmito orgánmi prijímať tovar podliehajúci spotrebnej dani, prepravovaný v režime pozastavenia dane z iného členského štátu“. Smernica 92/12, ktorá používala pojem „registrovaný obchodník“, definovala tento pojem vo svojom článku 4 písm. d) podobne.

České právo

- 14 Podľa § 2 ods. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“):

„Predmetom dane je

...

- c) nadobudnutie tovaru z iného členského štátu [Únie] za protihodnotu, uskutočnené v tuzemsku zdaniteľnou osobou v rámci hospodárskej činnosti alebo právnickou osobou, ktorá nebola založená alebo zriadená na podnikateľské účely, a nadobudnutie nového dopravného prostriedku z iného členského štátu za protihodnotu osobou, ktorá nie je platiteľom dane.“

- 15 § 64 tohto zákona, ktorý preberá článok 138 smernice o DPH do českého právneho poriadku, stanovuje:

„1. Ak osoba povinná platiť daň dodá tovar do iného členského štátu osobe zaregistrovanej na účely DPH v inom členskom štáte, je toto dodanie oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane, pokiaľ je tento tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska osobou povinnou platiť daň, nadobúdateľom alebo splnomocnenou treťou osobou, s výnimkou dodania tovaru osobe, pre ktorú nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte nie je predmetom dane.

...

3. Dodanie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do iného členského štátu osobou povinnou platiť daň zdaniteľnej osobe, ktorá nie je osoba zaregistrovaná na účely DPH v inom členskom štáte, alebo právnickej osobe, ktorá nie je osoba zaregistrovaná na účely DPH v inom členskom štáte, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska osobou povinnou platiť daň, nadobúdateľom alebo splnomocnenou treťou osobou, je oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane, ak sa odoslanie alebo preprava tovaru uskutočňuje v súlade so zákonom o spotrebnej dani, a povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká nadobúdateľovi v členskom štáte, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 16 Arex je spoločnosť so sídlom v Českej republike, ktorá od dvoch českých spoločností nakupovala palivo z Rakúska.
- 17 Tieto nadobudnutia boli záverečnou fázou reťazových transakcií. Palivo, o ktoré ide vo veci samej, tak najprv predala spoločnosť Doppler Mineralöle GmbH, so sídlom v Rakúsku, štyrom spoločnostiam zaregistrovaným na účely DPH a usadeným v Českej republike (ďalej len „prví českí kupujúci“). Palivo bolo následne opakovane predané rôznym českým spoločnostiam, než sa napokon predalo spoločnosti Arex.
- 18 Prví českí kupujúci uzavreli zmluvu so spoločnosťou Garantrans s.r.o., ktorá pre uvedených kupujúcich vykonávala činnosť registrovaného príjemcu. Garantrans teda zaplatila spotrebnú daň z paliva v mene prvých českých kupujúcich. Tí z týchto transakcií neodviedli DPH v Českej republike.
- 19 Palivo sa z Rakúska do Českej republiky prepravovalo v režime pozastavenia spotrebnej dane. Jeho prepravu zabezpečovala Arex vlastnými vozidlami.
- 20 Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Česká republika) (ďalej len „daňový orgán“) na základe daňovej kontroly konštatoval, že v prípade nadobudnutí uskutočnených spoločnosťou Arex v zdaňovacom období január až apríl, september, november a december roku 2010 išlo o nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Daňový orgán s odkazom na rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a s prihliadnutím na to, že v prípade reťazových transakcií spojených iba s jednou prepravou v rámci Spoločenstva možno túto prepravu priradiť iba jednej transakcii, dospel k záveru, že miesto nadobudnutí uskutočnených spoločnosťou Arex sa nachádzalo v Rakúsku a nie v Českej republike. Táto spoločnosť totiž podľa daňového orgánu nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníak v Rakúsku, pretože znášala riziká spojené s tovarom a prepravu do Českej republiky uskutočnila na svoj účet.

