Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 3. októbra 2019 [1]

Vec C-401/18

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Krajský soud v Praze (Česká republika)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Výrobky podliehajúce spotrebnej dani – Oslobodenie od dane vzťahujúce sa na dodanie tovaru, ktorý sa odosiela alebo prepravuje v rámci Únie – Reťazové transakcie – Priradenie pohybu tovaru k určitému dodaniu v rámci dodávateľského reťazca – Preprava tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v režime podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane – Prednosť práva Únie – Medze konformného výkladu – Zásada *in dubio mitius*“

I. Úvod

1. Ústredným bodom tohto konania je už po niekoľkýkrát otázka s mimoriadnym významom pre prax, a síce ktoré plnenie v cezhraničnom dodávateľskom reťazci s *niekoľkými* plneniami treba v prípade *jediného* fyzického pohybu tovaru považovať za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. Keďže žalobkyňa vo veci samej uplatňuje nárok na odpočítanie dane, tvrdí, že *nebola* príjemcom dodania v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane.

2. Aj keď sa Súdny dvor takýmito situáciami opakovane [2] zaoberal, vnútroštátny súd sa domnieva, že doterajšia judikatúra Súdneho dvora ešte stále nestanovuje jasné kritériá pre určenie miesta dodania a priradenie oslobodenia od dane k jednému z dodaní v dodávateľskom reťazci. Rozhodujúcim kritériom je v tejto súvislosti prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník. V tomto ohľade vykazuje toto konanie takú osobitosť, že dodávané pohonné hmoty boli prepravované v režime podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane. Súdny dvor však už v rozsudku Arex rozhodol, že táto skutočnosť je z hľadiska dane z pridanej hodnoty (DPH) irelevantná. [3]

3. Toto konanie teda Súdnemu dvoru poskytuje ďalšiu možnosť spresniť kritériá pre priradenie pohybu tovaru k určitému dodaniu v rámci predajného reťazca a pričiniť sa o väčšiu právnu istotu v tejto otázke.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Otázkou priradenia pohybu tovaru k určitému dodaniu v rámci tzv. reťazovej transakcie v rámci Spoločenstva sa Súdny dvor už zaoberal v mnohých konaniach; pozri napríklad rozsudky z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); z 21. februára 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Nad rámec toho vyvstávajú otázky v súvislosti s ústavnou zásadou *in dubio mitius* v Českej republike. Podľa tejto zásady sa musí daňové pravidlo vždy vykladať v prospech zdaniteľnej osoby, pokiaľ objektívne existuje viac výkladových variantov. Pokiaľ variant, ktorý je pre zdaniteľnú osobu priaznivejší, nezodpovedá výkladovému variantu, ktorý je v súlade s právom Únie, vyvstáva otázka, aký je vzťah medzi vnútroštátnym ústavným právom a právom Únie.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Právny rámec Únie je vymedzený ustanoveniami smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) [4].

6. Článok 2 smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

7. Pojem „dodanie tovaru“ je v článku 14 ods. 1 tej istej smernice definovaný ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

8. Článok 32 prvý odsek smernice o DPH upravuje miesto dodania a znie takto:

„Ak tovar odosiela alebo prepravuje dodávateľ, nadobúdateľ alebo tretia osoba, za miesto dodania sa považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi.“

9. V kapitole 4 hlavy IX s názvom „Oslobodenie od dane“ článok 138 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

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

B. České právo

10. Pokiaľ ide o uplatniteľné české právo, je potrebné odkázať najmä na § 64 zákona o DPH [5], ktorým Česká republika transponovala článok 138 smernice o DPH. Právo odpočítať daň podľa článku 167 a nasl. smernice o DPH bolo transponované do § 72 a nasl. zákona o DPH.

11. Vnútroštátny súd navyše poukazuje na ústavnú zásadu *in dubio mitius* (v pochybnostiach postupovať miernejšie). Jej cieľom je podľa vnútroštátneho súdu limitovať dopady právnej neistoty na adresátov nejednoznačných ustanovení právnych predpisov v prípadoch, keď sa im majú ukladať povinnosti štátom ako subjektom zodpovedným za obsah a zrozumiteľnosť platnej právnej úpravy.

4 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

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

12. V českom daňovom práve teda podľa vnútroštátneho súdu platí, že ak je k dispozícii viac výkladov normy verejného práva, je potrebné zvoliť ten, ktorý vôbec, resp. čo najmenej zasahuje do konkrétneho základného práva alebo slobody. Vnútroštátny súd zastáva názor, že právna úprava uplatniteľná na posúdenie predmetného prípadu nie je jasná. Právo na odpočítanie dane by sa preto malo podľa vnútroštátneho súdu už z tohto dôvodu priznať podľa vnútroštátneho práva na základe zásady *in dubio mitius*.

III. Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

13. Žalobkyňa vo veci samej (spoločnosť Herst, s.r.o., ďalej len „Herst“) sa na vnútroštátnom súde domáha nároku na odpočítanie dane. Herst podniká okrem iného v oblasti autodopravy a vlastní niekoľko čerpacích staníc pohonných hmôt. Pomocou vlastných dopravných prostriedkov zabezpečuje prepravu pohonných hmôt z iných členských štátov Európskej únie (Rakúsko, Nemecko, Slovensko, Slovinsko) do miesta určenia, ktorým je Česká republika. Tovar bol počas predmetnej transakcie niekoľkokrát ďalej predaný, ale v jej rámci sa uskutočnila jediná preprava (spoločnosťou Herst) ku koncovému odberateľovi v Českej republike.

14. Herst bola v mnohých prípadoch koncovým odberateľom pohonných hmôt. Nakupovala ich od dodávateľov registrovaných na účely DPH v Českej republike. V tomto ohľade sa Herst nachádzala na konci dodávateľského reťazca. V iných prípadoch pohonné hmoty ďalej predávala svojim odberateľom. V týchto prípadoch sa nachádzala uprostred dodávateľského reťazca. Herst pritom svojim dodávateľom nefakturovala cenu prepravy, ale pohonné hmoty získavala za ceny nezahŕňajúce prepravu.

