

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **AREX CZ a.s.**, se sídlem Pražská tř. 2772/121, České Budějovice, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Postupice 58, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 21627/15/5300-22441-711514, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2016, č. j. 10 Af 35/2015 - 65,

### t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující 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?

II. Řízení se přerušuje.

## O d ů v o d n ě n í :

### I. Předmět řízení

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného uvedenému v záhlaví. Tím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzeno 7 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit související penále za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, září, listopad a prosinec roku 2010. K doměření DPH došlo na základě výsledků daňové kontroly, neboť správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že zdanitelná plnění spočívající v nákupu pohonných hmot stěžovatelkou od společností Benaft P s.r.o. a KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. byla uskutečněna s místem plnění v České republice, ale podle závěrů správce daně se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, konkrétně z Rakouska. S ohledem na to správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZDPH“). Naopak navýšil o stejnou částku daň z pořízení zboží z jiného členského státu a uplatnil k tomu odpovídající nárok na odpočet daně.

[2] Z dokazování provedeného správcem daně vyplynulo, že pohonné hmoty nakoupené stěžovatelkou byly nakládány v rafinériích společnosti SHELL AUSTRIA GmbH v Rakousku. Jednalo se o řetězovou dodávku, kdy prvním prodávajícím byla rakouská společnost Doppler Mineralöle GmbH, Wels (v původních kontrolních výstupech správce daně také zřejmě nesprávně označována jako DOPPLER HANDELS GmbH, Wels). Prvními kupujícími se sídlem v České republice byly 4 různé společnosti (BURLEY s.r.o., PROFIKREDIT s.r.o., BORE s.r.o. a TOP TEN DEVELOPMENT s.r.o.). Pozdější šetření prokázalo, že uvedené společnosti neodvedly z transakcí s pohonnými hmotami DPH v České republice. Tyto společnosti nakoupené pohonné hmoty dále prodaly druhému článku v řetězci, kterým byly 2 jiné české společnosti (TM TRUCK s.r.o. a CLLARUSS GALL s.r.o.). Pohonné hmoty byly následně přeprodány dodavatelům stěžovatelky, zejména společnosti KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o., která je ještě v některých případech prodala dalšímu článku v řetězci, společnosti Benaft P s.r.o. První české články řetězce měly uzavřenu smlouvu se společností GARANTRANS s.r.o., která pro ně vykonávala na základě smlouvy činnost tzv. oprávněného příjemce podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Tato společnost za první české články v řetězci uhradila spotřební daň z dovezených pohonných hmot (pohonné hmoty byly přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně). Přepravu pohonných hmot z Rakouska do České republiky zajišťovala stěžovatelka vlastními vozy.

[3] Správce daně s ohledem na rozsudky ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, Emag Handel Eder OHG, a ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, konstatoval, že u postupně fakturovaného dodání zboží spojeného pouze s jedním odesláním nebo přepravou může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od DPH jako intrakomunitární plnění. Ostatní transakce jsou dodáním zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou. Transakce spojená s přepravou mezi členskými státy představuje na straně dodavatele osvobozené dodání zboží do jiného členského státu, na straně kupujícího zdanitelné pořízení zboží z jiného členského státu. Při neexistenci jiných ukazatelů je pro přiřazení intrakomunitární povahy dodávky důležité, kdo zboží přepravuje nebo na čí příkaz je přepravováno a kdo má v průběhu přepravy právo se zbožím nakládat jako vlastník. Osoba, která zboží kontrolovala při přepravě přes hranice, je osobou účastnicí

pokračování

se intrakomunitárního plnění. Pokud nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ve státě odeslání, je pořizovatelem uvedeného zboží.

[4] Stěžovatelka nabyla podle správce daně právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku, neboť na ni přešla rizika spojená se zbožím a k dodání zboží mezi jejími dodavateli a stěžovatelkou podle českého obchodního zákoníku došlo v okamžiku, kdy jí bylo umožněno se zbožím nakládat v Rakousku. Přepravu u ní nikdo neobjednával, ale zajišťovala ji sama pro sebe. S ohledem na uvedené správce daně vyhodnotil, že místo plnění nebylo v České republice, a proto není možné tomuto dodání přiznat právo na odpočet daně na vstupu. Stěžovatelka naopak měla přiznat daň z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu.