- 21 V siedmich dodatočných platobných výmeroch daňový orgán neuznal právo spoločnosti Arex na odpočítanie DPH z uvedených nadobudnutí, ktoré Arex kvalifikovala ako nadobudnutia s miestom plnenia v tuzemsku, dodatočne tejto spoločnosti vymeral DPH a uložil jej povinnosť zaplatiť penále.
- 22 Finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 15. júla 2015 zamietlo sťažnosť spoločnosti Arex podanú proti týmto platobným výmerom. Stotožnilo sa so závermi daňového orgánu, zároveň však najprv odmietlo, že by sa na túto vec mal uplatňovať článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH. Ďalej s odkazom na rozsudok zo 14. júla 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464), zdôraznilo, že vznik daňovej povinnosti k DPH nie je viazaný na spotrebné dane. Napokon zamietlo argumenty spoločnosti Arex, že počas prepravy a až do prepustenia paliva do voľného obehu na území Českej republiky s ním táto spoločnosť vzhľadom na režim pozastavenia spotrebnej dane nemohla nakladať ako vlastník. Odmietlo tiež tvrdenie spoločnosti Arex, že by bolo možné jednu prepravu v rámci Spoločenstva rozdeliť na účely DPH na čiastkové prepravy.
- 23 Potom, ako Krajský súd v Českých Budějovicích (Česká republika) zamietol žalobu spoločnosti Arex proti tomuto rozhodnutiu, podala táto spoločnosť kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.
- 24 Arex pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že článok 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH bol do českého práva prebratý nesprávne. Uvádza, že podľa tohto ustanovenia je tovar prepravovaný pre zdaniteľnú osobu do iného členského štátu v režime pozastavenia spotrebnej dane oslobodený od DPH ako dodanie v rámci Spoločenstva. S prihliadnutím na české znenie tohto ustanovenia Arex zastáva názor, že ďalšie podmienky stanovené v tomto ustanovení, ktoré sú uvedené vo vedľajšej vete začínajúcej sa vzťažným zámenom „jejíž“, sa vzťahujú iba na nezdaniteľné právnické osoby. Arex sa teda domnieva, že vzhľadom na to, že je zdaniteľnou osobou, nemôžu sa tieto podmienky uplatniť.
- 25 Arex zdôrazňuje, že pokiaľ by DPH nebola prepojená so spotrebnou daňou a mal by sa uplatniť článok 138 ods. 1 smernice o DPH, nemôže pri preprave v režime pozastavenia spotrebnej dane dôjsť k prevodu ekonomického vlastníctva, pretože aj keby došlo zo súkromnoprávneho hľadiska k prevodu vlastníctva, nemožno v priebehu prepravy disponovať s predmetným tovarom. Na podporu tohto argumentu poukazuje na sprievodný úradný dokument, ktorý obmedzuje možnosť disponovať s tovarom počas prepravy v uvedenom režime, a domnieva sa, že rozsudky zo 6. apríla 2006, *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), a zo 16. decembra 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), sa nezaoberali otázkou prepravy tovaru podliehajúceho spotrebnej dani.
- 26 Vzhľadom na tieto argumenty sa vnútroštátny súd pýta, či nadobudnutia paliva prepravovaného v režime pozastavenia spotrebnej dane spoločnosťou Arex možno kvalifikovať ako nadobudnutia v rámci členského štátu alebo ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva.
- 27 Za týchto okolností Nejvyšší správní soud (Česká republika) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
- „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 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 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 2008/118], je potrebné považovať za dodanie 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 pozastavenia spotrebnej dane, skutočnosťou rozhodnou pre to, ktorému z viac po sebe nasledujúcich dodaní má byť priradená preprava na účely nároku na oslobodenie od DPH podľa článku 138 ods. 1 [smernice o DPH]?“