15. Herst spravidla uskutočňovala objednávky prostredníctvom českých dodávateľov, ktorí pohonné hmoty predtým alebo následne získali v rafinérii v inom členskom štáte. V tejto súvislosti uviedla, z ktorého terminálu rafinérie bude odoberať tovar, dátum a prípadne čas nakládky, meno vodiča, evidenčné číslo vozidla a návesu, požadované množstvo pohonných hmôt a miesto vykládky.

16. Po uhradení zálohovej faktúry si Herst mohla tovar vyzdvihnúť podľa pokynov od českých dodávateľov. Herst preberala pohonné hmoty v iných členských štátoch priamo na termináloch rafinérií. Pri predávaní tovaru nebol prítomný žiadny zo zmluvných partnerov zapojených do obchodného reťazca. Následne Herst doviezla pohonné hmoty do Českej republiky. Tam po prekročení hraníc prebehlo colné konanie. Pohonné hmoty boli z hľadiska spotrebnej dane prepustené do voľného obehu a žalobkyňa pokračovala v preprave do miesta vykládky, teda k svojim čerpacím staniciam alebo čerpacím staniciam svojich odberateľov.

17. Správca dane počas daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2010 až máj 2013 a júl a august 2013 zistil, že žalobkyňa uplatňovala z dodávok pohonných hmôt nárok na odpočítanie dane, ako keby išlo o plnenie v tuzemsku. K dodaniu tovaru totiž podľa správcu dane nedochádzalo v Českej republike, ale v iných členských štátoch, v ktorých sa pohonné hmoty nachádzali v dobe, keď ich odoslanie alebo preprava začala. Podľa správcu dane teda ide o dodanie uskutočnené pre Herst v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane a ktoré pre spoločnosť Herst nezakladá nárok na odpočítanie dane.

18. Vzhľadom na to, že žalobkyňa zakúpený tovar sama naložila v iných členských štátoch a na svoje náklady ho prepravila do Českej republiky na účely uskutočnenia svojej ekonomickej činnosti, považoval správca dane dodanie tovaru medzi českými dodávateľmi a žalobkyňou za dodanie zakladajúce prepravu tovaru. Správca dane preto zrušil neoprávnene uplatnené odpočítanie dane a dodatočnými platobnými výmermi vymeral žalobkyni DPH za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia. Zároveň uložil spoločnosti Herst povinnosť uhradiť penále.

19. Žalobkyňa podala proti dodatočným platobným výmerom odvolania, v ktorých najmä upozorňovala na to, že preprava pohonných hmôt medzi členskými štátmi prebiehala v režime podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane. Preprava prebiehala pod colným dohľadom. Až po jej ukončení bol tovar v tom istom členskom štáte prepustený do voľného obehu. Podľa žalobkyne je preto vylúčené, aby nadobudla práva k tovaru už predtým v mieste začatia prepravy (teda v zahraničí).

20. Napadnutými rozhodnutiami správca dane dodatočné platobné výmery potvrdil. Herst podala proti napadnutým rozhodnutiam žalobu. Krajský soud v Praze (Česká republika) prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru prostredníctvom konania o predbežnej otázke podľa článku 267 ZFEÚ niekoľko otázok. Po vyhlásení rozsudku Súdneho dvora vo veci Arex [6] obmedzil po otázke Súdneho dvora svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania na tieto tri otázky:

1. Nadobúda „právo nakladať s tovarom ako vlastník“ v zmysle smernice o DPH zdaniteľná osoba, ak nakúpi tovar od inej zdaniteľnej osoby priamo pre konkrétneho odberateľa s cieľom splniť jeho z časového hľadiska predchádzajúcu objednávku (určujúcu druh tovaru, jeho množstvo, miesto pôvodu a čas dodania), ak sama s tovarom nijako fyzicky nenakladá, keďže v súvislosti s uzatvorením kúpnej zmluvy jej odberateľ súhlasí s tým, že si zaistí prepravu tovaru z miesta jeho pôvodu, a ona mu tak iba sprostredkuje prístup k požadovanému tovaru prostredníctvom svojich dodávateľov a odovzdá informácie nevyhnutné na prevzatie tovaru (v jej mene alebo v mene jej subdodávateľov v reťazci), pričom jej ziskom z transakcie je rozdiel medzi nákupnou a predajnou cenou tohto tovaru bez toho, aby bola v rámci reťazca fakturovaná cena prepravy tovaru?

2. Bráni zásada neutrality DPH či akýkoľvek iný princíp práva Únie uplatneniu ústavnej zásady vnútroštátneho práva *in dubio mitius*, ktorá orgánom verejnej moci prikazuje v situácii nejednoznačnosti právnej normy, ktorá objektívne ponúka viac možných výkladových variantov, vychádzať z výkladového variantu v prospech adresáta právnej normy (v tomto prípade zdaniteľnej osoby)? Bolo by uplatnenie tejto zásady v súlade s právom Únie aspoň vtedy, pokiaľ by sa obmedzila na situácie, v ktorých relevantné skutkové okolnosti prípadu predchádzali záväznému výkladu spornej právnej otázky Súdnym dvorom Európskej únie, ktorý za správnu určil iný, pre daňový subjekt menej ústretový výkladový variant?

3. V prípade možnosti uplatnenia zásady *in dubio mitius*: Bolo možné z hľadiska obmedzení daných právom Únie v dobe, kedy sa uskutočnili zdaniteľné plnenia v prejednávanej veci (november 2010 až máj 2013), považovať otázku, či právny pojem dodanie, resp. právny pojem preprava tovaru má (alebo nemá) zhodný obsah tak na účely smernice o DPH, ako aj na účely smernice o spotrebných daniach, objektívne za z právneho hľadiska neistú a ponúkajúcu dvojaký výklad?

