Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 3. října 2019 [1]

Věc C-401/18

Herst, s.r.o.
proti
Odvolacímu finančnímu ředitelství

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Krajským soudem v Praze (Česká republika)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Zboží podléhající spotřební dani – Osvobození od daně vztahující se na dodání zboží, které je odesíláno nebo přepravováno v rámci Unie – Řetězové plnění – Přičtení pohybu zboží určitému dodání v rámci dodavatelského řetězce – Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně – Přednost unijního práva – Meze konformního výkladu – Zásada *in dubio mitius*“

I. Úvod

1. Ústředním bodem tohoto řízení je již poněkolikáté otázka s mimořádným významem pro praxi, a sice které plnění v přeshraničním dodavatelském řetězci s *několika* plněními je třeba v případě *jediného* fyzického pohybu zboží považovat za dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně. Jelikož žalobkyně v původním řízení uplatňuje nárok na odpočet daně, tvrdí, že *nebyla* příjemcem dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně.

2. I když se Soudní dvůr takovýmito situacemi opakovaně [2] zabýval, má předkládající soud za to, že dosavadní judikatura Soudního dvora ještě stále nestanoví jasná kritéria pro určení místa dodání a přičtení osvobození od daně jednomu z dodání v dodavatelském řetězci. Rozhodujícím kritériem je v této souvislosti převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. V tomto ohledu vykazuje toto řízení tu zvláštnost, že dodávané pohonné hmoty byly přepravovány v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Soudní dvůr však již v rozsudku Arex rozhodl, že tato skutečnost je z hlediska daně z přidané hodnoty (DPH) irelevantní [3].

3. Toto řízení tedy Soudnímu dvoru poskytuje další možnost upřesnit kritéria pro přičtení pohybu zboží určitému dodání v rámci prodejního řetězce a přičinit se o větší právní jistotu v této otázce.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Otázka přičtení pohybu zboží určitému dodání v rámci tzv. řetězového plnění uvnitř Společenství již byla Soudním dvorem řešena v řadě řízení, viz například rozsudky ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Nadto vyvstávají otázky v souvislosti s ústavní zásadou *in dubio mitius* v České republice. Podle této zásady musí být daňové pravidlo vždy vykládáno ve prospěch osoby povinné k dani, pokud objektivně existuje více výkladových variant. Pokud varianta, která je pro osobu povinnou k dani příznivější, neodpovídá výkladové variantě, jež je v souladu s unijním právem, vyvstává otázka, jaký je vztah mezi vnitrostátním ústavním právem a unijním právem.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Unijní právní rámec je vymezen ustanoveními směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) [4].

6. Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]“

7. Pojem „dodání zboží“ je v čl. 14 odst. 1 téže směrnice definován jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

8. Článek 32 první pododstavec směrnice o DPH upravuje místo dodání a zní takto:

„Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.“

9. Ve čtvrté kapitole hlavy IX, nadepsané „Osvobození od daně“, stanoví čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH následující:

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

B. České právo

10. Co se týče použitelného českého práva, je třeba odkázat zejména na § 64 zákona o DPH [5], kterým Česká republika provedla článek 138 směrnice o DPH. Nárok na odpočet daně podle článku 167 a následujících směrnice o DPH byl proveden v § 72 a následujících zákona o DPH.

4 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

5 – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

11. Předkládající soud kromě toho poukazuje na ústavní zásadu *in dubio mitius* (v pochybnostech postupovat mírněji). Jejím cílem je podle předkládajícího soudu limitovat dopady právní nejistoty na adresáty nejednoznačných ustanovení právních předpisů v případech, kdy jim mají být ukládány povinnosti státem jakožto subjektem zodpovědným za obsah a srozumitelnost platné právní regulace.

12. V českém daňovém právu tudíž podle předkládajícího soudu platí, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Předkládající soud je toho názoru, že právní úprava rozhodná pro posouzení daného případu není jasná. Nárok na odpočet daně by proto měl být podle předkládajícího soudu již z tohoto důvodu přiznán podle vnitrostátního práva na základě zásady *in dubio mitius*.

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

13. Žalobkyně v původním řízení (Herst, s.r.o. – dále jen „Herst“) se u vnitrostátního soudu domáhá nároku na odpočet daně. Společnost Herst podniká mimo jiné v oblasti autodopravy a vlastní několik čerpacích stanic pohonných hmot. Pomocí vlastních dopravních prostředků zajišťuje přepravu pohonných hmot z jiných členských států (Rakousko, Německo, Slovensko, Slovinsko) do místa určení, kterým je Česká republika. Zboží bylo během dané transakce několikrát přeprodáno, ale v jejím rámci se uskutečnila pouze jediná přeprava (společností Herst) ke koncovému odběrateli v České republice.

14. Společnost Herst byla v mnoha případech koncovým odběratelem pohonných hmot. Ty nakupovala od dodavatelů registrovaných k DPH v České republice. V tomto ohledu se společnost Herst nacházela na konci dodavatelského řetězce. V jiných případech pohonné hmoty dále prodávala svým odběratelům. V těchto případech se nacházela uprostřed dodavatelského řetězce. Společnost Herst přitom svým dodavatelům nefakturovala cenu přepravy, nýbrž pořizovala pohonné hmoty za ceny, v nichž nebyla přeprava zahrnuta.