O návrhu na opätovné začatie ústnej časti konania

- 28 Podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 31. júla 2018 zástupca spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom navrhol, aby Súdny dvor nariadil opätovné začatie ústnej časti konania na základe článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.
- 29 Tento návrh nadväzuje na list z 13. júla 2018, ktorý zaslala kancelária Súdneho dvora zástupcovi spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom, v ktorom ho okrem iného informuje, že vzhľadom na to, že Arex nebola na ústnom pojednávaní v tejto veci platne zastúpená, nemohlo sa na účely tohto konania prihliadnuť na jej ústne pripomienky.
- 30 Zástupca spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom vysvetlil dôvody a okolnosti, ktoré podľa jeho názoru viedli k tejto absencii platného zastúpenia, domnieva sa však, že ide o odstrániteľnú vadu a podáva návrh na opätovné začatie ústnej časti konania, aby Arex mohla predložiť svoje pripomienky.
- 31 V tejto súvislosti je nutné pripomenúť, že v súlade s článkom 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora môže Súdny dvor kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, o ktorom sa nemali možnosť vyjadriť účastníci konania alebo subjekty oprávnené podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.
- 32 Súdny dvor sa v prejednávanej veci po vypočutí generálnej advokátky domnieva, že nie sú splnené podmienky na opätovné začatie ústnej časti konania. Okolnosti uvádzané zástupcom spoločnosti Arex v konaní pred vnútroštátnym súdom totiž nezodpovedajú podmienkam, za ktorých je stanovené opätovné začatie ústnej časti konania. Súdny dvor dospel k záveru, že v každom prípade disponuje všetkými potrebnými informáciami na rozhodnutie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a že nie je potrebné odpovedať na prejudiciálne otázky na základe tvrdenia, ku ktorému sa účastníci konania pred ním nevyjadrili.
- 33 Za týchto podmienok nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

- 34 V rámci konania na základe spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zakotveným v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú začal tento súd prejednávať. Vzhľadom na to Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené. Treba totiž pripomenúť, že je povinnosťou Súdneho dvora vykladať všetky ustanovenia práva Únie, ktoré vnútroštátne súdy potrebujú na rozhodovanie o sporoch, ktoré im boli predložené, aj keď tieto ustanovenia nie sú

výslovne spomenuté v otázkach položených Súdnu dvoru týmito súdmi (rozsudky zo 14. októbra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, bod 39 a citovaná judikatúra, ako aj z 19. októbra 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, bod 39).

- 35 V dôsledku toho, hoci z formálneho hľadiska vnútroštátny súd svoje otázky obmedzil iba na výklad článku 138 ods. 1 a 2 písm. b) smernice o DPH, táto okolnosť nebráni Súdnu dvoru podať vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie v prejednávanej veci, bez ohľadu na to, či ich vnútroštátny súd uviedol alebo neuviedol v znení svojich otázok. V tejto súvislosti prináleží Súdnu dvoru, aby zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vybral tie právne ustanovenia, ktoré si so zreteľom na predmet sporu vo veci samej vyžadujú výklad (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. októbra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, bod 40 a citovanú judikatúru, ako aj z 19. októbra 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, bod 40).
- 36 V prejednávanej veci treba poznamenať, že vnútroštátny súd chce svojimi otázkami v podstate zistiť, či také nadobudnutia, o aké ide vo veci samej, podliehajú v Českej republike DPH ako nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorý bol odoslaný alebo prepravený z iného členského štátu.
- 37 Článok 138 ods. 1 a 2 písm. b) smernice o DPH definuje podmienky, za ktorých sú od DPH oslobodené dodania v rámci Spoločenstva, a nie podmienky, za ktorých tejto dani podliehajú nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ktoré sú stanovené v článku 2 ods. 1 písm. b) bodoch i) a iii) tejto smernice.
- 38 Prejudiciálne otázky treba teda preformulovať v tom zmysle, že sa v prípade prvej a druhej otázky týkajú výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH a v prípade tretej otázky výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) tejto smernice.