21. V konaní na Súdnom dvore predložili svoje písomné pripomienky Herst, Česká republika a Európska komisia.

IV. Právne posúdenie

A. O prvej otázke

22. Prvá otázka sa týka článku 138 smernice o DPH, ktorý upravuje oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva. Od existencie takéhoto dodania napokon závisí, či sa spoločnosti Herst oprávnene nepriznalo právo na odpočítanie dane. Pokiaľ totiž bolo dodanie uskutočnené pre Herst oslobodené od dane, nemala by táto spoločnosť ani nárok na odpočítanie dane. Herst by sa naopak musela v súlade so súkromnoprávnymi predpismi domáhať voči svojim dodávateľom vrátenia DPH, ktorú zaplatila bez právneho dôvodu.

6 Rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

1. Spresnenie prvej prejudiciálnej otázky

23. Cieľom ustanovení smernice o DPH upravujúcich cezhraničné dodanie tovarov je totiž vykonať zásadu štátu určenia. Podľa tejto zásady sa musí zabezpečiť, aby sa DPH ako daň zo spotreby zaplatila v členskom štáte konečnej spotreby. Z tohto dôvodu sa v prípade cezhraničného dodania podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) a článku 40 smernice o DPH zdaňuje nadobudnutie tovaru v krajine určenia. S cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu sa dodanie toho istého tovaru musí najskôr oslobodiť od dane v štáte pôvodu.[7] Dodanie v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva teda predstavujú jedno a to isté hospodárske plnenie.[8]

24. Problémy však nastanú, ak existuje viac dodaní (dodávateľský reťazec), ale tovar sa prepravuje len v rámci jedinej prepravy (od prvého k poslednému článku dodávateľského reťazca) (reťazová transakcia). V tomto prípade totiž prichádza do úvahy viacero dodávok tovaru v rámci Spoločenstva, ale oslobodenie od dane na základe článku 138 smernice o DPH sa môže vzťahovať len na jedno dodanie.[9] Dodaním tovaru v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane sa pritom určuje miesto nasledujúcich a predchádzajúcich dodaní v dodávateľskom reťazci.[10] Toto miesto sa v súlade s článkom 32 prvým odsekom smernice o DPH nachádza v prípade všetkých dodaní, ktoré predchádzajú dodaniu v rámci Spoločenstva oslobodenému od dane, v štáte pôvodu a v prípade všetkých neskorších dodaní v štáte určenia.[11] Rozhodujúce preto je, ku ktorému z dodaní v dodávateľskom reťazci možno priradiť cezhraničnú prepravu.

25. Vnútroštátny súd sa prvou otázkou pýta na kritériá, ktorými sa môže a musí riadiť priradenie.

26. Skutočnosť, že Herst prepravovala a odbavovala tovar v osobitnom colnom konaní (a to v režime s podmienečným oslobodením od spotrebnej dane), je v tejto súvislosti v zásade irelevantná. Ako už totiž Súdny dvor rozhodol vo veci Arex[12], otázka priradenia oslobodenia od DPH k jednému z dodaní je čisto otázkou DPH, ktorej základné prvky nie sú zmenené režimom podmienečného oslobodenia od spotrebnej dane. Preto podľa všeobecných pravidiel pre DPH treba zistiť, ktoré dodanie v dodávateľskom reťazci sa má považovať za oslobodené dodanie v rámci Spoločenstva.

27. Ďalej sa vnútroštátny súd pýta, či predávajúci (subjekt B) uprostred dvojčlánkového dodávateľského reťazca (A – B – Herst) získa právo nakladať s tovarom ako vlastník, aj keď svojmu odberateľovi (v danom prípade spoločnosti Herst) len sprostredkúva prístup k tovaru – ktorý sa ešte nachádza u subjektu A (teda u jeho dodávateľa) – a Herst uskutoční nadväzujúcu prepravu na vlastné náklady.

28. Na účely odpočítania DPH spoločnosti Herst je však za danej konštelácie rozhodujúce, či sa miesto dodania uskutočneného subjektom B pre Herst nachádza v Českej republike. Len v tomto prípade by totiž dodanie tovaru bolo zdaniteľné a predmetom dane v Českej republike. Česká DPH by potom bola na faktúre vystavenej spoločnosti Herst uvedená správne a táto spoločnosť by mohla uplatniť zodpovedajúce odpočítanie dane.

7 Pozri tiež moje návrhy vo veciach 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 z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 31); z 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, bod 28), a z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 23 a 24).

9 Rozsudky z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34) a zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45), ako aj moje návrhy vo veciach 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 Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 50).

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

12 Rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 66 a nasl., ako aj 73 a 74); pozri tiež moje návrhy vo veci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 69 a nasl.).

29. To však predpokladá, že prvé dodanie (A – B) sa musí považovať za dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. Len vtedy sa miesto prvého dodania podľa článku 32 smernice o DPH nachádza v členskom štáte začatia prepravy, zatiaľ čo miesto následného dodania (B – Herst) sa nachádza v členskom štáte ukončenia prepravy (v danom prípade v Českej republike).[13]

2. Priradenie cezhraničnej prepravy k jednému z dodaní

30. Preto je potrebné objasniť, či možno cezhraničnú prepravu priradiť k predchádzajúcemu dodaniu (A – B) napriek tomu, že Herst tovar prepravila priamo od spoločnosti A k sebe (alebo k svojim odberateľom).

