USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobkyně: **H., s.r.o.**, IČO X
sídlem J., B.
zastoupena advokátem Mgr. Janem Baladou
sídlem Palackého 740/1, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení **o žalobě proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315, a ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45298/16/5300-21442-711315,

takto:

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předkládají tyto předběžné otázky:

1. Má být za osobu povinnou k dani uvedenou v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) považována jakákoliv osoba povinná k dani? Pokud nikoliv, na které osoby povinné k dani se uvedené ustanovení vztahuje?

2. Pokud bude odpověď Soudního dvora taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vztahuje na situaci, jako je v původním řízení (tedy, že nabyvatelem výrobků je osoba povinná k dani, která je registrována k dani), má být uvedené ustanovení vykládáno tak, že pokud je odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněna v souladu s příslušnými ustanoveními směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), je třeba považovat za dodávku s nárokem na osvobození podle uvedeného ustanovení to dodání, které je spojeno s postupy podle směrnice o spotřebních daních, ačkoliv by jinak nebyly splněny podmínky pro osvobození podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH s ohledem na přiřazení přepravy zboží jiné transakci?

3. Pokud bude odpověď Soudního dvora taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH nevztahuje na situaci, jako je v původním řízení, je skutečnost, že zboží je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně skutečností rozhodnou pro to, kterému z více po sobě následujících dodání má být přičtena přeprava pro účely nároku na osvobození od DPH podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH?

4. 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?

5. Stanoví směrnice o spotřebních daních ve svých ustanoveních (např. v čl. 4 bodu 1, čl. 17 nebo čl. 19), ať již přímo, nebo nepřímo prostřednictvím omezení pro faktické nakládání s takovým zbožím, dostačující podmínky pro převod „práva nakládat se zbožím (podléhajícím spotřební dani) jako vlastník“ ve smyslu směrnice o DPH, takže převzetí dodávky zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně oprávněným skladovatelem či registrovaným příjemcem v souladu s podmínkami plynoucími ze směrnice o spotřebních daních je třeba považovat za dodání zboží i pro účely DPH?

6. Je v této souvislosti pro úvahy o určení dodání, s nímž je spojena přeprava, v rámci řetězové dodávky zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s jedinou přepravou třeba považovat i přepravu ve smyslu směrnice o DPH za započatou a za skončenou v souladu s ustanoveními čl. 20 směrnice o spotřebních daních?

7. 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?

V případě možnosti aplikace zásady *in dubio mitius*:

8. 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 i pro účely směrnice o spotřebních daních, objektivně za právně nejistou a nabízející dvojí výklad?

II. Řízení se přerušuje.

Odůvodnění:

I. Skutkový základ sporu a řízení předcházející položení předběžné otázky

1. Žalobkyně podnikala mimo jiné v oblasti autodopravy a vlastnila několik čerpacích stanic pohonných hmot. Dne 6. 11. 2013 u ní správce daně zahájil daňovou kontrolu ohledně daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2010 až květen 2013 a červenec a srpen 2013 v rozsahu přijatých a uskutečněných plnění. Správce daně zjistil, že žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pomocí vlastních dopravních prostředků zajišťovala přepravu pohonných hmot z jiných členských států Evropské unie (Rakousko, Německo, Slovensko, Slovinsko) do místa určení, kterým byla Česká republika. Zboží bylo v průběhu jediné přepravy přeprodáváno mezi několika subjekty, jednalo se tedy o řetězové obchody mezi osobami povinnými k dani. Žalobkyně v mnoha případech nevystupovala pouze jako přepravce, ale byla také koncovým odběratelem pohonných hmot, které nakupovala od dodavatelů registrovaných k DPH v České republice (H., s.r.o., R. CZ s.r.o., K. F. D. s.r.o., Ing. M. D. s.r.o., M..-P. T. s.r.o., M. M., E. N.), nebo případně pohonné hmoty dále prodávala svým odběratelům. Místem vykládky zboží byly čerpací stanice žalobkyně nebo čerpací stanice jejích odběratelů.

2. Správce daně shledal, že žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích uplatňovala z dodávek pohonných hmot nárok na odpočet daně jako by se jednalo o plnění od vnitrostátních dodavatelů, čímž porušila § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro souzenou věc, tj. do 30. 11. 2016 (dále jen „zákon o DPH“). K dodání zboží totiž 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. Plnění uskutečněná mezi žalobkyní a jejími českými dodavateli tak nebyla zdanitelnými plněními ve smyslu zákona o DPH. Správce daně své právní úvahy opřel o závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG* (dále jen „rozsudek *EMAG*“), z něhož dovodil, že rozhodující je to, kdo zboží přepravoval, na čí příkaz bylo přepravováno a kdo měl v průběhu přepravy právo nakládat se zbožím v ekonomickém slova smyslu. Protože žalobkyně zakoupené zboží sama naložila v jiných členských státech a na své náklady je přepravila do tuzemska za účelem uskutečnění své ekonomické činnosti, považoval správce daně dodání zboží mezi českými dodavateli a žalobkyní za dodání zakládající přepravu zboží. Proto správce daně doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry za jednotlivá kontrolovaná období DPH představující neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně a současně jí uložil povinnost uhradit předepsané penále.

3. Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, v nichž zejména upozorňovala na to, že přeprava pohonných hmot mezi členskými státy probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a dopadal na ni čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Přeprava probíhala pod celním dohledem a po jejím ukončení bylo zboží propuštěno do volného oběhu. Je proto vyloučeno, aby žalobkyně nabyla práva ke zboží již v zahraničí. Významným vodítkem pro přiřazení přepravy ke konkrétní transakci byly dle mínění žalobkyně CMR listy, jejichž obsah však správce daně vůbec nezahrnul do svých úvah. Rozsudek *EMAG* týkající se čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, nikoli však čl. 138 odst. 2 písm. b) téže směrnice, správce daně podle ní nesprávně interpretoval.

4. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení upozornil žalobkyni na to, že dodáním zboží ve smyslu směrnice o DPH se rozumí převod práva nakládat s věcí jako vlastník, i když fakticky nemusí dojít k převodu vlastnického práva k majetku. Seznámil ji také se závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, C-430/09 *Euro Tyre Holding BV* (dále jen

„rozsudek *Euro Tyre*“), podle něhož má být přeprava přiřazena ke konkrétní transakci s ohledem na celkové posouzení všech okolností případu a z něhož žalovaný dovodil, že dodáním, k němuž je třeba přiřadit přepravu, je to dodání zboží, v rámci něhož jeden z článků řetězce zajišťuje organizaci přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska, neboť jedině tento článek řetězce může ovlivnit samotnou realizaci a faktický průběh přepravy. Žalovaný rovněž doplnil dokazování zejména o informace týkající se dodavatelů žalobkyně a právních vztahů navázaných mezi nimi a žalobkyní. Následně vydal celkem tři rozhodnutí. Prvým z nich zrušil dodatečné platební výměry týkající se zdaňovacích období červenec a srpen 2013, neboť shledal, že žalobkyně v těchto obdobích nevystupovala jako tzv. organizátor přepravy (žalobkyně totiž vystavila faktury za provedenou přepravu pohonných hmot předchozím článkům v řetězci a ty tak byly organizátorem přepravy), a místo plnění se tedy nacházelo v České republice (dodání spjaté s intrakomunitární přepravou předcházelo dodání pohonných hmot žalobkyni); toto rozhodnutí nebylo napadeno správní žalobou. Druhým rozhodnutím ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45296/16/5300-21442-711315, žalovaný potvrdil dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor 2011 až únor 2013 a třetím rozhodnutím ze dne 18. 10. 2016, č. j. 45298/16/5300-21442-711315, změnil dodatečné platební výměry vztahující se ke zdaňovacím obdobím listopad 2010 až leden 2011 a březen 2013 až květen 2013 co do výše doměřené daně a penále. Za kontrolovaná období byla žalobkyni celkem doměřena daň ve výši 145 381 137 Kč a stanoveno penále ve výši 30 476 215 Kč.

5. Ke skutkovému stavu věci žalovaný dodal, že čeští dodavatelé zpravidla sdělovali žalobkyni ceny pohonných hmot (bez dopravy) na aktuální týden a žalobkyně provedla objednávku, ve které uvedla, ze kterého terminálu bude odebírat zboží, datum a případně čas nakládky, jméno řidiče, SPZ vozidla a návěsu, požadované množství pohonných hmot a místo vykládky. Po uhrazení zálohové faktury si žalobkyně mohla zboží vyzvednout podle pokynů od dodavatelů (byly jí sdělovány přístupové kódy nebo informace potřebné pro jiný způsob ověření). Pohonné hmoty přebírala v jiných členských státech přímo na terminálech rafinérií, přičemž u předání zboží nebyla přítomna žádná z dalších společností zapojených do obchodního řetězce. Žalobkyně pohonné hmoty dovážela do České republiky, kde 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. Ze zjištění žalovaného tedy plyne, že žalobkyně činila objednávky prostřednictvím svých dodavatelů, od nichž také dostávala pokyny nezbytné pro vyzvednutí pohonných hmot v jiných členských státech. Žalobkyni také byly sdělovány údaje, jež měla jako přepravce vyplňovat do CMR listů. Jako místo určení byl v CMR listech mnohdy uváděn název a sídlo žalobkyně.

6. Žalovaný rozhodnutími č. j. 45296/16/5300-21442-711315 a 45298/16/5300-21442-711315 (dále jen „napadená rozhodnutí“) potvrdil závěr správce daně, že žalobkyně neměla nárok na odpočet daně, neboť místa plnění nebyla v tuzemsku. S ohledem na závěry rozsudků *EMAG* a *Euro Tyre* vycházel žalovaný z toho, že pro posouzení, zda je dané plnění dodáním zboží s místem plnění v tuzemsku, ze kterého je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, je nutné určit, zda se jednalo o dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je pak klíčové zjistit, zda v rámci dané transakce byla prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou realizována přeprava a dále je nutno stanovit místo, v němž došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný shledal, že žalobkyně prostřednictvím

objednávek určovala, odkud a kam budou pohonné hmoty přepraveny a který den (někdy i v jaký čas), pro zboží si sama jezdila a určovala začátek a konec přepravy zboží, a tak je třeba považovat ji za organizátora přepravy. Právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni dle názoru žalovaného již v okamžiku naložení pohonných hmot na její dopravní prostředky, neboť pohonné hmoty pořizovala od počátku s úmyslem získat je pro sebe, nikoli pro dodavatele nebo subdodavatele zapojené do obchodního řetězce, což je patrné z objednávek, které činila. Žalobkyně stanovila, kam budou pohonné hmoty přepraveny, a o tom, že byly určeny pro žalobkyni, musely mít povědomí i ostatní články řetězce. V situaci, kdy v rámci obchodního řetězce docházelo k postupnému převodu vlastnického práva ke zboží a kdy jednotlivá dodání byla spojena s jedinou přepravou, žalovaný uzavřel, že přepravu je třeba přičíst k dodání zboží mezi dodavateli žalobkyně a žalobkyní. Právě toto plnění žalovaný považoval za dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou, a proto pořízení zboží žalobkyní označil za intrakomunitární plnění. Všechna ostatní plnění, která této transakci předcházela, proběhla v jiném členském státě a nebyla předmětem DPH.

7. Argumentaci článkem 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH žalovaný nepovažoval za případnou, neboť toto ustanovení podle něj dopadá na odlišné situace. Skutečnost, že pohonné hmoty byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, měl žalovaný za nepodstatnou, neboť právní úprava DPH a spotřební daně není vzájemně podmíněna a výběr těchto daní je založen na jiných principech. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, C-435/03 *British American Tobacco International Ltd* (dále jen „rozsudek *BAT*“). To, že přepravované zboží podléhalo režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, podle něj nemělo vliv na možnost volně nakládat se zbožím jako vlastník, neboť i v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně lze za splnění podmínek daných veřejnoprávními předpisy zboží prodat nebo s ním jinak nakládat v intencích soukromého práva. Osoby uvedené na CMR listech jako příjemci zboží byly dle žalovaného toliko formálními příjemci, nejednalo se však o faktické příjemce zboží, neboť tyto osoby s pohonnými hmotami nikdy nepřišly do kontaktu. Za nadbytečné považoval žalovaný dokazování záznamy a rozhodnutími celní správy o propuštění pohonných hmot do volného oběhu, obsahem systému EMCS, elektronickými správními dokumenty či doklady o dopravě zboží podléhajícího spotřební dani, neboť takové dokumenty jsou podstatné pro účely spotřební daně, nikoli pro účely DPH.