[5] Žalovaný odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům zamítl. Ztotožnil se se závěry správce daně ohledně přiřazení povahy intrakomunitární dodávky právě dodáním mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. Odmítl provádět dokazování dokumenty AAD a e-AD, které slouží pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně, neboť nejsou podstatné pro posouzení, která osoba byla oprávněna nakládat se zbožím jako vlastník. Odmítl také konstrukci stěžovatelky, že by bylo možné jednu intrakomunitární přepravu rozdělit pro účely DPH na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Přisvědčil stěžovatelce, že při posuzování toho, zda bylo nabyto právo nakládat se zbožím jako vlastník, nelze vycházet z vnitrostátního práva. Zároveň však konstatoval, že příslušné ustanovení českého obchodního zákoníku spojuje okamžik dodání zboží v dané situaci také s okamžikem naložení zboží na vozidlo (poznámka NSS: k pojmu dodání podle českého obchodního zákoníku – jedná se o stejný pojem jako ve směrnici o DPH, avšak s odlišným obsahem). Stěžovatelka neprokázala, že by byla mezi ní a jejími dodavateli uzavřena smlouva, která by upravovala okamžik převodu práva nakládat s věcí jako vlastník odlišně od závěrů správce daně.

[6] Odmítl, že by se na věc měl aplikovat čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Je pravdou, že bod 36 odůvodnění směrnice o DPH uvádí, že by určitá dodání výrobků podléhajících spotřební dani a jejich pořízení uvnitř Společenství měla být uvedena v soulad s postupy a povinnostmi týkajícími se hlášení o pohybu takových výrobků do jiného členského státu. Tomu však musí odpovídat konkrétní ustanovení samotné směrnice, kterým je čl. 138 odst. 2 písm. b). Ten byl do českého ZDPH implementován prostřednictvím § 64 odst. 3. Podmínkou v něm stanovenou však je, že dodání musí být provedeno pro osobu povinnou k dani, která není registrována k dani. V posuzované věci však byly první české články řetězu plátců DPH, proto na uvedenou věc čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH nedopadá. Dále žalovaný odkázal na rozsudek ze dne 14. 7. 2005, ve věci C-435/03, British American Tobacco International Ltd. a Newman Shipping & Agency Company, ve kterém je uvedeno, že žádné ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám, že stěžovatelka nemohla až do propuštění zboží do volného oběhu na území České republiky se zbožím volně nakládat v důsledku omezení vyplývajících z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Takovému omezení jsou totiž podrobeny všechny osoby, tedy jak vlastníci, tak osoby oprávněné se zbožím jako vlastník nakládat. Z rozsudku Euro Tyre Holding nevyplývá, že by pořizovatelem zboží měla být ta osoba, která dodání přiznala jako první. K určení plnění jako intrakomunitárního nedostačuje, že první články v řetězci pravděpodobně uvedli rakouskému dodavateli své daňové identifikační číslo, ani to, že zařídili zaplacení spotřební daně v České republice.

[7] Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání podala stěžovatelka žalobu ke krajskému soudu, který ji, jak bylo řečeno již shora, svým rozsudkem zamítl. Pokud jde o posouzení věci, plně se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného.

[8] Tento rozsudek napadla stěžovatelka nyní Nejvyšším správním soudem projednávanou kasační stížností. V ní mimo jiné uvádí následující argumenty proti shora shrnutým závěrům správce daně a žalovaného, potvrzeným rozsudkem krajského soudu.