31. Vychádzajúc z doterajšej judikatúry Súdneho dvora platí, že v prípade reťazového predaja, v rámci ktorého dôjde len k jednému fyzickému premiestneniu výrobkov, možno iba jedno z dodaní považovať za dodanie v rámci Spoločenstva, a teda za dodanie, ktoré je oslobodené od dane.[14] Ktoré z dodaní sa považuje za takéto dodanie, závisí od toho, ku ktorému dodaniu možno priradiť cezhraničnú prepravu tovaru. Všetky ostatné dodania v rámci reťazového predaja, ktoré nespĺňajú tento ďalší pojmový znak cezhraničnej prepravy, je preto potrebné považovať za vnútroštátne dodania.

a) Význam vlastníctva a práva nakladať s tovarom ako vlastník

32. Vzhľadom na konkrétnu otázku položenú vnútroštátnym súdom, pokiaľ ide o právo podniku uprostred dodávateľského reťazca (B) nakladať s tovarom ako vlastník, je však potrebné najprv ešte raz objasniť, že tento podnik, pokiaľ je súčasťou dodávateľského reťazca, získal samozrejme z hľadiska DPH tiež právo nakladať s tovarom ako vlastník a toto právo prevádza ďalej na svojich odberateľov (v danom prípade na Herst).

33. Z judikatúry Súdneho dvora nepochybne vyplýva, že v dodávateľskom reťazci s jedinou prepravou sa uskutočňuje niekoľko dodaní a miesto týchto dodaní musí byť stanovené rôzne.[15] Ak sa dodanie definuje v súlade s článkom 14 ods. 1 smernice o DPH tak, že príjemcovi dal poskytovateľ právo nakladať s tovarom ako vlastník, tak potom musel toto právo získať aj prostredný podnik (logicky aspoň na jednu sekundu). V opačnom prípade by sa nejednalo o dve dodania, ale nanajvýš o jedno dodanie a jednu službu. Preto stačí, aby prostredný podnik (B) umožnil svojmu odberateľovi (spoločnosti Herst) „jednoduchý“ prístup k nadobúdanému tovaru, ktorý predtým sám nadobudol (ale doposiaľ nevyzdvihol), aby bolo možné hovoriť o tom, že právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo zo subjektu A na subjekt B a potom zo subjektu B na Herst.

34. Na tomto zistení (logickým dôsledkom niekoľkých dodaní je tiež niekoľko prevodov práva nakladať s tovarom ako vlastník) sa nič nezmení ani vtedy, keď by vnútroštátne civilné právo dovoľovalo priamy prevod vlastníctva z prvého (A) na posledný článok dodávateľského reťazca (v danom prípade Herst). Článok 14 ods. 1 smernice o DPH nehovorí, aspoň pokiaľ ide o niektoré jazykové verzie,[16] priamo o tom, že niekto nadobudol vlastnícke právo, ale že došlo k prevodu práva nakladať s hmotným majetkom „ako majiteľ“. Nakladať s niečím „ako majiteľ“ však nie je nevyhnutne to isté ako nadobudnúť

13 Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, body 40, 42 a 50).

14 Rozsudky z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 34), a zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, bod 45), ako aj moje návrhy vo veciach 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 Pozri rozsudky z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 70); z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, body 34 až 36), a zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 50).

16 V nemeckej verzii „wie ein Eigentümer“, vo francúzskej verzii „comme un propriétaire“; inak ale v anglickej („as owner“) a estónskej verzii („‚Kaubatarne‘ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“).

vlastníctvo. Na jednej strane by daná osoba nenakladala s majetkom „ako majiteľ“, ale „z pozície majiteľa“. Na druhej strane by pojem „dodanie“ používaný v práve v oblasti DPH závisel na chápaní vlastníctva v jednotlivých členských štátoch. Pojem „dodanie tovaru“ sa však neviaže na prevod vlastníctva vo formách stanovených uplatniteľným vnútroštátnym právom. [17]

35. Už z tejto skutočnosti jednoznačne vyplýva, že okolnosť, či a kedy došlo k súkromnoprávnemu prevodu vlastníctva na stredný podnik (B) alebo na posledný podnik v reťazci (Herst), je v zásade irelevantná. Ako správne zdôrazňuje Komisia, formálne vlastníctvo nie je rozhodujúce. Nadobudnutie vlastníctva môže mať význam nanajvýš ako indícia v rámci celkového posúdenia, pretože vo veľkej väčšine prípadov sa nadobudnutie oprávnenia nakladať s určitým majetkom ako vlastník spája s nadobudnutím vlastníctva.

36. Na základe takéhoto chápania sa odkryje aj zmysel konštatovania Súdneho dvora k možnému nadobudnutiu vlastníckeho práva spoločnosťou Arex v zmysle českého práva v rozsudku Arex. [18] Súdny dvor v uvedenej veci považoval za rozhodujúce, či k nadobudnutiu vlastníckeho práva došlo už nakládkou pohonných hmôt príjemcom plnenia, ktorý tovar prepravoval (spoločnosťou Arex). Nadobudnutie vlastníctva prepravcom je preto vo vzťahu k dodaniu veľmi dôležitou, nie však rozhodujúcou indíciou. [19]

37. V tejto súvislosti už Súdny dvor konštatoval, že nie je podstatné, kto sa počas prepravy považuje podľa vnútroštátneho práva za majiteľa veci alebo kto vykonáva skutočnú kontrolu nad tovarom. [20] Súdny dvor tiež rozhodol, že na základe samotnej okolnosti, že tovar už bol opäť predaný, ešte nemožno usudzovať, že prepravu je vždy potrebné priradiť k nasledujúcemu dodaniu. [21] Ani skutočnosť, že dôjde len k ďalšiemu predaju, nie je v tomto ohľade pre priradenie premiestnenia tovaru ku konkrétnemu dodaniu relevantná.

38. Právo nakladať s majetkom ako majiteľ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH sa teda poníma širšie ako vlastníctvo v zmysle súkromného práva. Rovnako ako vlastníctvo však toto právo nie je vylúčené právnymi obmedzeniami. Tak ako existujúce práva, napríklad právo nájomcu, nevylučujú právo vlastníka disponovať predmetom vlastníctva, nebráni právne obmedzenie počas colného režimu tranzit právu nadobúdateľa nakladať s majetkom ako majiteľ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH.

39. Ako čiastkový návrh teda možno uviesť, že okamih nadobudnutia vlastníctva podľa vnútroštátneho práva nie je rozhodujúci pre priradenie prepravy k jednému z dodaní prichádzajúcich do úvahy, a teda pre určenie, že ide o dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od dane.