15. Společnost Herst zpravidla činila objednávky prostřednictvím českých dodavatelů, kteří pohonné hmoty předtím nebo následně pořídili v rafinérii v jiném členském státě. V této souvislosti uvedla, ze kterého terminálu rafinérie bude odebírat zboží, datum a případně čas nakládky, jméno řidiče, SPZ vozidla a návěsu, požadované množství pohonných hmot a místo vykládky.

16. Po uhrazení zálohové faktury si společnost Herst mohla zboží vyzvednout podle pokynů od českých dodavatelů. Společnost Herst přebírala pohonné hmoty v jiných členských státech přímo na terminálech rafinérií. U předání zboží nebyl přítomen žádný ze smluvních partnerů zapojených do obchodního řetězce. Následně společnost Herst dovezla pohonné hmoty do České republiky. Zde po překročení hranic proběhlo celní řízení. Pohonné hmoty byly z hlediska spotřební daně propuštěny do volného oběhu a žalobkyně pokračovala v přepravě do místa vykládky, tj. ke svým čerpacím stanicím nebo čerpacím stanicím svých odběratelů.

17. Správce daně při daňové kontrole za zdaňovací období listopad 2010 až květen 2013 a červenec a srpen 2013 shledal, že žalobkyně uplatňovala z dodávek pohonných hmot nárok na odpočet daně, jako by se jednalo o dodávky v tuzemsku. K dodání zboží však podle správce daně nedocházelo v České republice, nýbrž v jiných členských státech, kde se pohonné hmoty nacházely v době, kdy jejich odeslání nebo přeprava začala. Podle správce daně se tedy jedná o dodání uskutečněné pro společnost Herst uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně a jež pro společnost Herst nezakládá nárok na odpočet daně.

18. Vzhledem k tomu, že žalobkyně zakoupené zboží sama naložila v jiných členských státech a na své náklady je přepravila do České republiky za účelem uskutečnění své ekonomické činnosti, považoval správce daně dodání zboží mezi českými dodavateli a žalobkyní za dodání zakládající přepravu zboží. Správce daně proto zrušil neoprávněně uplatněný odpočet daně a dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Současně uložil společnosti Herst povinnost uhradit penále.

19. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, v nichž zejména upozorňovala na to, že přeprava pohonných hmot mezi členskými státy probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Přeprava probíhala pod celním dohledem. Teprve po jejím ukončení bylo zboží v tomtéž členském státě propuštěno do volného oběhu a až poté se stalo předmětem zdanitelného dodání. Podle žalobkyně je proto vyloučeno, aby nabyla práva ke zboží již předtím v místě zahájení přepravy (tj. v zahraničí).

20. Napadenými rozhodnutími správce daně dodatečné platební výměry potvrdil. Společnost Herst podala proti napadeným rozhodnutím žalobu. Krajský soud v Praze (Česká republika) přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru prostřednictvím řízení o předběžné otázce podle článku 267 SFEU několik otázek. Po vydání rozsudku Soudního dvora ve věci Arex [6] omezil na dotaz Soudního dvora svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na následující tři otázky:

„1) Nabývá ‚právo nakládat se zbožím jako vlastník‘ ve smyslu směrnice o DPH osoba povinná k dani, jestliže nakoupí zboží od jiné osoby povinné k dani přímo pro konkrétního odběratele s cílem splnit jeho časově předcházející objednávku (určující druh zboží, jeho množství, místo původu a čas dodání), jestliže sama se zbožím nijak fyzicky nenakládá, neboť v souvislosti s uzavřením kupní smlouvy její odběratel souhlasí s tím, že si zajistí přepravu zboží z místa jeho původu, a ona mu tak pouze zprostředkuje přístup k požadovanému zboží prostřednictvím svých dodavatelů a předá informace nezbytné pro převzetí zboží (jejím jménem či jménem jejích subdodavatelů v řetězci), přičemž jejím ziskem z transakce je rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou tohoto zboží, aniž by v rámci řetězce byla fakturována cena přepravy zboží?

2) Brání zásada neutrality DPH či jakýkoli jiný princip unijního práva aplikaci ústavní zásady vnitrostátního práva *in dubio mitius*, která orgánům veřejné moci přikazuje v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant, vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy (zde osoby povinné k DPH)? Byla by aplikace této zásady souladná s unijním právem alespoň tehdy, pokud by se omezila na situace, v nichž rozhodné skutkové okolnosti případu předcházely závaznému výkladu sporné právní otázky Soudním dvorem Evropské unie, který za správnou určil jinou, pro daňový subjekt méně vstřícnou výkladovou variantu?

3) V případě možnosti aplikace zásady *in dubio mitius*: Bylo možné z hlediska limitů daných unijním právem v době, v níž se uskutečnila zdanitelná plnění v dané věci (listopad 2010 – květen 2013), považovat otázku, zda právní pojem dodání, resp. právní pojem přepravy zboží má (či nemá) shodný obsah jak pro účely směrnice o DPH, tak pro účely směrnice o spotřebních daních, objektivně za právně nejistou a nabízející dvojí výklad?“

21. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření společnost Herst, Česká republika a Evropská komise.