[9] Stěžovatelka trvá na tom, že do ZDPH je nesprávně implementován čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, v němž je uvedeno, že zboží přepravované do jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je osvobozeno od DPH jako intrakomunitární dodávka. Musí být zachována neutralita DPH, která spočívá v povinnosti odvést daň a právu následujícího článku řetězce na její odpočet. Výjimku tvoří přeshraniční komunitární dodávka, která je na straně dodavatele osvobozena, ale stejná dodávka musí být chápána na straně příjemce jako pořízení zboží se všemi povinnostmi. Jestliže čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH definuje, která dodávka je v tomto řetězci osvobozena, tak právě a jen tato dodávka musí podléhat pravidlům pořízení zboží v členském státě dodání. Uvedené ustanovení rozlišuje dodání výrobků podléhajících spotřební dani provedené pro osobu povinnou k dani nebo pro právnickou osobu nepovinnou k dani, nicméně pro tuto pouze za dále uvedených podmínek. To vyplývá z použití jednotného čísla u zájmena „jejíž“. Aby se vztahovaly podmínky i na osobu povinnou k dani, muselo by být použito množného čísla, tedy „jejichž“. Podmínky se tak na stěžovatelku nevztahují, neboť je osobou povinnou k dani. Ustanovení § 64 ZDPH proto představuje chybnou implementaci uvedeného ustanovení směrnice o DPH.

[10] I pokud by DPH nebylo se spotřební daní provázáno, je třeba k obdobným závěrům dospět i podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Při přepravě v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, na rozdíl od umístění v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemůže dojít k přechodu ekonomického vlastnictví. Vlastník zboží musí při tomto režimu splnit podmínky, které jemu samotnému znemožňují volně nakládat se zbožím. Musí dodat zboží na místo určení v tuzemsku v předem určeném čase. I kdyby teoreticky došlo z hlediska soukromoprávního k převodu vlastnictví během přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tak ekonomické vlastnictví z hlediska DPH nelze v průběhu této přepravy nabýt, protože se zbožím není volná dispozice. Zboží musí být dodáno do místa určení a teprve v tomto místě, po propuštění do režimu volného oběhu, lze s tímto zbožím nakládat, tj. je možné ho např. převzít na libovolné místo nebo složit.

[11] Závěry o neprovázanosti spotřební daně a DPH nelze odvozovat pouze z jedné věty rozsudku British American Tobacco International Ltd. a Newman Shipping & Agency Company. Je třeba poukázat na rozsudek ze dne 11. 7. 2013, ve věci C-273/12, ve věci Harry Winston SARL. Uvedený rozsudek vznik daňové povinnosti pro spotřební daň a DPH spojuje.

[12] Podle čl. 20 odst. 2 směrnice o spotřebních daních je přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně ukončena v okamžiku, kdy příjemce převzal dodávku zboží podléhajícího spotřební dani. Příjemcem je třeba ve smyslu čl. 17 odst. 1 písm. a) bodu i. a ii. a čl. 4 bodu 9) a 11) směrnice o spotřebních daních rozumět oprávněného provozovatele daňového skladu nebo registrovaného příjemce s oprávněním přijímat přepravované zboží. Stěžovatelka u kontrolovaných dodávek nebyla, a to ani v jednom případě. Přeprava podléhala mnoha omezením stanoveným zákonem o spotřebních daních a směrnicí o spotřebních daních. Přeprava je po celou dobu prováděna pod dohledem celních orgánů příslušných členských zemí. Z těchto důvodů čl. 262 směrnice o DPH ani nevyžaduje, aby byly tyto dodávky uváděny v souhrnných hlášeních, neboť vzhledem k přísné kontrole celní správy by to bylo redundantní.