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

18 Pozri rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).

19 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40), a z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32 a nasl.), v ktorom prevod vlastníctva nie je vôbec podstatný, a viac sa vychádzalo z oznámenia zámeru ďalšieho predaja.

20 Napríklad je nesporné, že zasielateľ síce má aktuálne skutočnú moc nad vecou, ale nie ako zúčastnený dodávateľ, ale ako prepravca konajúci na účet dodávateľa. Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40).

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

b) Konkrétne priradenie cezhraničnej prepravy v dodávateľskom reťazci

40. Priradenie cezhraničnej prepravy k dodaniu v rámci reťazového predaja – v tomto prípade k jednému z dvoch dodaní (subjektom A pre subjekt B alebo subjektom B pre Herst) – sa musí podľa judikatúry Súdneho dvora vykonať na základe podrobného posúdenia všetkých osobitných okolností jednotlivého prípadu. [22]

41. V prípade reťazových plnení je najmä potrebné zohľadniť, prostredníctvom koho alebo na koho účet sa preprava vykoná. [23] Podľa môjho názoru musí byť rozhodujúce, kto znáša pri preprave nebezpečenstvo náhodného zániku majetku. [24]

42. V súlade s vyššie uvedenými skutočnosťami Súdny dvor vo viacerých prípadoch týkajúcich sa dvojčlánkových reťazových predajov (A – B – C) rozhodol, že prepravu viac nemožno priradiť k „prvému“ dodaniu, ak už pred prepravou konečnému odberateľovi (C), t. j. príjemcovi „druhého“ dodania (B – C) bolo prevedené právo nakladať s vecou ako vlastník. [25]

43. Kto už nakladá s tovarom „ako vlastník“, bude totiž spravidla znášať aj nebezpečenstvo jeho náhodného zániku. Právo nakladať s tovarom podľa svojej vôle, napríklad ho zničiť alebo spotrebovať, je typickým prejavom práva vlastníka. [26] Komisia do tej miery tiež vo svojom vyjadrení správne vychádza z oprávnenia robiť rozhodnutia, ktoré majú vplyv na právnu situáciu daného majetku. Toto oprávnenie má však aj odvrátenú stránku, ktorá spočíva v tom, že majiteľ znáša nebezpečenstvo náhodného zániku tovaru (straty oprávnenia robiť rozhodnutia, ktoré majú vplyv na právnu situáciu tohto majetku).

44. V tomto ohľade možno predpokladať, že ten, kto je povinný znášať nebezpečenstvo náhodného zániku, má právo v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH nakladať s tovarom ako vlastník. [27]

45. Je síce možné – ako to uvádza Česká republika – že na otázku, kto znáša nebezpečenstvo náhodného zániku, nie je ako na právnu otázku vždy ľahké odpovedať. Odpoveď je však jednoduchšia a vedie k väčšej právnej istote než celkové posúdenie, pri ktorom nie je jasné, aké kritériá majú byť určujúce a ako sa majú zvážiť.

46. Podľa toho, kto znáša nebezpečenstvo, totiž možno posúdiť úlohu subjektov, ktoré sa zúčastnili na dodávateľskom reťazci. [28] Uplatní sa totiž skutková domnienka, v zmysle ktorej osoba, ktorá *dodá* tovar *inej osobe* a znáša nebezpečenstvo jeho náhodného zániku, koná aj z právneho hľadiska ako dodávateľ (a nielen ako zasielateľ na účet niekoho iného). Ak je však dodávateľom cezhraničného dodania, musí byť aj jej dodanie dodaním tovaru v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane.

47. Prevzatie nákladov na prepravu spoločnosťou Herst v prejednávanej veci možno do tej miery považovať len za indíciu, že Herst konala na vlastný účet ako dodávateľ. Keďže však kupujúci znáša náklady na prepravu z hospodárskeho hľadiska spravidla vždy (a to v cene alebo samostatne), nie je táto indícia použiteľná za všetkých okolností. Pokiaľ sa predávajúcemu (v tomto prípade subjektu B) podarí premietnuť náklady na prepravu do ceny, ale Herst znáša nebezpečenstvo náhodného zániku počas prepravy, je nutné priradiť cezhraničnú prepravu spoločnosti Herst.

22 Rozsudky z 21. februára 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, bod 32); z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 35); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32); zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 27), ako aj moje návrhy vo veciach AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 58 a nasl.) a EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, bod 56).

23 Pozri tiež rozsudok zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 40 *in fine*).

24 Pozri už moje návrhy vo veci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 60).

25 Pozri rozsudky z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, bod 36); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 34), a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 33).

26 Pozri už moje návrhy vo veciach 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 pozri tiež už moje návrhy vo veci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 62).

28 K tomu pozri tiež už moje návrhy vo veci AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, bod 73).

48. Uvedené platí bez toho, aby bola dotknutá otázka, kto v týchto prípadoch prepravu uskutočňuje navonok (v prípadoch, ktoré boli rozhodnuté, to bol väčšinou prostredný podnik),[29] a nezávisle od toho, ako sa má právne kvalifikovať vzťah osoby, ktorá má oprávnenie nakladať s tovarom ako vlastník, k predmetnému tovaru[30] (teda či je už majiteľom, alebo či má len nárok na prevod vlastníckeho práva).

49. Z uvedeného pre vec samu vyplýva, že rozhodujúca je tá okolnosť, či Herst pred cezhraničnou prepravou pohonných hmôt nadobudla právo nakladať s pohonnými hmotami takým spôsobom, že znášala nebezpečenstvo ich náhodného zániku. Nemožno vylúčiť, že k tomu došlo už spolu s prevodom vlastníctva v okamihu nakládky v termináli rafinérie, pretože majiteľ veci spravidla tiež znáša nebezpečenstvo jej straty. V takom prípade by v dvojčlánkovom reťazci bolo od dane oslobodené druhé dodanie (B – Herst) a Herst by nemala nárok na odpočítanie dane.