8. Žalobkyně brojí proti oběma napadeným rozhodnutím správní žalobou, o níž má soud v tomto soudním řízení rozhodovat. Žalobkyně zastává právní názor, že jí zboží bylo i z hlediska DPH dodáno až na území České republiky po jeho propuštění do volného oběhu, neboť s přepravovanými pohonnými hmotami nebyla oprávněna volně nakládat před ukončením jejich přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Má za to, že přeprava pohonných hmot se skládala ze dvou samostatných přeprav, a to přepravy mezinárodní v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, během níž byla v postavení přepravce, a vnitrostátní po propuštění zboží do volného oběhu, kdy na ni přešlo právo volně se zbožím nakládat. Na přepravce přitom nelze hledět jako na držitele věci, přestože má věc fyzicky u sebe, neboť s ní nenakládá jako s vlastní – věc má pouze v detenci. Začal-li by přepravce s věcí volně nakládat, dopustil by se série protiprávních jednání.

9. Žalobkyně dále upozorňuje na znění čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, z něhož plyne, že v přeshraničním obchodu mezi členskými státy Evropské unie se zbožím, které podléhá spotřební dani, je transakcí osvobozenou od DPH ta, v rámci které dochází k odeslání zboží z jednoho členského státu osobou povinnou k dani do jiného členského státu osobě povinné k dani, pokud tyto osoby v rámci obchodu vystupují jako takové. Není přitom pravdou, že toto ustanovení dopadá pouze na osoby neregistrované k dani, jak dovodil žalovaný. Argument žalovaného, že projednávaná věc nemá souvislost se spotřební daní, je podle žalobkyně mylný. Obecně platné závěry vyslovené v rozsudcích *Euro Tyre* a *EMAG* je třeba revidovat ve světle specifik obchodování s pohonnými hmotami jakožto zbožím, které podléhá spotřební dani, což žalovaný neučinil. Právě proto žalobkyně navrhovala dokazovat obsahem systému EMCS, ve kterém je pohyb předmětných pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně evidován, a záznamy celní správy, což však žalovaný nesprávně odmítl jako irelevantní. Z navržených důkazů by vyplynulo, že žalobkyně v rámci přeshraniční transakce vystupovala jako pouhý přepravce. Obchod mezi žalobkyní a jejími dodavateli byl osvobozen od DPH ve smyslu čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH a nemohl proběhnout jinde než v České republice, proto byl zdanitelným plněním ve smyslu zákona o DPH. S ohledem na to, že přeprava probíhala v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nebylo důležité, kdo byl organizátorem přepravy, nýbrž to, kdo byl odesílatelem a příjemcem zboží. Ze skutkových zjištění přitom plyne, že žalobkyně ani její dodavatelé nebyli v postavení odesílatele nebo příjemce.

10. Žalovaný je přesvědčen o tom, že právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník přešlo na žalobkyni naložením pohonných hmot u dodavatele v jiném členském státě, kdy jako jediná ze všech článků obchodního řetězce fakticky disponovala s pohonnými hmotami. Protože žalobkyně zboží přepravovala, byla jediným subjektem, který fakticky ovlivňoval přeshraniční přesun zboží a mohl rozhodovat o dalším osudu zboží, tedy rozhodnout o okamžiku, kdy se zboží ocitne na místě určení, i o samotném místě určení. Žalobkyně dle názoru žalovaného také jako jediná měla přímé a nezprostředkované informace o skutečném pohybu zboží, tedy i o naplnění podmínek intrakomunitárního plnění. Její postavení je tak třeba spojovat s odpovědností za správné zdanění zboží. Žádné ustanovení směrnice o DPH přitom neváže vznik daňové povinnosti k DPH ke spotřební dani. Vyměření spotřební daně není oproti DPH založeno na dodání zboží, které se pojí s právem nakládat se zbožím jako vlastník. Argumentaci vztahující se k čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH žalovaný nepokládá za případnou. Tento článek byl do českého právního řádu implementován v podobě § 64 odst. 3 zákona o DPH a vztahuje se na situace, kdy příjemcem zboží podléhajícího spotřební dani je osoba povinná k dani, která není k dani registrovaná. Na situaci žalobkyně tuto právní úpravu nelze aplikovat, jelikož pořizovatelem pohonných hmot byla osoba registrovaná k DPH. Vedle toho žalovaný poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 9. 2015, C-526/13 *Fast Bunkering Klaipėda* (dále jen „rozsudek *Fast Bunkering*“), z něhož dovozuje, že natankováním pohonných hmot do cisterny se má za to, že provozovatel cisterny je oprávněn s pohonnými hmotami volně nakládat, jako by byl jejich vlastníkem. Pokud si tedy obchodník vyzvedne pohonné hmoty v zemi odeslání, nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník v zemi odeslání.

11. Žalobkyně ve svém dalším vyjádření nesouhlasí se závěry, které žalovaný dovodil z rozsudku *Fast Bunkering*, a upozorňuje na to, že v odkazované věci se stal ekonomickým vlastníkem pohonných hmot koncový odběratel v okamžiku složení pohonných hmot do

nádrží za účelem jejich spotřeby (a nikoli přepravce v okamžiku naložení pohonných hmot). Z rozebíraného rozsudku tedy podle ní plyne, že žalobkyně se stala ekonomickým vlastníkem pohonných hmot v okamžiku jejich složení na vlastních čerpacích stanicích, případně v některých případech v okamžiku jejich složení na čerpacích stanicích odběratelů žalobkyně.

II. Použitelné vnitrostátní právo

12. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: „*Předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.*“ Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH: „*Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně.*“ Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH: „*Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*“

13. Podle § 7 odst. 2 zákona o DPH: „*Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.*“

14. Podle § 36 odst. 3 písm. c) zákona o DPH: „*Základ daně také zahrnuje vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění.*“

15. Ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví: „*Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“. Ustanovení § 72 odst. 2 písm. a) téhož zákona vysvětluje: „*Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta*“. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH: „*Nárok na odpočet daně vzniká plátci okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*“ Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH: „*Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*“

16. Ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH stanoví: „*Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*“.

17. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH stanoví: „*Přiznat daň jsou povinni* (...) *osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.*“

18. Podle ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“): „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“ Čl. 4 odst. 4 Listiny stanoví: „*Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.*“

III. Použitelné unijní právo a judikatura Soudního dvora

19. V bodě 36 odůvodnění směrnice o DPH se uvádí: „*Ve prospěch jak osob povinných odvést daň, tak příslušných správních orgánů by způsoby uplatňování DPH na určitá dodání výrobků*

podléhajících spotřební dani a jejich pořízení uvnitř Společenství měly být uvedeny v soulad s postupy a povinnostmi týkajícími se hlášení o pohybu takových výrobků do jiného členského státu, jak stanoví směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani."

20. Čl. 20 první pododstavec směrnice o DPH stanoví: „*‚Pořízením zboží uvnitř Společenství' se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.*"

21. Čl. 32 první pododstavec směrnice o DPH stanoví: „*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.*"

22. Podle čl. 40 směrnice o DPH: „*Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.*"

23. Podle čl. 78 prvního pododstavce směrnice o DPH: „*Základ daně zahrnuje tyto položky: a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH; b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.*"

24. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH stanoví: „*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.*"

25. Podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dále toto plnění: „*dodání výrobků podléhajících spotřební dani, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství, jiného než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, jsou-li odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněny v souladu s čl. 7 odst. 4 a 5 nebo článkem 16 směrnice 92/12/EHS.*"

26. Podle čl. 203 směrnice o DPH: „*Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.*"

27. V bodech 15 až 17 a 19 odůvodnění směrnice o spotřebních daních se uvádí: „*Jelikož je nutno provádět kontroly ve výrobních a skladovacích zařízeních, aby bylo zajištěno vybrání daňového dluhu, je v zájmu usnadnění takovýchto kontrol nezbytné zachovat systém skladů podléhajících schválení příslušnými orgány. Je rovněž nezbytné stanovit požadavky, jež musí plnit oprávnění skladovatelé a hospodářské subjekty, které nemají postavení oprávněného skladovatele. Zboží podléhající spotřební dani by před propuštěním ke spotřebě mělo být možné přepravovat ve Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Tato přeprava by měla být povolena z daňového skladu na různá místa určení, zejména do jiného daňového skladu, avšak rovněž na místa, která jsou pro účely této směrnice rovnocenná. V zájmu zajištění zaplacení spotřební daně v případě nevyřízení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani by členské státy měly požadovat zajištění, které by měl poskytnout oprávněný skladovatel, jenž zboží odesílá, nebo registrovaný příjemce nebo, pokud to členský stát odeslání umožňuje, jiná osoba podílející se na přepravě, za podmínek, jež stanoví členské státy.*"

28. Podle čl. 4 bodů 1, 9 a 11 směrnice o spotřebních daních: „*Pro účely této směrnice a prováděcích předpisů k ní se rozumí:*

1),oprávněným skladovatelem' fyzická nebo právnická osoba oprávněná příslušnými orgány členského státu v rámci své podnikatelské činnosti vyrábět, zpracovávat, držet, přijímat nebo odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně v daňovém skladu;

9) ‚registrovaným příjemcem' fyzická nebo právnická osoba, které je příslušnými orgány členského státu určení za podmínek stanovených těmito orgány povoleno v rámci své podnikatelské činnosti přijímat zboží podléhající spotřební dani přepravované v režimu s podmíněným osvobozením od daně z jiného členského státu.

11) ‚daňovým skladem' místo, kde oprávněný skladovatel v rámci své podnikatelské činnosti vyrábí, zpracovává, drží, přijímá nebo odesílá zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně za určitých podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, v němž se daňový sklad nachází."

29. Podle čl. 16 směrnice o spotřebních daních: „*1. Zřízení a provoz daňového skladu oprávněným skladovatelem podléhá povolení příslušnými orgány členského státu, v němž se daňový sklad nachází.*

Uvedené povolení podléhá podmínkám, které jsou orgány oprávněny stanovit pro účely předcházení možným daňovým únikům nebo zneužití daňového režimu.

2. Oprávněný skladovatel je povinen

a. poskytnout případné zajištění vztahující se na rizika spojená s výrobou, zpracováním a držením zboží podléhajícího spotřební dani;

b. splnit požadavky předepsané členským státem, na jehož území se daňový sklad nachází;

c. pro každý daňový sklad vést evidenci zásob a pohybu zboží podléhajícího spotřební dani;

d. v okamžiku ukončení přepravy umístit do daňového skladu a zanést do své evidence veškeré zboží podléhající spotřební dani, které je přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně, pokud se neuplatní čl. 17 odst. 2;

e. souhlasit s veškerým sledováním zboží a kontrolami stavu zásob.

Podmínky pro poskytnutí zajištění podle písmene a) stanoví příslušné orgány členského státu, v němž je daňový sklad povolen."

Čl. 17 odst. 1 směrnice o spotřebních daních zní: *1. Zboží podléhající spotřební dani může být přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně na území Společenství, včetně přepravy zboží přes třetí zemi nebo třetí území,*

a) z daňového skladu

i. do jiného daňového skladu,

ii) registrovanému příjemci,

iii) do místa, kde zboží podléhající spotřební dani opouští území Společenství, jak je uvedeno v čl. 25 odst. 1,

iv) příjemci podle čl. 12 odst. 1, je-li zboží odesláno z jiného členského státu;

b) z místa dovozu na jakékoli místo určení uvedené v písmeni a), je-li toto zboží odesláno registrovaným odesílatelem.

Pro účely tohoto článku se „místem dovozu" rozumí místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy je propuštěno do volného oběhu v souladu s článkem 79 nařízení (EHS) č. 2913/92.

Podle čl. 19 směrnice o spotřebních daních: „*1. Registrovaný příjemce nesmí držet ani odesílat zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně.*

2. Registrovaný příjemce musí splnit tyto požadavky:

a) před odesláním zboží podléhajícího spotřební dani poskytnout zajištění spotřební daně za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu určení;

b) v okamžiku ukončení přepravy zanést do své evidence zboží podléhající spotřební dani přijaté v režimu s podmíněným osvobozením od daně;

c) souhlasit s veškerými kontrolami, které příslušným orgánům členského státu určení umožní se přesvědčit, že zboží bylo skutečně přijato.

3. U registrovaného příjemce, který přijímá zboží podléhající spotřební dani pouze příležitostně, je povolení uvedené v čl. 4 odst. 9 omezeno na přesně stanovené množství zboží podléhajícího spotřební dani, jednoho odesílatele a přesně stanovenou dobu. Členské státy mohou povolení omezit na jednu přepravu."

Podle čl. 20 směrnice o spotřebních daních: „*1. Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je v případech uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) této směrnice zahájena v okamžiku, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí odesílající daňový sklad, a v případech uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. b) této směrnice je zahájena v okamžiku, kdy je zboží propuštěno do volného oběhu podle článku 79 nařízení (EHS) č. 2913/92.*

2. Přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je v případech uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodech i), ii) a iv) a písm. b) ukončena v okamžiku, kdy příjemce převzal dodávku zboží podléhajícího spotřební dani, a v případech uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě iii) je ukončena v okamžiku, kdy toto zboží opustilo území Společenství."

30. Podle čl. 21 odst. 8 směrnice o spotřebních daních: „*Během přepravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně může odesílatel prostřednictvím elektronického systému změnit místo určení a uvést nové místo určení, kterým musí být jedno z míst určení uvedených v čl. 17 odst. 1 písm. a) bodě i), ii) nebo iii) nebo případně odst. 2."*

31. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od DPH lze uplatnit za kumulativního splnění tří podmínek: 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele (došlo k dodání zboží); 2) dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; 3) v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání (rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *C-409/04 Teleos*, bod 42).

32. V rozsudku *EMAG* dospěl Soudní dvůr k závěru, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, doprovázené jediným pohybem zboží zakládají jedno odeslání nebo jednu

přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, že toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a že pouze toto dodání bude osvobozeno od daně (bod 45). Za místo jiného dodání se podle Soudního dvora považuje místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat, nebo v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání (bod 51).

33. Z rozsudku *Euro Tyre* pak plyne, že určení plnění, jemuž má být v řetězci přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství (bod 44).

34. V rozsudku *Fast Bunkering* Soudní dvůr připomenul svou judikaturu, podle níž, aby bylo možné kvalifikovat plnění jako dodání zboží určité osobě ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, je nezbytné, aby toto plnění vedlo ke vzniku oprávnění této osoby s tímto zbožím nakládat, jako by byla jeho vlastníkem. Podle ustálené judikatury totiž pojem „dodání zboží“ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. V poměrech dané věci pak Soudní dvůr poukázal na to, že od okamžiku, kdy jsou pohonné hmoty natankovány do nádrže lodi, se má za to, že provozovatel lodi je za běžných podmínek oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem, a v návaznosti na to vyslovil pochybnosti, zda mezičlánek dodavatelského řetězce (provozovatel čerpací stanice – zprostředkovatel – provozovatel lodi) vůbec nabyl právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. V daném případě se sice jednalo o pohonné hmoty v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, avšak tyto pohonné hmoty nikdy nebyly propuštěny do volného oběhu na území Evropské unie. Nádrž lodi pak sloužila pro uskladnění pohonných hmot využívaných pro vlastní pohon lodi.

IV. Důvody pro položení předběžné otázky

35. V dané věci se stalo mezi žalobkyní a daňovými orgány sporné, zda předmětné zboží (pohonné hmoty) jí bylo dodáno z hlediska DPH v České republice nebo v jiných členských státech, samotné uskutečnění zdanitelných plnění v podobě dodání pohonných hmot sporné nebylo. Daňové orgány v podstatě zastávají názor, že bez ohledu na skutečnost, že se z pohledu spotřební daně a související daňové evidence předmětné zboží dostalo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně na daňové území České republiky a bylo v ní propuštěno do volného oběhu ještě předtím, než žalobkyně nabyla vlastnické právo ke zboží, z hlediska DPH žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již okamžikem jeho naložení na její dopravní prostředky v jiných členských státech. Proto žalobkyně není oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u českého správce daně, tento nárok by jí mohl eventuálně náležet v jiných členských státech, ale ne v České republice. Tento závěr vychází jednak z toho, že podle daňových orgánů žalobkyně jakožto odběratel organizovala a provedla přepravu pohonných hmot z jiného členského státu, a proto je přepravu nutné přičíst transakci mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, a jednak z toho, že mezičlánky v řetězci deklarovaném pro účely spotřební daně ve skutečnosti vůbec nenabyly (ve smyslu judikatury Soudního dvora ke směrnici o DPH) právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník, takže z pohledu DPH se

uskutečnilo pouze přímé dodání zboží mezi rafinérií v jiném členském státě a žalobkyní (dodavatelem žalobkyně byl plátce registrovaný v jiném členském státě).