[13] Dispozice se zbožím jsou vymezeny v povolení AAD, resp. e-AD, kterým celní orgán povolil režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Rozhodně tedy dopravce po naložení zboží nemohl se zbožím volně disponovat a musel ho dovézt do určitého času do místa určení.

pokračování

[14] Správce daně musí prokázat, že přeprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně probíhala jinak, než deklaroval celní orgán v dokumentech e-AD, v opačném případě není možné tomuto dodání osvobození nepřiznat. Nejde proto o obchodní transakce spojené pouze s jedinou přepravou. Bez ohledu na počet přeprav ani nelze tvrdit, že posuzované dodávky mezi bezprostředními dodavateli a stěžovatelkou byly spojeny s intrakomunitární přepravou. Těmto dodávkám totiž časově předcházely obchodní transakce, kde probíhala doprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, která začínala v jiném členském státě a byla ukončena v České republice. Další navazující doprava pak probíhala po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně po území České republiky. Rozsudky EMAG a Euro Tyre Holding neřešily přepravu zboží podléhajícího spotřební dani a nelze je proto v projednávané věci aplikovat.

[15] Pokud jde o vztah DPH a spotřební daně, tak vskutku není vznik daňové povinnosti k DPH vázán na spotřební daň, ale režim DPH je vázán na spotřební daň podle čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí splnit podmínku dodání do konkrétně předem určeného místa. Během této přepravy tedy nemůže dojít ke změně ekonomického vlastnictví ve smyslu předpisů o DPH, neboť stanovené podmínky jsou příliš svazující. Ke změně vlastnictví může dojít až po ukončení této přepravy, a to po uvolnění do volného oběhu nebo umístěním do daňového skladu, kde režim podmíněného osvobození trvá. V daném případě se nejedná o vznik daňové povinnosti, ale o určení, že zboží přepravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně musí být při jeho dodání osvobozeno od DPH.

[16] Z těchto, ale i dalších důvodů, které nejsou podstatné pro posouzení předběžných otázek, navrhla stěžovatelka zrušit rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[17] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný. Ke sporným otázkám uvedl, že transakce s pohonnými hmotami byly prováděny v řetězci společností, v rámci kterého docházelo k postupnému převodu vlastnického práva. Přeprava zboží může být podle rozsudku EMAG přičtena pouze jedné z dodávek v řetězci, kterou je nutno považovat za intrakomunitární plnění. Předcházející transakce jsou klidové dodávky s místem plnění v Rakousku. Stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku. Jako jediná jej přebírala, disponovala s ním a sama zajišťovala jeho přepravu. S ohledem na to bylo třeba v souladu s rozsudkem Euro Tyre Holding přičíst přepravu právě dodávce mezi společnostmi Benaft P s.r.o a stěžovatelkou, případně mezi společnostmi KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. a stěžovatelkou. Místem dodání bylo místo, kde se zboží nacházelo v době zahájení přepravy, tedy v Rakousku, a nejednalo se o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku.

[18] Směrnice o DPH neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. Podstatná je otázka dodání nebo dovozu zboží, nikoliv vyměření spotřební daně. Vyměření spotřebních daní není založeno na dodání zboží, které se pojí s právem nakládat se zbožím jako vlastník. To potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku British American Tobacco International. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, ve věci JASA trans s.r.o., když uvedl, že argumentace právním režimem pohybu zboží s ohledem na spotřební daně může být ve vztahu k DPH pouze podpůrná.

## II. Relevantní právní úprava Evropské unie a vnitrostátní právní úprava

[19] Bod 36 odůvodnění směrnice o DPH: *Ve prospěch jak osob povinných odvést daň, tak příslušných správních orgánů by způsob 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] Podle čl. 118 směrnice o DPH mimo jiné platí:

*Článek 138*

1. 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 zabájení odeslání nebo přepravy zboží.
2. Kromě dodání podle odstavce 1 osvobodí členské státy od daně tato plnění: ...
  - b) 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; ...

[21] S uvedeným ustanovením souvisí čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH: Odchylně od čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) nejsou předmětem DPH tato plnění: a) pořízení zboží uvnitř Společenství osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jehož dodání by v rámci členského státu bylo osvobozeno od daně podle článků 148 a 151; b) pořízení zboží uvnitř Společenství jiné než pořízení podle písmene a) a článku 4 a jiné než pořízení nových dopravních prostředků nebo výrobků podléhajících spotřební dani, uskutečněné osobou povinnou k dani pro účely jejího zemědělského, lesnického nebo rybářského podniku, na který se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u nichž daň není odpočitatelná, anebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

[22] Dále je podle Nejvyššího správního soudu relevantní kapitola IV směrnice o spotřebních daních, která upravuje přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, a s touto kapitolou související ustanovení, která obsahově navazují na v čl. 138 odst. 2 písm. b) zmiňovaného ustanovení předchozí směrnice 92/12/EHS.