O prvej otázke

- 39 Svojou prvou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno vyberať spotrebnú daň na území členského štátu určenia zásielky alebo prepravy týchto výrobkov, uskutočnené akoukoľvek zdaniteľnou osobou, alebo iba na nadobudnutia uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.
- 40 Podľa ustálenej judikatúry je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho doslovné znenie, ale aj kontext, v ktorom sa nachádza, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 50, a z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33).
- 41 Podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH podliehajú DPH nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu uskutočnené na území členského štátu, pokiaľ v prípade, že ide o výrobky podliehajúce spotrebnej dani, z ktorých možno spotrebnú daň vyberať na území tohto členského štátu, tieto nadobudnutia uskutočňuje zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorých iné nadobudnutia nepodliehajú dane podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.
- 42 Po prvé treba uviesť, že znenie článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH neumožňuje jednoznačne určiť, či sa vedľajšia veta „ktorej [ktorých – *neoficiálny preklad*] iné nadobudnutia nepodliehajú dane podľa článku 3 ods. 1 [tejto smernice]“ vzťahuje tak na zdaniteľnú osobu, ako aj na nezdaniteľnú právnickú osobu, ktoré sú uvedené v prvom z týchto ustanovení, alebo iba na túto poslednú uvedenú osobu.

- 43 Viaceré jazykové verzie tohto ustanovenia totiž používajú neurčité zámeno, ktoré môže odrážať použitie tak jednotného, ako aj množného čísla. Je to tak konkrétne v prípade nemeckej („deren“), estónskej („kelle“), španielskej („cuyas“), francúzskej („dont“), talianskej („i cui“) alebo anglickej („whose“) verzie tohto ustanovenia. Ďalšie jazykové verzie používajú zámená v množnom čísle. Tak je to v prípade gréckej („των οποίων“), lotyšskej („kuru“) a poľskej („w przypadku których“) verzie. Okrem toho v českej verzii tohto ustanovenia je použité zámeno v jednotnom čísle, ktoré sa môže vzťahovať iba na nezdaniteľnú právnickú osobu („jejíž“).
- 44 Po druhé, pokiaľ ide o ciele článok 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH, treba pripomenúť, že toto ustanovenie zapadá do rámca prechodného režimu DPH, ktorý sa uplatňuje na obchod v rámci Spoločenstva, zavedeného smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160). Tento režim sa zakladá na zavedení novej zdaniteľnej udalosti na účely DPH, konkrétne nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorá umožňuje presunúť daňový príjem do členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru. Cieľom tohto režimu je zabezpečiť jasné rozdelenie daňovej suverenity členských štátov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, body 22 a 23, ako aj citovanú judikatúru, a zo 14. júna 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, body 37 a 38).
- 45 S každým nadobudnutím v rámci Spoločenstva zdaneným v členskom štáte určenia zásielky alebo prepravy tovaru (ďalej len „členský štát určenia“) je teda nerozdielne spojené dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od dane v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo začatia tejto prepravy (ďalej len „členský štát odoslania alebo začatia prepravy“). Ustanoveniam týkajúcim sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva a dodania v rámci Spoločenstva treba preto priznať rovnaký význam a rozsah (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 29, ako aj z 26. júla 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, bod 31 a citovaná judikatúra).
- 46 Po tretie, pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH, treba uviesť, že toto ustanovenie je súčasťou súboru pravidiel upravujúcich povinnosť platiť DPH z nadobudnutí v rámci Spoločenstva a oslobodenie príslušných dodaní v rámci Spoločenstva. Tieto prvé pravidlá sa nachádzajú v článkoch 2 a 3 tejto smernice a posledné uvedené v jej článkoch 138 a 139.
- 47 Na jednej strane platí, že podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH podliehajú DPH v členskom štáte určenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, alebo nezdaniteľnou právnickou osobou za určitých podmienok týkajúcich sa predávajúceho, zatiaľ čo podľa článku 138 ods. 1 tejto smernice sú príslušné dodania v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v členskom štáte odoslania alebo začatia prepravy.
- 48 V tejto súvislosti treba spresniť, že s prihliadnutím na úvahy generálnej advokátky uvedené v bode 41 jej návrhov sa vecná pôsobnosť týchto ustanovení vzťahuje na akýkoľvek „tovar“ a že pojem „tovar“ zahŕňa výrobky podliehajúce spotrebnej dani. Z toho vyplýva, že pokiaľ sú splnené ostatné podmienky týkajúce sa predávajúceho, stanovené v týchto ustanoveniach, sú transakcie v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani oslobodené od DPH v členskom štáte odoslania alebo začatia prepravy podľa článku 138 ods. 1 smernice o DPH ako dodania v rámci Spoločenstva a podliehajú tejto dani v členskom štáte určenia ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH.
- 49 Vzhľadom na to, že nadobudnutie „tovaru“ v rámci Spoločenstva zdaniteľnými osobami podlieha DPH na základe článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH, bolo by také zdanenie nadobudnutia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani tými istými zdaniteľnými osobami v článku 2 ods. 1 písm. b) bode iii) tejto smernice nadbytočné, pretože toto zdanenie vyplýva už z prvého uvedeného ustanovenia, a to aj s prihliadnutím na úvahy uvedené v predchádzajúcom bode.