6 – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

IV. Právní posouzení

A. K první otázce

22. První otázka se týká článku 138 směrnice o DPH, který upravuje osvobození dodání uvnitř Společenství od daně. Odpověď na otázku, zda byl společnosti Herst právem odepřen nárok na odpočet daně, v konečném důsledku závisí na existenci tohoto osvobození. Pokud totiž bylo dodání uskutečněné pro společnost Herst osvobozeno od daně, neměla by tato společnost ani nárok na odpočet daně. Společnost Herst by naopak musela neprávem zaplacenou DPH zpětně vymáhat v občanskoprávním řízení vůči svým dodavatelům.

1. Upřesnění první předběžné otázky

23. Cílem právní úpravy přeshraničního dodání zboží obsažené ve směrnici o DPH je naplnění zásady místa určení. Podle této zásady má být zajištěno, aby byla DPH, jakožto daň ze spotřeby, odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) a článku 40 směrnice o DPH třeba zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu však musí být nejdříve osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění[7]. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci[8].

24. Obtíže ovšem vyvstanou, existuje-li více dodání (dodavatelský řetězec), zboží je však přepravováno pouze v rámci jediné přepravy (od prvního k poslednímu článku dodavatelského řetězce) (řetězové plnění). V tomto případě totiž přichází v úvahu více dodání zboží uvnitř Společenství, ovšem osvobození od daně na základě článku 138 směrnice o DPH se může vztahovat pouze na jedno dodání[9]. Dodáním zboží uvnitř Společenství osvobozeným od daně je přitom určeno místo následných a předchozích dodání v dodavatelském řetězci[10]. Toto místo se v souladu s čl. 32 prvním pododstavcem směrnice o DPH nachází v případě všech dodání, která předcházejí dodání uvnitř Společenství osvobozenému od daně, v zemi původu zboží, a u všech následujících dodání v zemi určení zboží[11]. Rozhodující proto je, kterému z dodání v dodavatelském řetězci může být přičtena přeshraniční přeprava.

25. Předkládající soud se prostřednictvím první otázky táže, na základě jakých kritérií může a musí být přičtení uskutečněno.

26. Skutečnost, že společnost Herst přepravovala a odbavovala zboží ve zvláštním celním režimu (a sice v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně), je v této souvislosti v zásadě irelevantní. Jak již totiž Soudní dvůr rozhodl ve věci Arex[12], je otázka přičtení osvobození od DPH jednomu z dodání čistě otázkou DPH, jejíž základní prvky nejsou režimem s podmíněným osvobozením od spotřební daně měněny. Otázku, které dodání v rámci dodavatelského řetězce je třeba pokládat za dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně, je tudíž nutno zodpovědět podle obecných pravidel pro DPH.

7 – Srov. již má stanoviska ve věcech AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 28) a EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, body 23 až 25).

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

9 – Rozsudky ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34), a ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45), a má stanoviska ve věcech AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 55) a EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 35).

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

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

12 – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, body 66 a následující a 73 a následující); srov. též mé stanovisko ve věci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 69 a následující).

27. Dále by se předkládající soud rád dozvěděl, zda prodávající (subjekt B) uprostřed dvoučlánkového dodavatelského řetězce (A – B – Herst) získá právo nakládat se zbožím jako vlastník, i když svému odběrateli (v daném případě společnosti Herst) pouze zprostředkuje přístup ke zboží – které se ještě nachází u subjektu A (tedy u jejího dodavatele) – a společnost Herst uskuteční navazující přepravu na vlastní náklady.

28. Pro odpočet DPH společností Herst je však za dané konstelace rozhodující, zda se místo dodání uskutečněného subjektem B pro společnost Herst nachází v České republice. Pouze v tomto případě by totiž dodání zboží bylo zdanitelné a bylo předmětem daně v České republice. Česká DPH by pak byla na faktuře vystavené společnosti Herst vykázána správně a tato společnost by mohla uplatnit odpovídající odpočet daně.

29. To však předpokládá, že první dodání (A – B) musí být považováno za dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně. Pouze tehdy se místo prvního dodání podle článku 32 směrnice o DPH nachází v členském státě zahájení přepravy, zatímco místo následného dodání (B – Herst) se nachází v členském státě ukončení přepravy (v daném případě v České republice) [13].

2. Přičtení přeshraniční přepravy jednomu z dodání

30. Je proto třeba objasnit, zda může být přeshraniční přeprava přičtena předchozímu dodání (A – B), přestože společnost Herst zboží přepravila přímo od společnosti A k sobě (nebo ke svým odběratelům).

31. Na základě dosavadní judikatury Soudního dvora platí, že v případě řetězce prodejů s jediným fyzickým pohybem zboží může být za dodání uvnitř Společenství, a tudíž dodání osvobozené od daně, považováno pouze jedno z dotčených dodání [14]. Které z těchto dodání je výše uvedeným dodáním, závisí na tom, kterému dodání musí být přičtena přeshraniční přeprava zboží. Všechna ostatní dodání v řetězci prodejů, která nevykazují tento další pojmový znak přeshraniční přepravy, je tudíž třeba pokládat za vnitrostátní dodání.

a) Význam vlastnictví a práva nakládat se zbožím jako vlastník

32. S ohledem na konkrétní otázku položenou předkládajícím soudem stran práva podniku uprostřed dodavatelského řetězce (B) nakládat se zbožím jako vlastník je však třeba předem ještě jednou objasnit, že tento podnik, pokud je součástí dodavatelského řetězce, získal samozřejmě z hlediska DPH rovněž právo nakládat se zbožím jako vlastník a toto právo převádí dále na své odběratele (v daném případě na společnost Herst).