[23] Ustanovení čl. 118 směrnice o DPH je primárně implementováno § 64 ZDPH, jehož pro věc relevantní ustanovení zní:

*§ 64*

*Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu*

(1) Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

...

(3) Dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, do jiného členského státu plátcem osobě povinné k dani, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nebo právnické osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud odeslání nebo přeprava zboží je uskutečněna podle zákona upravujícího spotřební daně, a povinnost platit spotřební daň vzniká pořizovateli v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

...

[24] Pro věc jsou dále relevantní následující ustanovení ZDPH v tehdy platném znění:

§ 2 odst. 1 písm. c): Předmětem daně je ... c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen "členský stát") za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické

pokračování

*činnosti nebo právníckou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*

§ 16 odst. 1: *Pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy anebo dodání elektřiny osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo zasílání zboží podle § 18. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu.*

§ 16 odst. 5 písm. a): *Za pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu se považuje*

*a) přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska a toto zboží bylo plátcem v rámci uskutečňování ekonomických činností v tomto jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno, pořízeno z dalšího členského státu nebo dovezeno z třetí země, ...*

§ 25 odst. 2: *Při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 odst. 4 a 5 vzniká plátcovi povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska.*

§ 108 odst. 1 písm. d): *Přiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni ...d) plátce nebo osoba identifikovaná k dani, kteří pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu,*

[25] K věci se dále vztahuje zejména § 25 zákona o spotřebních daních upravující dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mezi členskými státy.

### III. Rozbor předkládaných předběžných otázek

[26] Stranami nebylo jakkoliv zpochybněno, že u dodávaných pohonných hmot byl dodržen režim dopravy výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Je také nesporné, že v rámci tohoto režimu zajistily úhradu daně první české články řetězce dodání, které tak učinily prostřednictvím oprávněného příjemce podle zákona o spotřebních daních, společnosti GARANTRANS s.r.o., který odpovídá registrovanému příjemci ve smyslu směrnice o spotřebních daních. Je také nesporné, že první české články řetězce dodání byly osobami povinnými k dani a byly registrovanými plátcí DPH.

[27] S ohledem na dosavadní judikaturu Soudního dvora se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem stěžovatelky, že právě to dodání, které má být podle čl. 138 směrnice o DPH osvobozeno na straně prodávajícího, musí být naopak předmětem daně z pořízení zboží uvnitř Společenství. Dodání zboží do jiného členského státu EU a jemu odpovídající pořízení z jiného členského státu EU ve skutečnosti představují jedinou a tutéž hospodářskou operaci a ustanovení upravující obě části této transakce je třeba vykládat ve vzájemné spojitosti (rozsudek ve věci C-409/04, Teleos, body 23 a 34, nebo rozsudek ve věci C-84/09, X., bod 28).

[28] Pro posouzení otázky, zda žalovaný správně posoudil dodávku stěžovatelce od společností Benaft P s.r.o. a KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. jako pořízení zboží uvnitř Společenství a nikoliv jako dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu, je podstatné, který prodávající v řetězci dodávek měl nárok na osvobození podle čl. 138 směrnice o DPH.

[29] Shora uvedená argumentace stěžovatelky směřuje k tomu, že již dodání prvnímu českému článku řetězce splnilo nárok na osvobození, a to buď proto, že se na něj vztahoval přímo čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, nebo alespoň proto, že pravidla podmíněného osvobození od spotřební daně jsou natolik svazující, že musí být za osvobozené dodání považováno i podle čl. 138 odst. 1 právě to, které souvisí s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně. Podle rozsudku EMAG může pouze jedna z dodávek v řetězci představovat intrakomunitární

plnění. V takovém případě by proto nebylo možné považovat za intrakomunitární plnění jakoukoliv navazující dodávku, tedy včetně té mezi stěžovatelkou a jejími bezprostředními dodavateli.