- 50 Na druhej strane, odchylne od článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice o DPH však jej článok 3 ods. 1 vylučuje, aby DPH podliehali niektoré nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnené zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou. Článok 139 ods. 1 druhý pododsek tejto smernice súčasne stanovuje, že oslobodenie od dane ustanovené v jej článku 138 ods. 1 sa neuplatňuje ani na dodania zodpovedajúce nadobudnutiam uvedeným v článku 3 ods. 1 uvedenej smernice.
- 51 Vzhľadom na tieto úvahy sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH uplatní v prípadoch, keď nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnené zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou nepodliehajú dani podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.
- 52 Z toho vyplýva, že pokiaľ tovar nadobudne zdaniteľná osoba, nevzťahuje sa pôsobnosť článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) uvedenej smernice, s cieľom podrobiť DPH ňou uskutočnené nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno spotrebnú daň vybrať v členskom štáte určenia, na každú zdaniteľnú osobu, ale iba na tú zdaniteľnú osobu, ktorej iné nadobudnutia v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 uvedenej smernice.
- 53 Ako v tejto súvislosti uviedla generálna advokátka v bodoch 42 a 43 svojich návrhov, tento výklad potvrdzuje znenie článku 138 ods. 2 písm. b) smernice o DPH, z ktorého v podstate vyplýva, že „okrem dodania tovaru uvedeného v odseku 1“ tohto článku 138 sú od dane oslobodené dodania v rámci Spoločenstva zodpovedajúce nadobudnutiam podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) tejto smernice, pokiaľ sú uskutočnené za podmienok uvedených v tomto ustanovení, pre zdaniteľné osoby alebo nezdaniteľné právnické osoby, ktorých nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, iného než výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 uvedenej smernice. Ako uviedla generálna advokátka v bode 43 svojich návrhov, z voľby tejto formulácie uvádzajúcej oslobodenia od dane upravené v článku 138 ods. 2 smernice o DPH totiž vyplýva, že oslobodenie stanovené v písmene b) tohto ustanovenia má normatívny obsah prekračujúci rámec oslobodenia upraveného v článku 138 ods. 1 tejto smernice.
- 54 Výklad uplatnený v bode 52 tohto rozsudku je tiež podporený cieľom uvedeným v odôvodnení 36 smernice o DPH, ktorým je do istej miery zosúladiť spôsoby uplatňovania DPH na určité nadobudnutia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva s postupmi a povinnosťami súvisiacimi s priznaním spotrebnej dane v prípade prepravy týchto výrobkov do iného členského štátu tak, ako sú stanovené v smerniciach 92/12 a 2008/118. Vzhľadom na to, že sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno spotrebnú daň vyberať na území členského štátu určenia, má totiž tento výklad za následok, že tieto nadobudnutia podliehajú DPH v tom istom členskom štáte aj v prípade, že iné nadobudnutia uskutočnené nadobúdateľom nepodliehajú podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice DPH.
- 55 V prejednávanej veci s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, ktorý má ako jediný oprávnený posudzovať skutkový stav sporu vo veci samej, zo skutočností, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že by sa na iné nadobudnutia v rámci Spoločenstva uskutočnené spoločnosťou Arex vzťahovali výnimky stanovené v článku 3 ods. 1 smernice o DPH. Za predpokladu, že by vnútroštátny súd na základe vlastného posúdenia všetkých okolností sporu vo veci samej dospel k takému záveru, nemalo by sa uplatniť ustanovenie článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH, ale ustanovenie článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) tejto smernice na určenie, či nadobudnutie paliva predmetného vo veci samej spoločnosťou Arex musí podliehať DPH v členskom štáte určenia ako nadobudnutia v rámci Spoločenstva.
- 56 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno vyberať spotrebnú daň na území členského štátu určenia, uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.