36. Z chování zúčastněných subjektů se přitom soudu jeví, že existence komplikovaného dodavatelsko-odběratelského řetězce v případě dodávek pohonných hmot byla vedle ekonomických důvodů podmíněna právě regulací v oblasti spotřební daně. Žalobkyně nedisponovala povolením k provozování daňového skladu ani povolením k přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, proto (finančně méně zatěžující) pořízení pohonných hmot v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musela realizovat prostřednictvím provozovatele daňového skladu, který zajistil odvedení spotřební daně a propuštění pohonných hmot do volného oběhu až na území České republiky. Navíc musela akceptovat praxi výrobců pohonných hmot a provozovatelů daňových skladů, kteří byli zpravidla ochotni pohonné hmoty dodávat pouze svému předem určenému odběrateli. Kromě toho pak žalobkyně s ohledem na vertikální koncentraci trhu neodebírala pohonné hmoty jakožto menší tržní subjekt přímo od výhradního odběratele provozovatele daňového skladu, ale od větších obchodníků na trhu s pohonnými hmotami, kteří u sebe koncentrovali poptávku menších obchodníků s pohonnými hmotami, jako je žalobkyně. Řetězec dodání (správcem daně zmapovaný jen rámcově) tak měl zpravidla následující podobu: výrobce pohonných hmot – výhradní odběratel výrobce – provozovatel daňového skladu v České republice – jeho výhradní odběratel – velký obchodník s pohonnými hmotami – žalobkyně. V některých případech pohonné hmoty od velkých obchodníků pořizovala nejprve společnost H. s.r.o. (majetkově propojená se žalobkyní), od níž teprve pohonné hmoty pořizovala žalobkyně. Lze jen dodat, že jak provozovatelé daňových skladů, tak i následující články v řetězci byli právnickými osobami (výjimečně šlo o fyzickou osobu) registrovanými k DPH v České republice a že správce daně vybral DPH z předcházejících transakcí mezi českými dodavateli žalobkyně v souladu s jejich daňovými přiznáními, což odůvodnil tím, že povinnost odvést daň jim vznikla proto, že ji uvedli na faktuře [ustanovení § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, které odpovídá ustanovení čl. 203 směrnice o DPH]. Naopak se jeví, že přímí odběratelé rafinérií, kteří pohonné hmoty dodávali provozovatelům českých daňových skladů, byli právnickými osobami registrovanými k DPH ve stejném členském státě jako provozovatel rafinérie. Podle žalobkyně se v rámci jednotlivých dodání v řetězci vždy odběratel zavázal vůči přepravci zajistit přepravu pohonných hmot a tento závazek tak byl postupně v řetězci přenesen až na žalobkyni, která přepravu skutečně realizovala. Správce daně nevyslovil v průběhu daňového řízení podezření z daňových úniků (podvodů) u článků dodavatelského řetězce předcházejících žalobkyni, teprve v duplice v řízení před soudem vyjádřil přesvědčení, že zapojení takového množství subjektů do řetězce by mohlo podvodu na DPH nasvědčovat.

37. Žalobkyni podle jejích slov dodavatelé předkládali na týdenní bázi vlastní cenové nabídky dodávek pohonných hmot, a to s různými cenami (bez dopravy) pro dodání z různých rafinérií v rámci Evropské unie. Žalobkyně si na základě nabízených cen vybrala, z jaké rafinérie pohonné hmoty pořídí, určila jejich druh i přibližné množství a také dobu dodání. Zde se soud shoduje se žalovaným, že to byla žalobkyně, kdo celou transakci inicioval. Tím, že žalobkyně disponovala přepravními kapacitami a přepravu objednaného zboží si zpravidla zajišťovala již z terminálů rafinérií v jiných členských státech, měla fakticky po celou dobu přepravované pohonné hmoty pod svou kontrolou. Přesto však legálně nemohla se zbožím nakládat jako s vlastním do doby, než došlo po jeho převozu na území České republiky k úhradě spotřební daně a k jeho propuštění do volného oběhu

provozovatelem daňového skladu, popř. k realizaci navazujících kupních smluv (byť lze předpokládat, že navazující převody vlastnického práva splývaly v jedno s okamžikem propuštění pohonných hmot do volného oběhu), neboť k tomu nebyla oprávněna z důvodu přísné právní regulace nakládání se zbožím v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (nehledě na případná smluvní ujednání s předchozími dodavateli). Žalobkyně tak nemohla v průběhu převozu pohonných hmot například ve smyslu čl. 21 odst. 8 směrnice o spotřebních daních sama rozhodnout o dodání zboží jiné osobě, než která byla jako příjemce uvedena v průvodních dokladech k převáženému zboží, ostatně i podle směrnice je k takovému kroku oprávněn pouze odesílatel. Žalobkyně přitom svému dodavateli nefakturovala cenu přepravy (a lze předpokládat, že ta patrně nebyla předmětem fakturace ani mezi předcházejícími mezičlánky dodavatelsko-odběratelského řetězce) a pohonné hmoty pořizovala za ceny nezahrnující přepravu uskutečňovanou vlastními dopravními prostředky, neboť to ze svého pohledu považovala za neefektivní a „zbytečný administrativní úkon“. Žalobkyně argumentuje tím, že by jí jakožto následnému nabyvateli zboží byla přeprava ve shodné částce nebo dokonce ještě navýšená o marži fakturována jejími dodavateli zpět.

38. Ze shromážděného spisového materiálu (mj. z výslechu svědků, ale i z podání žalobkyně v průběhu daňového řízení) je patrné, že právní posouzení správce daně, který okamžik nabytí zboží žalobkyní posouvá do doby a místa, v nichž žalobkyně nebyla z hlediska právní regulace spotřební daně oprávněna zboží v režimu podmíněného osvobození daně nabýt, bylo pro žalobkyni i pro její dodavatele značně překvapivé, ne-li dokonce zcela nepředstavitelné, přičemž žalobkyně předkládá vlastní a smysluplný výklad unijního a na něj navazujícího vnitrostátního práva, který se od výkladu žalovaného liší.

39. Za dané situaci tak soudu vyvstává několik otázek výkladu unijního práva. Především se jedná o otázky shodné s těmi, jež byly Soudnímu dvoru již předloženy Nejvyšším správním soudem v podobné kauze, které jsou projednávány pod sp. zn. C-414/17 *AREX CZ*. Protože skutkové okolnosti obou případů jsou velmi blízké, lze předpokládat i shodnou právní kvalifikaci těchto případů, tudíž odpovědi na tyto otázky budou mít bezprostřední dopad i pro kauzu posuzovanou Krajským soudem v Praze včetně posouzení otázek, zda žalovaný byl oprávněn odmítnout řadu důkazních návrhů učiněných žalobkyní pro jejich irelevanci. V důsledku položení zčásti shodných předběžných otázek a s ohledem na skutkovou blízkost obou případů pak **Krajský soud v Praze navrhuje Soudnímu dvoru, aby zvážil spojení řízení o obou předběžných otázkách**.

40. Nad rámec uvedených otázek si Krajský soud v Praze musí s ohledem na důraz argumentace žalovaného na pojem „práva nakládat se zbožím jako vlastník“ vyzdvižený v judikatuře Soudního dvora zodpovědět i otázku, zda v daných skutkových okolnostech předcházející články dodavatelsko-odběratelského řetězce vůbec nabyly „právo nakládat se zbožím jako vlastník“ nebo zda uvedené transakce z pohledu směrnice DPH nejsou relevantní, a tudíž v souvislosti s převody vlastnického práva mezi dodavateli žalobkyně a jejich subdodavateli neměla být vůbec přiznávána DPH.