50. Pokiaľ by však bol tovar pred uskutočnením prepravy ďalej predaný, a teda existoval by trojčlánkový dodávateľský reťazec (A – B – Herst – D), bude výsledok mierne odlišný. Potom by prepravu neuskutočňoval posledný, ale prostredný podnik v dodávateľskom reťazci. V takomto prípade – ak bude Herst znášať nebezpečenstvo náhodného zániku počas prepravy – by bolo jeho dodanie (to znamená tretie dodanie Herst – D) dodaním cezhraničným, a teda oslobodeným od dane.[31] Ani v tomto prípade by Herst nemohla uplatniť nárok na odpočítanie DPH v Českej republike, ale len v krajine začatia prepravy.

51. Možno si však predstaviť aj situáciu, že by bol okamih prechodu nebezpečenstva na veci (so súčasným súkromnoprávnym nadobudnutím vlastníctva alebo bez neho) upravený inak. Vnútroštátny súd uvádza, že na základe zmlúv bežne používaných v tomto odvetví môže k nadobudnutiu vlastníctva, a v dôsledku toho aj k prechodu nebezpečenstva na kupujúceho, ktorý je zároveň prepravcom, dôjsť až v okamihu prepustenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do voľného obehu.

52. Ak by to tak bolo, potom by Herst vystupovala počas cezhraničnej prepravy (teda od rafinérie až po prepustenie k spotrebe v Českej republike) len ako zasielateľ.[32] Bolo by to síce trochu neobvyklé, ale nie je to vylúčené. Článok 32 prvý odsek smernice o DPH to tiež umožňuje, pretože stanovuje, že tovar môže byť prepravený dodávateľom (v tomto prípade subjekty A a B), nadobúdateľom (v tomto prípade subjektom B a spoločnosťou Herst) alebo treťou osobou (teda zasielateľom, v tomto prípade spoločnosťou Herst na účet A alebo B). V takom prípade by preprava v zmysle článku 32 prvého odseku smernice o DPH musela byť priradená buď k dodaniu uskutočnenému subjektom A pre subjekt B, alebo dodaniu uskutočnenému subjektom B pre Herst.

53. Skutočnosť, či by potom k dodaniu uskutočnenému subjektom B pre Herst došlo v Českej republike, závisí od toho, či má byť preprava priradená k prvému dodaniu (subjektom A pre subjekt B), čo predpokladá, že prvý podnik (A) znášal nebezpečenstvo straty pri cezhraničnom dodaní. Uvedené by bolo neobvyklé, lebo subjekt A dovolil subjektu B prevziať tovar aj prostredníctvom tretieho subjektu (v prejednávanej veci spoločnosti Herst), ktorý A nepozná. Nie je *prima facie* jasné, prečo by subjekt A mal v takom prípade znášať nebezpečenstvo náhodného zániku aj po okamihu vyzdvihnutia tovaru.

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

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

31 Normotvorca Únie sa pokúša túto situáciu (prepravu uskutočňovanú prostredným podnikom) nanovo upraviť prostredníctvom fikcie na základe nového článku 36a smernice o DPH, ktorý sa má transponovať do 1. januára 2020 (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3), a zaistiť tak väčšiu právnu istotu.

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

54. Súdnemu dvoru však neprináleží posudzovať, kto znášal nebezpečenstvo straty počas cezhraničnej prepravy. To je skôr úlohou vnútroštátneho súdu. [33]

3. Návrh

55. Súhrnne možno konštatovať, že pri priradení jediného cezhraničného pohybu tovaru k určitému dodaniu v rámci reťazového plnenia je rozhodujúce to, kto pri cezhraničnej preprave tovaru znáša nebezpečenstvo jeho náhodného zániku. Toto dodanie je dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane, ku ktorému dochádza v mieste začatia prepravy. Naproti tomu nie je rozhodujúce, kto je počas prepravy majiteľom z hľadiska súkromného práva alebo či sa preprava uskutočňuje v rámci osobitného colného režimu.

B. O druhej a tretej otázke

1. O prípustnosti a pochopení oboch otázok

56. Druhá a tretia otázka sa vo výsledku týkajú vzťahu medzi smernicou a vnútroštátnym právom. Ústavná zásada *in dubio mitius* v daňovom práve vyžaduje, aby sa vždy zvolil taký výklad vnútroštátneho zákona, ktorý je pre zdaniteľnú osobu priaznivejší. Predpokladom toho však je, že táto právna norma objektívne pripúšťa viac výkladových variantov.

57. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však nemožno jednoznačne vyvodiť, či toto v prejednávanej veci vôbec prichádza do úvahy. Je zvláštne, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci AREX [34] nebola relevantnosť tejto zásady spomenutá napriek tomu, že východiskový skutkový stav a celý rad otázok boli takmer totožné. To si tak trochu protirečí s tvrdením vnútroštátneho súdu, že podľa vnútroštátneho práva prichádza objektívne do úvahy viac výkladových variantov.

58. Napriek tomu sa nemožno stotožniť s názorom Českej republiky, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je už v tomto ohľade neprípustný. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora platí pri otázkach položených vnútroštátnym súdom prezumpcia relevantnosti. Na vlastnú zodpovednosť stanoví právny a skutkový rámec, v ktorom kladie otázky týkajúce sa výkladu práva Únie. Súdny dvor môže odmietnuť vydať rozhodnutie o prejudiciálnej otázke vnútroštátneho súdu iba vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené. [35]

59. Aj keď – ako to Komisia správne zdôrazňuje – možno mať pochybnosti o tom, či sa zásada *in dubio mitius* v prejednávanej veci uplatňuje, nemožno sa domnievať, že ide o hypotetickú situáciu. Súdny dvor by preto mal s tým súvisiacu právnu otázku zodpovedať.

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

34 Rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Rozsudky zo 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 32); z 30. apríla 2014, Pfleger a i. (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 26); z 22. júna 2010, Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, bod 19).