33. Z judikatury Soudního dvora nade vši pochybnost vyplývá, že se v dodavatelském řetězci s jedinou přepravou uskutečňuje několik dodání, a místo těchto dodání musí být stanoveno různě [15]. Je-li dodání definováno v souladu s čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH tím, že příjemci bylo poskytovatelem dáno právo nakládat se zbožím jako vlastník, pak musel toto právo získat i prostřední podnik (logicky alespoň na jednu sekundu). V opačném případě by se nejednalo o dvě dodání, nýbrž nanejvýš o jedno dodání a jednu službu. Proto stačí, aby prostřední podnik (B) umožnil svému odběrateli (společnosti Herst) „pouhý“ přístup k pořizovanému zboží, které předtím sám nabyl (avšak dosud nevyzvedl), aby bylo možné hovořit o tom, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo ze subjektu A na subjekt B a poté ze subjektu B na společnost Herst.

13 – Rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, body 40, 42 a 50).

14 – Rozsudky ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34), a ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45), a má stanoviska ve věcech AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 55) a EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 35).

15 – Srov. rozsudky ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 70), ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, body 34 až 36), a ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 50).

34. Na tomto zjištění (logickým důsledkem několika dodání je rovněž několik převodů práva nakládat se zbožím jako vlastník) se nic nezmění ani tehdy, kdyby vnitrostátní soukromé právo dovolovalo přímý převod vlastnictví z prvního (A) na poslední článek dodavatelského řetězce (v daném případě společnost Herst). Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH právě nehovoří – přinejmenším v některých jazykových zněních [16] – o tom, že někdo nabyl vlastnické právo, nýbrž že došlo k převodu práva nakládat s hmotným majetkem „jako vlastník“. Nakládat s něčím „jako vlastník“ však není nutně totéž jako nabýt vlastnictví. Zaprvé by daná osoba nenakládala s majetkem „jako vlastník“, nýbrž „jakožto vlastník“. A zadruhé by pojem „dodání“ používaný v právu DPH závisel na chápání vlastnictví v jednotlivých členských státech. Pojem „dodání zboží“ však není vázán na převod vlastnictví ve formách předvídaných použitelným vnitrostátním právem [17].

35. Již z této skutečnosti jednoznačně vyplývá, že okolnost, zda a kdy došlo k *soukromoprávnímu převodu vlastnictví* na prostřední podnik (B) nebo na poslední podnik v řetězci (Herst), je v zásadě irelevantní. Jak správně zdůrazňuje Komise, není formální vlastnictví rozhodující. Nabytí vlastnictví může mít význam nanejvýš jako indicie v rámci celkového posouzení, protože v naprosté většině případů je nabytí oprávnění nakládat s určitým majetkem jako vlastník spojeno s nabytím vlastnictví.

36. Na základě tohoto chápání se odkryje i smysl konstatování Soudního dvora k možnému nabytí vlastnického práva společností Arex ve smyslu českého práva v rozsudku Arex [18]. Soudní dvůr v uvedené věci považoval za rozhodující, zda k nabytí vlastnického práva došlo již nakládkou pohonných hmot příjemcem plnění, který zboží přepravoval (společností Arex). Nabytí vlastnictví přepravcem je proto velmi důležitou, avšak nikoli rozhodující indicií pro existenci dodání [19].

37. V této souvislosti již Soudní dvůr konstatoval, že roli hraje nejen to, kdo je během přepravy vlastníkem zboží ve smyslu vnitrostátního práva nebo kdo se zbožím skutečně nakládá [20]. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že na základě pouhé okolnosti, že zboží již bylo znovu prodáno, ještě nelze usuzovat, že přepravu je vždy třeba přičítat následujícímu dodání [21]. V tomto ohledu je pro účely přičtení pohybu zboží jednomu z dodání irelevantní i skutečnost, že došlo k pouhému dalšímu prodeji.

38. Právo nakládat s majetkem jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH je tedy pojato šířeji než vlastnictví ve smyslu soukromého práva. Ovšem stejně jako vlastnictví není toto právo vyloučeno právními omezeními. Tak jako stávající práva, např. právo nájemce, nevylučují právo vlastníka disponovat předmětem vlastnictví, nebrání právní omezení během celního režimu tranzitu právu pořizovatele nakládat s majetkem jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH.

39. Jako dílčí závěr lze tedy konstatovat, že okamžik nabytí vlastnictví podle vnitrostátního práva není rozhodující pro přičtení přepravy jednomu z dodání přicházejících v úvahu, a tedy pro určení, že se jedná o dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně.

16 – Takto v německém znění („wie ein Eigentümer“) a francouzském znění („comme un propriétaire“), avšak odlišně v anglickém znění („as owner“) a estonském znění („ ‚Kaubatarne‘ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“).

17 – Rozsudky ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 29), ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 39), ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 32), a ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, body 7 a 8).

18 – Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).

19 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40), a ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32 a násl.), v němž převod vlastnictví nehraje vůbec žádnou roli a více se vycházelo ze sdělení záměru dalšího prodeje.

20 – Není například sporu o tom, že zasílatel sice má aktuálně skutečnou moc nad věcí, avšak nikoli jako zúčastněný dodavatel, nýbrž jako přepravce jednající na účet dodavatele. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40).