O druhej otázke

- 57 Svojou druhou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, sa nadobudnutie uskutočnené osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia má kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce DPH podľa tohto ustanovenia, hoci túto prepravu nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.
- 58 Podľa údajov uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sa javí, že povinnosť zaplatiť spotrebnú daň z paliva predmetného vo veci samej majú prví českí kupujúci a nie Arex. V druhej otázke ide v tomto kontexte o určenie, či preprava v rámci Spoločenstva predmetná vo veci samej musí byť nevyhnutne priradená nadobudnutiu uskutočnenému týmito kupujúcimi, pretože sú povinní zaplatiť túto spotrebnú daň, a nemôže sa priradiť inému nadobudnutiu, v prejednávanej veci nadobudnutiu uskutočnenému spoločnosťou Arex.
- 59 V tejto súvislosti zo znenia článku 2 ods. 1 písm. b) bodu iii) smernice o DPH, ako bolo uvedené v bode 41 tohto rozsudku, vyplýva, že na to, aby nadobudnutia výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v členskom štáte určenia podliehali DPH podľa tohto ustanovenia, musia byť splnené tri kumulatívne podmienky.
- 60 Prvou podmienkou je, že transakcia spočíva v nadobudnutí v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice o DPH, druhou podmienkou je, že sa táto transakcia týka tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, z ktorého možno spotrebnú daň vyberať na území členského štátu určenia, a treťou podmienkou je, že uvedenú transakciu uskutoční zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorých iné nadobudnutia nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.
- 61 V súvislosti s prvou z týchto podmienok treba pripomenúť, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 20 smernice o DPH dôjde 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 vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu odoslania alebo začiatku prepravy (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 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, bod 27). Podmienka týkajúca sa prekročenia hranice medzi členskými štátmi je totiž súčasťou nadobudnutia v rámci Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, bod 37).
- 62 Iba nadobudnutie spĺňajúce všetky tieto podmienky možno kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva.
- 63 Pokiaľ teda viac po sebe idúcich nadobudnutí za protihodnotu vedie k jedinému odoslaniu alebo jedinej preprave tovaru v rámci Spoločenstva, možno toto odoslanie alebo túto prepravu priradiť iba jednému z týchto nadobudnutí a iba toto nadobudnutie bude podliehať DPH v členskom štáte určenia ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, pokiaľ sú splnené ostatné podmienky stanovené v článku 2 ods. 1 smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45).
- 64 Taký výklad je potrebný na ľahšie dosiahnutie cieľa sledovaného prechodnou právnou úpravou transakcií v rámci Spoločenstva, ktorým je, ako vyplýva z bodu 44 tohto rozsudku, prenos daňových príjmov na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodávaných tovarov. Tento prenos je totiž zabezpečený pri príležitosti jedinej transakcie, ktorá zakladá pohyb tovaru v rámci Spoločenstva (pozri analogicky rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, bod 40).