60. Česká republika transponovala smernicu o DPH v najširšom možnom rozsahu. Pojmy smernice o DPH a ich výklad sú dostatočne jasné. Priradenie oslobodenia od dane k jednému z dodaní v dodávateľskom reťazci a následné určenie miesta ostatných dodaní je však spojené s určitou mierou právnej neistoty. To je zrejmé z mnohých rozhodnutí Súdneho dvora, ktoré boli doposiaľ vyhlásené,[36] a tiež z nového článku 36a smernice o DPH,[37] ktorý má byť transponovaný do 1. januára 2020.

61. Za predpokladu, že vnútroštátne právne predpisy objektívne pripúšťajú, že výkladom možno dospieť k odlišnému priradeniu oslobodenia od dane k inému dodaniu, čo vedie k tomu, že sa miesto plnenia v prejednávanej veci objektívne nachádza na území Českej republiky, vyvstáva otázka, v akom vzťahu je ústavná zásada *in dubio mitius* k smernici o DPH. Ďalej je potrebné rozhodnúť, či môže priaznivejší výklad vnútroštátneho práva, ako ho predvída vnútroštátne ústavné právo, brániť výkladu, ktorý je pre zdaniteľnú osobu menej priaznivý, ale je zlučiteľný s právom Únie.

2. Otázka aplikačnej prednosti práva Únie nevyvstáva

62. Povrchné posúdenie by mohlo zvádzať k zápornej odpovedi na túto otázku, a to s poukazom na aplikačnú prednosť práva Únie.[38] Potom by však zostala opomenutá skutočnosť, že sa otázka nastolená vnútroštátnym súdom – pokiaľ skutočne vyvstáva – netýka aplikačnej prednosti práva Únie. Aplikačná prednosť práva Únie je totiž kolíznou normou,[39] ktorá sa týka vzťahu medzi dvoma ustanoveniami, ktoré sú samy osebe použiteľné. Tak to však v prejednávanom prípade nie je.

63. Smernica o DPH nie je nariadením, ale smernicou, ktorá je podľa článku 288 ZFEÚ určená len členskému štátu. V zásade teda nie je priamo uplatniteľná. Podľa judikatúry Súdneho dvora[40] je smernica Únie priamo uplatniteľná len v prípade, že je obsahovo bezpodmienečná a dostatočne presná.

64. Súdny dvor však výslovne uviedol, že taká smernica nemôže sama ukladať povinnosti jednotlivcovi, takže ako takú ju nemožno voči jednotlivcovi uplatňovať na vnútroštátnych súdoch.[41] Povinnosti vyplývajúce zo smernice sa preto musia transponovať do vnútroštátneho práva, aby bolo možné sa ich dovolávať priamo voči jednotlivcovi.

65. Súdny dvor tak vytvoril účinný prostriedok na uplatnenie práva Únie v prospech jednotlivca. V konečnom dôsledku sa členský štát nemôže voči jednotlivcovi dovolávať netransponovania či nesprávneho transponovania práva Únie. Tým sa zabraňuje tomu, aby štát mohol využiť porušenie práva Únie vo svoj prospech.[42] Pokiaľ by výklad vnútroštátneho práva podaný v súlade s právom Únie mal byť výkladom, ktorý je pre zdaniteľnú osobu priaznivejší, dospejú tak vnútroštátna zásada *in dubio mitius*, ako aj prípadná priama uplatniteľnosť smernice k rovnakému výsledku.

36 Rozsudky z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); z 21. februára 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); z 26. júla 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), a zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Smernica Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 311, 2018, s. 3).

38 Rozsudky z 9. marca 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, body 17 a 18); zo 17. decembra 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, bod 3), a z 15. júla 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, s. 1270).

39 Aplikačná prednosť sa preto právom považuje za kolíznu normu; pozri DESENS, M.: Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem. In: *EuGRZ*. 2011, 212, s. 211; SCHAUMBURG, H., In: SCHAUMBURG/ENGLISCH: *Europäisches Steuerrecht*. Kolín nad Rýnom, 2015, bod 4.19 a nasl.; CLASSEN, C. D., NETTESHEIM, M., In: OPPERMANN/CLASSEN/NETTESHEIM: *Europarecht*. Mníchov, 8. vyd., 2018, § 10 bod 33.

40 Rozsudky z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 26); zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 48 a 49); z 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 18); z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 33), a z 19. januára 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25).

41 Rozsudky z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 26); z 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 22); z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, body 37 a 38); zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 20), a z 26. februára 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 48).

42 V tomto zmysle výslovne rozsudky z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 38); zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, body 22 a 23), a z 26. februára 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, bod 49).

66. Zásada *in dubio mitius* teda môže vyvolávať samostatný účinok v oblasti DPH len vtedy, pokiaľ výklad možný na vnútroštátnej úrovni vedie pre zdaniteľnú osobu k priaznivejšiemu výsledku, než aký stanovuje smernica. V takýchto prípadoch je však priama uplatniteľnosť smernice o DPH vylúčená. Nedochádza totiž ku kolízii dvoch ustanovení, ktoré sú samy osebe uplatniteľné, takže otázka prednosti jedného z týchto ustanovení nevyvstáva.

3. Nesúlad medzi smernicou a vnútroštátnym právom

67. Ide skôr o klasický prípad nesúladu medzi smernicou a vnútroštátnym právom. Tento nesúlad sa musí v zásade vyriešiť požiadavkou konformného výkladu.[43] Táto požiadavka vnútroštátnemu súdu umožňuje, aby v rámci svojich právomocí zabezpečil plnú účinnosť práva Únie pri rozhodovaní sporu, ktorý mu bol predložený.