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

b) Konkrétní přičtení přeshraniční přepravy v dodavatelském řetězci

40. Přičtení přeshraniční přepravy určitému dodání v rámci řetězce prodejů – zde jednomu ze dvou dodání (subjektem A pro subjekt B nebo subjektem B pro společnost Herst) – je podle judikatury Soudního dvora naopak nutno provést na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu [22].

41. V případě řetězových plnění je zejména nutné vzít v potaz, kým nebo na čí účet je přeprava prováděna [23]. Podle mého názoru musí být rozhodující, kdo nese při přepravě riziko nahodilé zkázy majetku [24].

42. V souladu s tím Soudní dvůr v celé řadě případů týkajících se dvoučlánkových řetězců prodeje (A – B – C) rozhodl, že přepravu již nelze přičítat „prvnímu" dodání, pokud právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník bylo již před přepravou převedeno na koncového odběratele (C), tedy na příjemce „druhého" dodání (B – C) [25].

43. Kdo již s dotčeným majetkem nakládá „jako vlastník", totiž zpravidla nese i riziko jeho nahodilé zkázy. Právo nakládat s majetkem podle své vůle, například jej zničit nebo spotřebovat, je totiž typickým výrazem oprávnění vlastníka [26]. Komise potud také ve svém vyjádření správně vychází z oprávnění činit rozhodnutí, která mají vliv na právní situaci daného majetku. Opačnou stranou tohoto oprávnění je ovšem i to, že vlastník nese riziko nahodilé zkázy dotčeného majetku (ztráty oprávnění činit rozhodnutí, která mají vliv na právní situaci tohoto majetku).

44. V tomto ohledu lze vycházet z toho, že ten, kdo musí nést riziko nahodilé zkázy, má i právo ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník [27].

45. Je sice možné – jak uvádí Česká republika – že otázku, kdo nese riziko nahodilé zkázy, není jakožto právní otázku vždy snadné zodpovědět. Odpověď je však jednodušší a vede k větší právní jistotě než celkové posouzení, při kterém není jasné, která kritéria mají být určující a jak mají být zvážena.

46. Naproti tomu lze na základě informace o tom, kdo nese uvedené riziko, nejsnadněji učinit závěr o roli dotčeného zúčastněného v dodavatelském řetězci [28]. Skutková domněnka totiž nasvědčuje tomu, že osoba, která zboží *dodává jiné osobě* a nese riziko nahodilé zkázy tohoto zboží během dodání, jedná i z právního hlediska jako dodavatel (a nikoli pouze jako zasílatel na účet někoho jiného). Je-li však dodavatelem přeshraničního dodání, musí být i jeho dodání dodáním zboží uvnitř Společenství osvobozeným od daně.

47. Převzetí nákladů na přepravu společností Herst v projednávané věci lze potud považovat pouze za indicii, že společnost Herst jednala na vlastní účet jako dodavatel. Jelikož však kupující nese náklady na přepravu z hospodářského hlediska zpravidla vždy (a to buď v ceně, nebo samostatně), není tato indicie použitelná za všech okolností. Pokud se prodávajícímu (v tomto případě subjektu B) podaří promítnout náklady na přepravu do ceny, společnost Herst ale nese riziko nahodilé zkázy během přepravy, je přesto nutné přičíst přeshraniční přepravu společnosti Herst.

22 – Rozsudky ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 32), ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 35), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32), ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27), a má stanoviska ve věcech AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 58 a násl.) a EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 56).

23 – Viz též rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40 *in fine*).

24 – Viz již mé stanovisko ve věci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 60).

25 – Srov. rozsudky ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 36), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 34), a ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 33).

26 – Viz již má stanoviska ve věcech AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 62) a EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 58).

27 – K tomu viz rovněž již mé stanovisko ve věci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 62).

28 – K tomu viz rovněž již mé stanovisko ve věci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 73).

48. Výše uvedené platí, aniž je dotčena otázka, kdo v těchto případech přepravu uskutečňuje navenek (v případech, které byly rozhodnuty, to byl většinou prostřední podnik)[29], a nezávisle na tom, jak má být právně kvalifikován vztah osoby, která má oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník, k předmětnému zboží[30] (tj. zda je již vlastníkem, anebo zda má pouze nárok na převod vlastnického práva).

49. Pro původní řízení to znamená, že rozhodující je, zda společnost Herst nabyla již před přeshraniční přepravou pohonných hmot oprávnění nakládat s těmito pohonnými hmotami takovým způsobem, že nesla riziko jejich nahodilé zkázy. Nelze vyloučit, že k tomu došlo již spolu s převodem vlastnictví v okamžiku nakládky v terminálu rafinérie, neboť vlastník věci zpravidla také nese riziko její ztráty. V takovém případě by v dvoučlánkovém řetězci bylo od daně osvobozeno druhé dodání (B – Herst) a společnost Herst by neměla nárok na odpočet daně.

50. Pokud by však bylo zboží před uskutečněním přepravy dále prodáno, a tedy by existoval tříčlánkový dodavatelský řetězec (A – B – Herst – D), bude výsledek mírně odlišný. Pak by přepravu neuskutečňoval poslední, nýbrž prostřední podnik v dodavatelském řetězci. V takovém případě – ponese-li společnost Herst nebezpečí nahodilé zkázy během přepravy – by bylo jeho dodání (tzn. třetí dodání Herst – D) dodáním přeshraničním, a tudíž osvobozeným od daně[31]. Ani v tomto případě by společnost Herst nemohla uplatnit nárok na odpočet DPH v České republice, nýbrž pouze v zemi zahájení přepravy.