41. Krajský soud v Praze se na rozdíl od žalovaného nedomnívá, že by takové transakce neměly být považovány za relevantní z hlediska DPH. Obecně vzato by totiž takový výklad unijního práva prakticky vyloučil ze zdanitelných plnění podléhajících DPH např. nákupy a prodeje zboží realizované na dálku např. za použití cenných papírů, do nichž je inkorporováno vlastnické právo ke zboží, jako jsou náložné listy (konosamenty) či skladištní listy (warranty), nebo s využitím obchodů na komoditní burze.

42. V této souvislosti dále soud opakuje, že má za to, že žalobkyně v průběhu přepravy pohonných hmot až do okamžiku nabytí vlastnického práva v návaznosti na propuštění zboží v českém daňovém skladu do volného oběhu nebyla z hlediska práva se zbožím oprávněna nakládat jako s vlastním. Byť přepravované zboží fyzicky měla ve své moci, byla v pozici smluvního přepravce, resp. osoby bez smluvního vztahu držící zboží ve vlastnictví jiné osoby, a byla proto povinna respektovat pokyny předchozích vlastníků pohonných hmot v řetězci. V tomto směru žalobkyně například poukazuje na případy, kdy byla souprava s pohonnými hmotami zastavena v České republice celními orgány, které se zabývají správou spotřební daně, a pohonné hmoty byly jako vlastnictví jednoho z mezičlánků dodavatelsko-odběratelského řetězce zabaveny na zajištění daňového dluhu tohoto mezičlánku, čemuž se žalobkyně nebránila. Na druhou stranu je ovšem pravdou, že samotný pokyn některého z mezičlánků řetězce k dodání pohonných hmot jinému subjektu, než mezi nimiž byl uzavřen řetězec smluv zajišťující dodání zboží na objednávku žalobkyně, by zpravidla znamenal porušení předem sjednaných smluvních závazků, jejichž prostřednictvím se mělo zboží dostat do vlastnictví žalobkyně. Reálně proto není soudu známo, že by někdy takový pokyn byl některým ze subdodavatelů vydán, např. v souvislosti s odstoupením od kupní smlouvy začleněné v řetězci apod.

43. Krajský soud v Praze přitom podotýká, že nesdílí názor žalovaného, že by situace žalobkyně a jejích dodavatelů a situace provozovatele lodi a zprostředkovatele dodání pohonných hmot v rozsudku *Fast Bunkering* byla totožná. Žalobkyně totiž i po načerpání pohonných hmot do jejích vozidel tyto pohonné hmoty nepoužívala (a patrně ani nemohla používat) k pohonu těchto vozidel a byla povinna je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravit do určeného daňového skladu. Teprve po jejich propuštění do volného oběhu v České republice (aspekt veřejnoprávní) a v návaznosti na nabytí vlastnického práva k pohonným hmotám (aspekt soukromoprávní) od subjektů oprávněných nabývat zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s nimi mohla volně nakládat (spotřebovat je či převádět do vlastnictví jiných osob). Krajský soud v Praze spatřuje odlišnost postavení žalobkyně od běžného přepravce (a podobnost s provozovatelem lodi ve věci *Fast Bunkering*) v zásadě pouze v tom, že žalobkyně sama na počátku celou transakci iniciovala, mezičlánky v řetězci pohonné hmoty pořizovaly pro ni a žalobkyně se v určitém okamžiku po propuštění zboží do volného oběhu v České republice stala vlastníkem pohonných hmot a od té doby s nimi nakládala jako s vlastním majetkem.

44. S předchozí otázkou, zda byla žalobkyně oprávněna nakládat s přepravovanými pohonnými hmotami jako vlastník, přitom souvisí i faktické důsledky právní regulace obsažené ve směrnici o spotřebních daních, které žalobkyni nepochybně v možnosti nakládat s pohonnými hmotami podle své libosti až do okamžiku jejich propuštění do volného oběhu silně omezovaly. I když by totiž byla akceptována myšlenka, že žalobkyně nakládala se zbožím jako s vlastním (byla jeho držitelem, nikoliv pouhým detentorem), nemohla by svou vůli realizovat bez spolupráce osob, které byly v pozici odesílatele či příjemce zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Bez toho, aby tyto osoby učinily nezbytné úkony vůči celním orgánům a zanesly odpovídající změny do své evidence pro účely spotřební daně, nemohla žalobkyně bez porušení veřejnoprávních předpisů přijatých v návaznosti na směrnici o spotřebních daních pohonné hmoty přepravit do jiného než předem určeného daňového skladu či je dodat osobě, která nebyla oprávněna nakládat se zbožím v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalovaný přitom nezjistil, že by mezi žalobkyní a osobami v řetězci s oprávněním nakládat

se zbožím v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně existoval nějaký smluvní vztah.

45. Krajský soud v Praze se proto táže, zda při splnění přísných podmínek ve směrnici o spotřebních daních pro nakládání se zbožím v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně není z povahy věci zajištěno i naplnění definičních podmínek převodu „práva nakládat se zbožím jako vlastník“, takže dodání takového zboží pro účely DPH i spotřební daně by mělo být z hlediska unijního práva pojímáno totožně. Směrnice o spotřebních daních totiž jednoznačně vymezuje, odkud a kam může být takové zboží přepravováno, přičemž dodáno může být v zásadě jen do daňového skladu nebo registrovanému příjemci. Možnost provozovat daňový sklad či získat postavení registrovaného příjemce přitom také podléhá řadě podmínek, které na základě ustanovení čl. 16 a 19 směrnice o spotřebních daních podrobně vymezuje vnitrostátní právo (zejména § 19a až § 21 a § 43a až § 43g zákona o spotřebních daní, které pro jejich rozsah soud necituje). Žalobkyně přitom nedisponovala potřebnými povoleními, aby mohla provozovat daňový sklad či být registrovaným příjemcem, tudíž ani nebyla oprávněna v souladu se směrnicí o spotřebních daních nabývat zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V důsledku toho by nebylo možné uvažovat o přímém dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi rafinérií v jiném členském státě a žalobkyní, která nebyla oprávněna k přijetí zboží před jeho propuštěním do volného oběhu a ani o takové pořízení zboží v rozporu s právní úpravou spotřební daně dle všeho nestála.