[30] Není pochyb, že k zodpovězení otázky výkladu sporných ustanovení směrnice o DPH je v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr a že Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, má podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, ledaže by tuto otázku bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (*acte éclairée*), případně že by odpověď na danou otázku byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu ani při porovnání různých jazykových verzí (*acte clair*).

[31] Soudní dvůr se výkladem čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH dosud nezabýval. Stejně tak se nezabýval výkladem čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ohledně zboží přepravovaného v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalovaným uváděný rozsudek British American Tobacco se zabýval podle Nejvyššího správního soudu výrazně odlišnou otázkou, a to tím, zda lze daňovou povinnost k DPH navázat na vyměření spotřební daně, aniž by došlo k dodání nebo dovozu zboží. Nelze tedy v rozsahu, v jakém má výklad označených ustanovení směrnice o DPH význam pro nyní posuzovanou věc, dovodit, že se jedná o *acte éclairée*, tedy že jde o otázku, již je možno z dosavadní judikatury Soudního dvora vyložit.

[32] Předkládající soud současně neshledal, že by se minimálně první část první otázky jevila natolik nesporná, aby ji bylo možno považovat za *acte clair*. Lze poukázat mimo jiné i na odlišnosti některých jazykových verzí (viz bod 18 rozsudku ve věci C-283/81, Srl Cilfit). Stěžovatelka poukazuje na české znění směrnice, která v čl. 138 odst. 1 písm. b) uvádí na podporu své argumentace, že zájmeno „jejíž“ je jednotného čísla, což by směřovalo k tomu, že se předmětná podmínka vztahuje pouze k právnické osobě nepovinné k dani. Slovenské znění používá zájmeno „ktorých“, které je množné. Anglické a francouzské znění používají zájmen „whose“ a „dont“, která se použijí pro jednotné i množné číslo.

[33] První otázkou se předkládající soud ptá, zda se vedlejší věta v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH „*jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství, jinébo než výrobku podléhajícího spotřební dani, není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1,*“ vztahuje na osoby povinné k dani nebo se na ně uvedená vedlejší věta vůbec nevztahuje a vztahuje se pouze na právnické osoby nepovinné k dani. V takovém případě by ustanovení čl. 138 odst. 2 písm. b) bylo aplikovatelné v případě dodání jakékoliv osobě povinné k dani, při splnění dalších tam uvedených podmínek.

[34] I pokud by se uvedená vedlejší věta měla vztahovat také na osoby povinné k dani, ve věci je i tak sporné, o jaké osoby povinné k dani se jedná. Ustanovení čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH hovoří o několika situacích pořízení zboží uvnitř Společenství, která nejsou předmětem daně. Jde jednak o pořízení, jehož dodání by v rámci členského státu bylo osvobozeno od daně podle čl. 148 a čl. 151 (dodání zboží pro zásobení vymezených lodí a letadel, dodání zboží v rámci diplomatických a konzulárních vztahů, mezinárodním organizacím, pro vymezené případy ozbrojeným silám) [čl. 3 odst. 1 písm. a)]. V těchto případech není vyloučeno, aby se nejednalo o výrobky podléhající spotřební dani. Dále jde o případy, kdy je již vyloučeno, aby šlo o výrobky podléhající spotřební dani, ale také o nové dopravní prostředky [čl. 3 odst. 1 písm. b)]. Jedná se o pořízení učiněné osobou povinnou k dani v souvislosti se společným režimem daňového paušálu pro zemědělce, nebo osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u nichž daň není odpočitatelná, anebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Zároveň v případech uvedených v čl. 3 odst. 1 písm. b) musí být splněny podmínky čl. 3 odst. 2, tedy nepřekročení celkové hodnoty minimálně 10 000 EUR za zboží pořízené uvnitř Společenství v aktuálním ani v předchozím roce.