51. Lze si však představit i situaci, kdy by byl okamžik přechodu nebezpečí na věci (se současným soukromoprávním nabytím vlastnictví či bez něj) upraven jinak. Předkládající soud uvádí, že na základě smluv běžně používaných v tomto odvětví může k nabytí vlastnictví, a v důsledku toho i k přechodu nebezpečí na kupujícího, který je zároveň přepravcem, dojít až v okamžiku propuštění zboží podléhajícího spotřební dani do volného oběhu.

52. Pokud by tomu tak bylo, pak by společnost Herst vystupovala během přeshraniční přepravy (tj. od rafinérie až do propuštění ke spotřebě v České republice) pouze jako zasílatel[32]. To by sice bylo poněkud neobvyklé, ale není to vyloučeno. Článek 32 první pododstavec směrnice o DPH to rovněž umožňuje, protože stanoví, že zboží může být přepraveno dodavatelem (zde subjekty A a B), pořizovatelem (zde subjektem B a společností Herst) nebo třetí osobou (tj. zasílatelem, v tomto případě společností Herst na účet A nebo B). V takovém případě by přeprava ve smyslu čl. 32 prvního pododstavce směrnice o DPH musela být přičtena buď dodání uskutečněnému subjektem A pro subjekt B, nebo dodání uskutečněnému subjektem B pro společnost Herst.

53. Skutečnost, zda by pak k dodání uskutečněnému subjektem B pro společnost Herst došlo v České republice, závisí na tom, zda má být přeprava přičtena prvnímu dodání (subjektem A pro subjekt B), což předpokládá, že první podnik (A) nesl riziko ztráty při přeshraničním dodání. Posledně uvedené by bylo neobvyklé, neboť subjekt A dovolil subjektu B převzít zboží i prostřednictvím třetího subjektu (v projednávané věci společnosti Herst), jejž A nezná. Není *prima facie* jasné, proč by subjekt A měl v takovém případě nést riziko nahodilé zkázy i po okamžiku vyzvednutí zboží.

54. Soudnímu dvoru však nepřísluší posuzovat, kdo nesl riziko ztráty během přeshraniční přepravy. To je spíše úkolem předkládajícího soudu[33].

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

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

31 – Unijní normotvůrce se pokouší tuto situaci (přepravu uskutečňovanou prostředním podnikem) nově upravit prostřednictvím fikce na základě nového článku 36a směrnice o DPH, který má být proveden do 1. ledna 2020 (Úř. věst. 2018, L 311, s. 3), a zajistit tak větší právní jistotu.

32 – Viz též rozsudek ze dne 20. června 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, bod 89).

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

3. Závěr

55. Souhrnně lze konstatovat, že při přičtení jediného přeshraničního pohybu zboží určitému dodání v rámci řetězového plnění je rozhodující to, kdo při přeshraniční přepravě zboží nese nebezpečí jeho nahodilé zkázy. Toto dodání je dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně, k němuž dochází v místě zahájení přepravy. Naproti tomu není rozhodné, kdo je během přepravy vlastníkem z hlediska soukromého práva nebo zda se přeprava uskutečňuje v rámci zvláštního celního režimu.

B. Ke druhé a třetí otázce

1. K přípustnosti a pochopení obou otázek

56. Druhá a třetí otázka se ve výsledku týkají vztahu mezi směrnicí a vnitrostátním právem. Ústavní zásada *in dubio mitius* v daňovém právu vyžaduje, aby byl vždy zvolen takový výklad vnitrostátního zákona, který je pro osobu povinnou k dani příznivější. Předpokladem pro to však je, že tato právní norma objektivně připouští více výkladových variant.

57. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však nelze jednoznačně dovodit, zda toto v projednávané věci vůbec přichází v úvahu. Je s podivem, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci AREX [34] nebyla relevance této zásady zmíněna, přestože výchozí skutkový stav a řada otázek byly takřka totožné. To si poněkud protiřečí s tvrzením předkládajícího soudu, že podle vnitrostátního práva přichází objektivně v úvahu více výkladových variant.

58. Přesto se nelze ztotožnit s názorem České republiky, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je již v tomto ohledu nepřípustná. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se totiž na předběžné otázky položené vnitrostátním soudem vztahuje domněnka relevance. Ten stanoví na vlastní odpovědnost právní a skutkový rámec, v němž klade otázky týkající se výkladu unijního práva. Soudní dvůr může odmítnout vydat rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [35].

59. I když – jak Komise správně zdůrazňuje – lze mít pochybnosti o tom, zda se zásada *in dubio mitius* v projednávané věci uplatní, nelze mít za to, že se jedná o hypotetickou situaci. Soudní dvůr by proto měl s tím související právní otázku zodpovědět.

60. Česká republika provedla směrnici o DPH v největším možném rozsahu. Pojmy směrnice o DPH a jejich výklad jsou dostatečně jasné. Avšak přičtení osvobození od daně jednomu z dodání v dodavatelském řetězci a následné určení místa ostatních dodání je spojeno s určitou mírou právní nejistoty. To je patrné z řady rozhodnutí Soudního dvora, jež byla dosud vynesena [36], a také z nového článku 36a směrnice o DPH [37], který má být proveden do 1. ledna 2020.