- 65 Pokiaľ ide o druhú podmienku uvedenú v bode 60 tohto rozsudku, treba spresniť, že vznik daňovej povinnosti k spotrebnej dani v členskom štáte určenia predpokladá, že výrobky podliehajúce spotrebnej dani sa odošlú alebo prepravujú v režime pozastavenia spotrebnej dane v súlade s ustanoveniami smernice 92/12 alebo smernice 2008/118. Táto podmienka odráža cieľ uvedený v odôvodnení 36 smernice o DPH, aby výrobky podliehajúce spotrebnej dani podliehali tejto dani a DPH v tom istom štáte.
- 66 Z uvedenej podmienky naopak v žiadnom prípade nevyplýva, že by nadobudnutie uskutočnené zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou uvedenými v článku 2 ods. 1 písm. b) bode iii) smernice o DPH, ktoré majú povinnosť zaplatiť spotrebnú daň, muselo podliehať DPH podľa tohto ustanovenia v členskom štáte určenia, hoci predmetnú prepravu v rámci Spoločenstva nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.
- 67 Výklad, podľa ktorého by nadobudnutie malo podliehať DPH podľa uvedeného ustanovenia, hoci mu nemožno priradiť prepravu v rámci Spoločenstva, by bol navyše v rozpore s kumulatívnou povahou podmienok pripomenutých v bode 60 tohto rozsudku. Umožnil by totiž, že by DPH v členskom štáte určenia podliehalo nadobudnutie, ktoré by nebolo spojené s prepravou v rámci Spoločenstva a ktoré by tak nespĺňalo všetky podmienky vyžadované na to, aby sa mohlo kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva.
- 68 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich transakcií, ktoré viedli len k jednej preprave výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, sa nadobudnutie uskutočnené osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia nemôže kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce DPH podľa tohto ustanovenia, pokiaľ túto prepravu nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.

O tretej otázke

- 69 Svojou treťou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, je okolnosť, že sa tieto výrobky prepravujú v tomto režime, rozhodujúca pre určenie, ktorému nadobudnutiu treba priradiť prepravu na to, aby toto nadobudnutie podliehalo DPH podľa tohto ustanovenia.
- 70 V tejto súvislosti z judikatúry týkajúcej sa výkladu článku 138 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že pokiaľ ide o transakciu, ktorá tvorí reťazec dvoch po sebe idúcich dodaní, ktoré viedli iba k jednej preprave v rámci Spoločenstva, možno prepravu v rámci Spoločenstva priradiť jednému z dvoch dodaní a iba toto dodanie tak bude oslobodené podľa tohto ustanovenia, a že na účely určenia, ktorému z oboch dodaní treba priradiť prepravu v rámci Spoločenstva, treba vykonať celkové posúdenie všetkých osobitných okolností vo veci samej. Na účely tohto posúdenia je najmä potrebné určiť, v ktorom momente bolo druhýkrát prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastníka na koncového príjemcu. Za predpokladu, že by sa druhý prevod tohto práva, teda druhé dodanie, uskutočnil skôr ako preprava v rámci Spoločenstva, nemožno o takejto preprave hovoriť v súvislosti s prvým dodaním uskutočneným v prospech prvého nadobúdateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júla 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, body 34 až 36, ako aj citovanú judikatúru).