46. Pokud by soud dospěl k závěru, že směrnice o spotřebních daních skutečně předurčuje okamžik nabytí práva nakládat se zbožím, a tudíž by v dané věci existoval řetězec dodání spojený s jedinou intrakomunitární přepravou, relevantním pojmem by se mohl stát pojem přepravy zboží blíže vymezený ustanovení čl. 20 směrnice o spotřebních daních. Pokud by totiž bylo nutné považovat i pro účely DPH přepravu za ukončenou dodáním zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do daňového skladu, jevila by se soudu úvaha žalovaného o přiřazení této přepravy plnění uskutečněnému logicky až po propuštění zboží do volného oběhu a ukončení této přepravy stěží udržitelnou. Proto se soud současně táže i na relevanci pojmu přepravy vymezeného směrnicí o spotřebních daních pro účely DPH uplatňovaného na zboží, které bylo mezi členskými státy přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

47. I pro případ, že by Soudní dvůr dospěl k závěru, že režim zdanění pohonných hmot spotřební daní a DPH není jakkoliv (právně ani fakticky) provázán a že nelze z limitů pro nakládání se zbožím podléhajícím spotřební dani činit žádné závěry pro vznik daňové povinnosti k DPH, klade si Krajský soud v Praze otázku, zda lze v dané souvislosti zohlednit skutečnost, že takto vyložená právní úprava nebyla podle přesvědčení soudu v době uskutečnění zdaňovaných transakcí jasná a jednoznačná. Chybějící výslovná právní úprava ve směrnicích, která nebyla významně zpřesněna ani v procesu transpozice do vnitrostátních právních předpisů, mohla bez zjevných překážek vést daňové subjekty k právnímu výkladu shodnému s výkladem žalobkyně, tj. že dodání zboží evidovaného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je i dodáním zboží z pohledu DPH, přičemž intrakomunitární dodání spojené s přepravou zboží musí logicky předcházet dodáním zboží, k nimž došlo až po zdanění zboží spotřební daní při propuštění tohoto (fyzicky již přepraveného) zboží do volného oběhu v České republice. Otázka přiřazení přepravy v rámci řetězce dodání zboží s jedinou intrakomunitární přepravou byla i

Soudním dvorem označena v rozsudku C-430/09 *Euro Tyre* za směrnicí neupravenou (bod 27) a byla řešena teprve dotvářením unijního práva výkladem Soudního dvora. Taktéž otázka odlišnosti pojmu „nakládání s věcí jako vlastník“ od vlastnického práva upraveného vnitrostátním právním řádem musela být nejprve dovozena Soudním dvorem z obecných principů unijního práva. Krajský soud v Praze má přitom za to, že kombinací těchto dvou unijním právem výslovně neregulovaných otázek se pak Soudní dvůr až doposud podrobněji nezabýval.

48. Z hlediska vnitrostátního ústavního práva totiž nemůže soud opominout zásadu *in dubio mitius*, jejímž cílem je 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. V oblasti daňové tento přístup vysvětlil Ústavní soud České republiky v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž konstatoval: „*Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při* de facto *odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*).*“ Obecněji pak tuto zásadu Ústavní soud vyložil v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06: „*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. Tento princip* in dubio pro libertate *plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny...). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem (viz např. nálezy sp. zn. I. ÚS 512/02, ze dne 20. 11. 2002, in Sb. n. u., sv. 28, str. 271 nebo I. ÚS 557/05, ze dne 24. 7. 2007, dostupný na www.judikatura.cz). Pravidlo* in dubio pro libertate *je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má např. podobu pravidla* in dubio mitius *(viz např. nález sp. zn. IV. ÚS 666/02) nebo pravidla* in dubio pro reo *(např. nález sp. zn. IV. ÚS 57/94, ze dne 15. 12. 1994, Sb. n. u., sv. 2, str. 179).*“

49. Tato zásada je respektována i judikaturou správních soudů, jak dokládá např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, publikovaný pod č. 1778/2009 Sb. NSS, který s odkazem na nález Ústavního soudu i v poměrech DPH (ve vztahu k okolnostem předcházejícím vstupu České republiky od Evropské unie) vyslovil, že „*v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo ‚mezery v zákoně‘ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce).*“

50. Krajský soud v Praze má za to, že právní úpravu rozhodnou pro posouzení kauzy žalobkyně nebylo možné označit za jasnou ani z hlediska práva vnitrostátního, ani z hlediska práva unijního. Bez poskytnutí pozdějšího (eventuálně odlišného) právního výkladu daných otázek Soudním dvorem si lze představit právní výklad předkládaný žalobkyní a zakládající se na shodném nakládání s obchodními transakce jak z hlediska

právní úpravy DPH, tak z hlediska spotřební daně jako udržitelný. Za daných okolností by tedy z hlediska vnitrostátního ústavního práva bylo možné uvažovat o tom, že odlišný výklad právní úpravy zastávaný žalovaným, který v dané situaci větší měrou zatěžuje daňové subjekty, není do doby zpřesnění právní úpravy aplikovatelný a nelze se jej vůči daňovým subjektům dovolávat. V takové situaci je tedy nezbytné se dotázat, zda takový přístup je kompatibilní s unijním právem jako celkem, popř. zda je možné z pohledu unijního práva akceptovat alespoň kompromisní řešení, např. v prosazení se méně vstřícného výkladu nejasné právní normy teprve po objasnění smyslu právní úpravy rozhodnutím Soudního dvora. V této souvislosti se pak Krajský soud v Praze Soudního dvora v závěru dotazuje, zda právní výklad rozhodných otázek z hlediska unijního práva vskutku bylo možné v rozhodné době považovat za nejednoznačný.

V. Přerušení řízení před Krajským soudem v Praze

51. Vzhledem k tomu, že soud rozhodl o předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru, přerušil řízení podle § 48 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, krajský soud i bez návrhu usnesením vysloví, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 4 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí není kasační stížnost přípustná [§ 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s.].

V Praze dne 6. června 2018

JUDr. Milan Podhrázký, PhD., v. r.
předseda senátu