34 – Rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 – Rozsudky ze dne 17. září 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 32), ze dne 30. dubna 2014, Pfleger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 26), ze dne 22. června 2010, Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a ze dne 22. ledna 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, bod 19).

36 – Rozsudky ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), ze dne 26. července 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 – Směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých ustanovení systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy (Úř. věst. 2018, L 311, s. 3).

61. Za předpokladu, že vnitrostátní právní předpisy objektivně připouštějí, že lze výkladem dospět k odlišnému přičtení osvobození od daně jinému dodání, což vede k tomu, že se místo plnění v projednávané věci objektivně nachází na území České republiky, vyvstává otázka, v jakém vztahu je ústavní zásada *in dubio mitius* ke směrnici o DPH. Dále je třeba rozhodnout, zda může příznivější výklad vnitrostátního práva, jak je předvídán vnitrostátním ústavním právem, bránit výkladu, který je pro osobu povinnou k dani méně příznivý, avšak je slučitelný s unijním právem.

2. Otázka aplikační přednosti unijního práva nevyvstává

62. Povrchní posouzení by mohlo svádět k záporné odpovědi na tuto otázku, a to s poukazem na aplikační přednost unijního práva [38]. Pak by ovšem zůstala opominuta skutečnost, že se otázka nastolená předkládajícím soudem – pokud skutečně vyvstává – netýká aplikační přednosti unijního práva. Aplikační přednost unijního práva je totiž kolizní normou [39], která se týká vztahu mezi dvěma ustanoveními, která jsou sama o sobě použitelná. Tak tomu však v projednávaném případě není.

63. Směrnice o DPH není nařízením, nýbrž směrnicí, která je podle článku 288 SFEU určena pouze členskému státu. V zásadě tedy není přímo použitelná. Podle judikatury Soudního dvora [40] je unijní směrnice přímo použitelná pouze v případě, že je obsahově bezpodmínečná a dostatečně přesná.

64. Soudní dvůr nicméně výslovně uvedl, že taková směrnice nemůže sama ukládat povinnosti jednotlivci, takže jako taková nemůže být vůči jednotlivci uplatňována před vnitrostátními soudy [41]. Povinnosti vyplývající ze směrnice proto musí být provedeny do vnitrostátního práva, aby bylo možné se jich dovolávat přímo vůči jednotlivci.

65. Soudní dvůr tak vytvořil účinný prostředek k uplatnění unijního práva ve prospěch jednotlivce. V konečném výsledku se členský stát nemůže vůči jednotlivci dovolávat neprovedení či nesprávného provedení unijního práva. Tím je zabráněno tomu, aby stát mohl využít porušení unijního práva ve svůj prospěch [42]. Pokud by měl být výklad vnitrostátního práva podaný v souladu s unijním právem výkladem, který je pro osobu povinnou k dani příznivější, dospějí jak vnitrostátní zásada *in dubio mitius*, tak případná přímá použitelnost směrnice k témuž výsledku.

66. Zásada *in dubio mitius* tedy může vyvolávat samostatný účinek v oblasti DPH pouze tehdy, pokud výklad možný na vnitrostátní úrovni vede pro osobu povinnou k dani k příznivějšímu výsledku, než jaký stanoví směrnice. V takových případech je však přímá použitelnost směrnice o DPH vyloučena. Nedochází totiž ke kolizi dvou ustanovení, která jsou sama o sobě použitelná, takže otázka přednosti jednoho z těchto ustanovení nevyvstává.

38 – Rozsudky ze dne 9. března 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, body 17 a 18), ze dne 17. prosince 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, bod 3), a ze dne 15. července 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, s. 1270).

39 – Aplikační přednost je proto právem považována za kolizní normu, viz Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, s. 211 (212), Harald Schaumburg in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Kolín nad Rýnem 2015, bod 4.19 a násl., Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim in: Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, Mnichov, 8. vyd. 2018, § 10 bod 33).

40 – Rozsudky ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 26), ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 48 a 49), ze dne 12. prosince 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 18), ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 33), a ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25).

41 – Rozsudky ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 26), ze dne 12. prosince 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 22), ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, body 37 a 38), ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 20), a ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 48).

42 – V tomto smyslu výslovně rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 38), ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, body 22 a 23), a ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 49).

3. Nesoulad mezi směrnicí a vnitrostátním právem

67. Jedná se spíše o klasický případ nesouladu mezi směrnicí a vnitrostátním právem. Tento nesoulad musí být v zásadě vyřešen požadavkem konformního výkladu [43]. Tento požadavek vnitrostátnímu soudu umožňuje, aby v rámci svých pravomocí zajistil plnou účinnost unijního práva při rozhodování sporu, který mu byl předložen.

68. Zásada konformního výkladu vyžaduje, aby vnitrostátní soudy učinily vše, co spadá do jejich pravomoci s tím, že vezmou v úvahu veškeré vnitrostátní právo a použijí metody výkladu jím uznané, aby zajistily plnou účinnost dotčené směrnice a došly k výsledku, který bude v souladu s cílem sledovaným touto směrnicí [44].