- 71 So zreteľom na cieľ uvedený v bode 64 tohto rozsudku treba prevziať judikatúru citovanú v predchádzajúcom bode na posúdenie transakcií, ktoré, rovnako ako transakcie dotknuté vo veci samej, tvoria reťazec niekoľkých po sebe idúcich nadobudnutí výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré viedli iba k jednej preprave v rámci Spoločenstva.
- 72 Na účely určenia, ktorému nadobudnutiu v reťazci dotknutom vo veci samej treba priradiť jedinú prepravu v rámci Spoločenstva a ktoré nadobudnutie treba ako jediné kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, prislúcha vnútroštátnemu súdu vykonať celkové posúdenie všetkých osobitných okolností prejednávanej veci a určiť najmä, v ktorom okamihu došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na Arex. Za predpokladu, že k tomuto prevodu došlo predtým, než sa uskutočnila preprava v rámci Spoločenstva, musí sa táto preprava priradiť nadobudnutiu uskutočnenému spoločnosťou Arex a toto nadobudnutie treba teda kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva.
- 73 V rámci tohto celkového posúdenia však okolnosť, že sa preprava paliva, o ktoré ide vo veci samej, uskutočnila v režime pozastavenia spotrebnej dane, nemôže byť relevantná na určenie, ktorému z reťazových nadobudnutí predmetných vo veci samej treba priradiť uvedenú prepravu.
- 74 Podľa judikatúry pripomenutej v bode 70 tohto rozsudku totiž priradenie prepravy jednému alebo druhému nadobudnutiu z reťazca po sebe idúcich nadobudnutí v zásade závisí od časového kritéria, pokiaľ kladie dôraz na okamih, kedy boli splnené podmienky týkajúce sa prepravy v rámci Spoločenstva a prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom.
- 75 Pokiaľ ide o túto poslednú podmienku, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že sa neobmedzuje na prevod spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júna 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovanú judikatúru). Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ 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).
- 76 Treba pripomenúť, že smernice 92/12 a 2008/118 zavádzajú všeobecný režim spotrebnej dane zaťažujúci výrobky podliehajúce spotrebnej dani. Hoci tieto smernice na tento účel stanovujú najmä požiadavky uplatniteľné na prepravu v režime pozastavenia spotrebnej dane, v žiadnom prípade sa neovplyvňujú podmienky upravujúce prevod vlastníckeho práva k tovaru alebo prevod práva nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom.
- 77 Súdny dvor už navyše rozhodol, že zdaniteľnou udalosťou na účely DPH, ktorej uskutočnenie je zákonnou podmienkou vzniku daňovej povinnosti, je dodanie alebo dovoz tovaru, nie výber spotrebnej dane z tohto tovaru (rozsudok zo 14. júla 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, bod 41).
- 78 V prejednávanej veci zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že Arex potom, ako nadobudla palivo predmetné vo veci samej od svojich českých zmluvných partnerov, získala toto palivo do držby, keď ho v Rakúsku naložila do svojich cisterien predtým, než ho vlastnými dopravnými prostriedkami prepravila z Rakúska do Českej republiky. Z týchto skutočností okrem toho vyplýva, že k prevodu vlastníctva k tomuto tovaru v zmysle českého súkromného práva na Arex podľa všetkého došlo týmto jeho naložením. S výhradou overení vnútroštátnym súdom teda z týchto skutočností podľa všetkého vyplýva, že k jedinej preprave v rámci Spoločenstva došlo po prevode práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na Arex, takže ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva treba kvalifikovať nadobudnutie poslednou uvedenou spoločnosťou.

- 79 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať, že článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, okolnosť, že sa tieto výrobky prepravujú v tomto režime, nie je rozhodujúca pre určenie, ktorému nadobudnutiu treba priradiť prepravu na to, aby toto nadobudnutie podliehalo DPH podľa tohto ustanovenia.

O trovách

- 80 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na nadobudnutia v rámci Spoločenstva týkajúce sa výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, z ktorých možno vyberať spotrebnú daň na území členského štátu určenia zásielky alebo prepravy týchto výrobkov, uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorej iné nadobudnutia nepodliehajú dani z pridanej hodnoty podľa článku 3 ods. 1 tejto smernice.
2. Článok 2 ods. 1 písm. b) bod iii) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich transakcií, ktoré viedli len k jednej preprave výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, sa nadobudnutie uskutočnené osobou povinnou zaplatiť spotrebnú daň v členskom štáte určenia zásielky alebo prepravy týchto výrobkov nemôže kvalifikovať ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva podlieajúce dani z pridanej hodnoty podľa tohto ustanovenia, pokiaľ túto prepravu nemožno priradiť tomuto nadobudnutiu.
3. Článok 2 ods. 1 písm. b) bod i) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade existencie reťazca po sebe idúcich nadobudnutí, ktoré sa týkali tých istých výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a ktoré viedli len k jednej preprave týchto výrobkov v rámci Spoločenstva v režime pozastavenia spotrebnej dane, okolnosť, že sa tieto výrobky prepravujú v tomto režime, nie je rozhodujúca pre určenie, ktorému nadobudnutiu treba priradiť prepravu na to, aby toto nadobudnutie podliehalo dani z pridanej hodnoty podľa tohto ustanovenia.

Podpisy