68. Zásada výkladu v súlade s právom Únie vyžaduje, aby vnútroštátne súdy urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac ich výkladové metódy, s cieľom zaručiť úplnú účinnosť predmetnej smernice a dospieť k riešeniu, ktoré je v súlade s účelom sledovaným smernicou.[44]

4. Medze konformného výkladu

69. Požiadavka konformného výkladu však má svoje medze. Povinnosť vnútroštátneho súdu odvolávať sa na obsah smernice pri výklade relevantných ustanovení vnútroštátneho práva je obmedzená všeobecnými zásadami práva, najmä zásadou právnej istoty a zákazu retroaktivity, a nemôže slúžiť ako základ na výklad vnútroštátneho práva *contra legem*.[45]

70. Vnútroštátny súd uvádza, že všeobecná právna zásada *in dubio mitius* slúži v Českej republike právnej istote, keďže jasne upravuje účinky právnej neistoty nejasného zákona na ujmu toho, kto neistotu spôsobil. Ako právna zásada českého práva tak predstavuje ohraničenie konformného výkladu rovnako ako znenie určitého ustanovenia.

71. Skutočnosť, že nie všetky vnútroštátne právne predpisy umožňujú konformný výklad, vyplýva už z vyššie uvedenej judikatúry. Okrem toho môžu byť členské štáty za určitých okolností na základe práva Únie povinné nahradiť spôsobené škody, pokiaľ nemožno cieľ stanovený smernicou dosiahnuť prostredníctvom výkladu.[46]

72. Pokiaľ teda nie je možný konformný výklad vnútroštátneho práva, potom ide o vnútroštátne právo, ktoré je síce v rozpore s právom Únie, ale je uplatniteľné v prospech zdaniteľnej osoby. Táto situácia môže nastať nielen v prípade jednoznačne rozporného znenia vnútroštátnych predpisov, ale aj vtedy, ak právne zásady – v tomto prípade ústavná zásada *in dubio mitius* – obmedzujú výkladové možnosti len na jeden možný výklad. Dospieť k takémuto zisteniu je však úlohou vnútroštátneho súdu.

43 Rozsudky zo 4. júla 2006, Adeneler a i. (C-212/04, EU:C:2006:443, body 109 a 110); zo 16. júna 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, body 44 a 47); z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i. (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 114); zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 26), a z 13. novembra 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, bod 8).

44 Rozsudky z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 24); zo 4. júla 2006, Adeneler a i. (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 111), a z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i. (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, body 115, 116, 118 a 119).

45 Rozsudky z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, bod 25); zo 4. júla 2006, Adeneler a i. (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 110), a zo 16. júna 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, body 44 a 47).

46 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. januára 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, body 42 a 43); zo 4. júla 2006, Adeneler a i. (C-212/04, EU:C:2006:443, bod 112), a zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 27).

73. Tieto, z hľadiska práva Únie poľutovaniahodné dôsledky absencie priamej uplatniteľnosti smernice môžu nastať aj v iných právnych oblastiach.[47] Je na členskom štáte, aby splnil svoju transpozičnú povinnosť a zabezpečil, aby jeho vnútroštátne právne predpisy boli (jednoznačne) v súlade s právom Únie, ak sa chce vyhnúť tomu, aby voči nemu Komisia zahájila konanie o nesplnenie povinnosti.

5. Návrh

74. Zásada neutrality DPH ani žiadna iná zásada práva Únie nebráni uplatneniu inak znejúceho vnútroštátneho práva, pokiaľ sa jednotlivec sám priamo nedovoláva alebo nemôže dovolávať smernice o DPH, a nie je možný ani konformný výklad vnútroštátneho práva (v danom prípade vzhľadom na zásadu *in dubio mitius*).

C. O tretej otázke

75. Treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či v prípade „možnosti uplatnenia" zásady *in dubio mitius* je potrebné právny pojem „dodanie" a právny pojem „preprava tovaru", ktoré majú (alebo nemajú) totožný obsah na účely smernice o DPH, ako aj na účely smernice o spotrebných daniach, objektívne považovať za právne pojmy, ktoré sú z právneho hľadiska neisté a umožňujú dvojaký výklad.

76. Ako už bolo uvedené vyššie, na účely určenia miesta dodania v súlade s článkom 32 smernice o DPH sú rozhodujúce iba pojmy používané v oblasti DPH a tieto pojmy nemožno považovať za objektívne neisté. S určitou mierou právnej neistoty je späté „len" priradenie oslobodenia od dane k jednému z dodaní v rámci dodávateľského reťazca a následné určenie miesta ostatných dodaní.

77. Tým však nie je vylúčené, že formulácie obsiahnuté vo vnútroštátnom práve sa musia vo vlastnom kontexte (systematika, história vzniku, zmysel a účel) vykladať aj napriek rovnakému zneniu rozdielne. Zásada *in dubio mitius* sa vzťahuje len na vnútroštátne právo, takže v tejto súvislosti je rozhodujúce len to, či vnútroštátne ustanovenia objektívne umožňujú viacero možností výkladu.

78. Toto zistenie zostáva otázkou vnútroštátneho práva, na ktorú môže odpovedať len vnútroštátny súd.

V. Návrh

79. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Krajský soud v Praze (Česká republika), takto:

1. Pri priradení jediného cezhraničného pohybu tovaru k určitému dodaniu v rámci reťazového plnenia je rozhodujúce to, kto pri cezhraničnej preprave tovaru znáša nebezpečenstvo jeho náhodného zániku. Toto dodanie je dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane, ku ktorému dochádza v mieste začatia prepravy.

2. Zásada neutrality dane z pridanej hodnoty či akýkoľvek iný princíp práva Únie nebráni uplatneniu ústavnej zásady vnútroštátneho práva *in dubio mitius*, ktorá orgánom verejnej moci prikazuje v situácii nejednoznačnosti právnej normy, ktorá objektívne ponúka viac možných výkladových variantov, vychádzať z výkladového variantu v prospech adresáta právnej normy (v tomto prípade zdaniteľnej osoby).

47 Pozri napríklad rozsudky zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 52); z 12. decembra 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, bod 31), pokiaľ určitý subjekt nemal dostatočnú väzbu na štát), a zo 14. júla 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, bod 30).