4. Meze konformního výkladu

69. Požadavek konformního výkladu však má své meze. Povinnost vnitrostátního soudu vycházet z obsahu směrnice, pokud vykládá relevantní pravidla vnitrostátního práva, je omezena obecnými právními zásadami, zejména zásadou právní jistoty a zásadou zákazu zpětné účinnosti, a nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* [45].

70. Předkládající soud uvádí, že obecná právní zásada *in dubio mitius* slouží v České republice právní jistotě, neboť jasně upravuje účinky právní nejistoty nejasného zákona k tíži toho, kdo nejistotu způsobil. Jakožto právní zásada českého práva tedy představuje mez konformního výkladu stejně jako znění určitého ustanovení.

71. Skutečnost, že ne všechny vnitrostátní právní předpisy umožňují konformní výklad, vyplývá již z výše uvedené judikatury. Kromě toho mohou být členské státy za určitých okolností na základě unijního práva povinny nahradit způsobené škody, pokud nelze cíle stanoveného směrnicí dosáhnout prostřednictvím výkladu [46].

72. Pokud tedy není možný konformní výklad vnitrostátního práva, pak se jedná o vnitrostátní právo, které je sice v rozporu s unijním právem, avšak je použitelné ve prospěch osoby povinné k dani. Tato situace může nastat nejen v případě jednoznačně rozporného znění vnitrostátních předpisů, ale i tehdy, když právní zásady – v tomto případě ústavní zásada *in dubio mitius* – omezují výkladové možnosti pouze na jeden možný výklad. Dospět k takovémuto zjištění je nicméně úlohou předkládajícího soudu.

73. Tyto z hlediska unijního práva politováníhodné důsledky absence přímé použitelnosti směrnice mohou nastat i v jiných právních oblastech [47]. Je na členském státu, aby splnil prováděcí povinnost a zajistil, aby jeho vnitrostátní právní předpisy byly (jednoznačně) v souladu s unijním právem, chce-li se vyhnout tomu, aby vůči němu Komise zahájila řízení o nesplnění povinnosti.

43 – Rozsudky ze dne 4. července 2006, Adeneler a další (C-212/04, EU:C:2006:443, body 109 a 110), ze dne 16. června 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, body 44 a 47), ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 114), ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 26), a ze dne 13. listopadu 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, bod 8).

44 – Rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 24), ze dne 4. července 2006, Adeneler a další (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 111), a ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, body 115, 116, 118 a 119).

45 – Rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 25), ze dne 4. července 2006, Adeneler a další (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 110), a ze dne 16. června 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386), body 44 a 47).

46 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. ledna 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, body 42 a 43), ze dne 4. července 2006, Adeneler a další (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 112), a ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 27).

47 – Viz např. rozsudky ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 52), ze dne 12. prosince 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 31, pokud určitý subjekt neměl dostatečnou vazbu na stát), a ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 30).

5. Závěr

74. Zásada neutrality DPH ani žádná jiná zásada unijního práva nebrání aplikaci jinak znějícího vnitrostátního práva, pokud se jednotlivec sám přímo nedovolává nebo nemůže dovolávat směrnice o DPH a není ani možný konformní výklad vnitrostátního práva (v daném případě vzhledem k zásadě *in dubio mitius*).

C. Ke třetí otázce

75. Prostřednictvím třetí otázky se předkládající soud táže, zda v případě „možnosti aplikace" zásady *in dubio mitius* je třeba právní pojem „dodání" a právní pojem „přeprava zboží", které mají (či nemají) shodný obsah jak pro účely směrnice o DPH, tak pro účely směrnice o spotřebních daních, považovat objektivně za právně nejisté a nabízející dvojí výklad.

76. Jak již bylo uvedeno výše, jsou pro účely určení místa dodání podle článku 32 směrnice o DPH rozhodující pouze pojmy používané v oblasti DPH a tyto pojmy nelze považovat za objektivně nejisté. S určitou mírou právní nejistoty je spjato „pouze" přičtení osvobození od daně jednomu z dodání v rámci dodavatelského řetězce a následné určení místa ostatních dodání.

77. Tím však není vyloučeno, že formulace obsažené ve vnitrostátním právu musí být ve vlastním kontextu (systematika, historie vzniku, smysl a účel) vykládány i přes stejné znění odlišně. Zásada *in dubio mitius* se vztahuje pouze na vnitrostátní právo, takže v této souvislosti je rozhodující pouze to, zda vnitrostátní ustanovení nabízejí objektivně několik možností výkladu.

78. Toto zjištění zůstává otázkou vnitrostátního práva, na niž může odpovědět pouze předkládající soud.

V. Závěry

79. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Krajským soudem v Praze (Česká republika) odpověděl následovně:

„1) Při přičtení jediného přeshraničního pohybu zboží určitému dodání v rámci řetězového plnění je rozhodující to, kdo při přeshraniční přepravě zboží nese nebezpečí jeho nahodilé zkázy. Toto dodání je dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně, k němuž dochází v místě zahájení přepravy.

2) Zásada neutrality daně z přidané hodnoty ani žádná jiná zásada unijního práva nebrání aplikaci ústavní zásady vnitrostátního práva *in dubio mitius*, která orgánům veřejné moci přikazuje v situaci nejednoznačnosti právní normy, která objektivně nabízí více možných výkladových variant, vycházet z výkladové varianty ve prospěch adresáta právní normy (zde osoby povinné k dani)."