pokračování

[35] Podle Nejvyššího správního soudu je tedy třeba spornou vedlejší větu v čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH vykládat tak, že se vztahuje na situace, kdy právnická osoba nepovinná k dani (případně s ohledem na odpověď Soudního dvora i osoba povinná k dani) pořizuje uvnitř Společenství (intrakomunitární dodávky) pouze zboží, které není předmětem daně při splnění podmínek čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH, s výjimkou zboží podléhajícího spotřební dani. Není zřejmý vztah k pořízení nového dopravního prostředku, nicméně Nejvyššímu správnímu soudu není známo, že by tato otázka byla potřebná pro řešení věci.

[36] Ačkoliv se Nejvyšší správní soud domnívá, že by odpověď na tuto druhou část první otázky mohla být považována za *acte clair*, považuje za vhodné, aby byl tento jeho názor potvrzen Soudním dvorem za situace, kdy související otázky sám zodpovědět nemůže. Ve sporu je zřejmé, že žalovaný vychází z § 64 odst. 3 ZDPH, který stanoví podmínky zcela odlišné, konkrétně, že jde o osoby, které nejsou registrovány k dani v jiném členském státě. Je tedy evidentní, že minimálně český zákonodárce pochopil uvedené ustanovení odlišně.

[37] Dvě další otázky jsou alternativní v návaznosti na to, jaká bude odpověď Soudního dvora na otázku první.

[38] Druhá otázka míří na variantu, že odpověď Soudního dvora bude taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH na pořizovatele výrobků podléhajících spotřební dani v dotčeném řízení vztahuje. Jak bylo uvedeno shora, první české články v řetězci dodání byly osobami povinnými k dani, které byly k dani i registrovány, a z ničeho není zřejmé, že by jakékoliv jiné intrakomunitární dodávky nebyly předmětem daně ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH. Zároveň tyto osoby zajistily uhrazení spotřební daně. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, zda by mělo být uvedené ustanovení vykládáno tak, že pokud je odeslání nebo přeprava těchto výrobků uskutečněna v souladu s příslušnými ustanoveními 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. To by platilo i za situace, že by jinak nebyly splněny podmínky pro osvobození podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH s ohledem na přiřazení přepravy zboží jiné transakci. Druhý možný výklad je podle Nejvyššího správního soudu takový, že i v tomto případě by bylo třeba uplatnit obecná pravidla pro přiřazení přepravy zboží a požadavek na splnění podmínek směrnice o spotřebních daních by k těmto podmínkám přistupoval jako další podmínka nároku na osvobození.

[39] Třetí otázka míří na variantu, že odpověď Soudního dvora bude taková, že se čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH na pořizovatele výrobků podléhajících spotřební dani v dotčeném řízení nevztahuje a má se proto použít obecné pravidlo pro intrakomunitární dodání uvedené v čl. 138 odst. 1. Jak je patrné shora z rekapitulace argumentace stěžovatelky, ta zastává názor, že režim přepravy zboží podle směrnice o spotřebních daních je natolik specifický, že by měl ovlivnit obecná pravidla pro přiřazení přepravy právě tomu dodání, které je spojeno s režimem podle směrnice o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že konkrétní pravidla přiřazení přepravy nejsou směrnici o DPH upravena, dosavadní judikatura Soudního dvora je spíše obecná a vychází mimo jiné z toho, že je pro správce daně po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy obtížné ověřit, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv (viz např. bod 44 rozsudku *Teleos*), což v případě režimu podmíněného osvobození od spotřební daně neplatí, považuje Nejvyšší správní soud za důležité, aby se k této otázce Soudní dvůr vyjádřil, a to i s ohledem na bod 36 odůvodnění směrnice o DPH.

#### IV. Závěr

[40] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na shora uvedené k závěru, že v dané věci je třeba v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru předběžné otázky vymezené v bodu I. tohoto usnesení.

[41] V návaznosti na položení předběžných otázek Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Po vydání rozhodnutí Soudního dvora o předložené otázce bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2017

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu