



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákovy a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **JASA trans s.r.o.**, se sídlem Křižíkova 2081, Benešov, zastoupené JUDr. Martinem Vychopněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 - 152,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce JUDr. Martina Vychopně, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Platebním výměrem Finančního úřadu v Benešově (dále jen „finanční úřad“) ze dne 21. 6. 2012, č. j. 132129/12/021912203967 (dále také jen „platební výměr finančního úřadu“), byla žalobci na základě daňové kontroly vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc srpen 2011 v celkové výši 23 539 997 Kč. DPH byla vyměřena za dodávku pohonných hmot (dále jen „PHM“ a podle kontextu též „zboží“), jež byly žalobcem přijaty od společnosti F.E.T. - Finacion Expert Trading spol. s r.o. (nyní JS Moravia s.r.o.; dále jen „společnost F.E.T.“ a podle kontextu též „dodavatel“), neboť správce daně dospěl k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH.

Proti platebnímu výměru finančního úřadu podal žalobce odvolání k Finančnímu ředitelství v Praze (dále jen „odvolací orgán“), které rozhodnutím ze dne 20. 12. 2012, č. j. 7771/12-1300-203500 (dále jen „rozhodnutí odvolacího orgánu“), odvolání zamítlo a potvrdilo platební výměr finančního úřadu.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), ve které namítl zejména nesprávnost závěru o tom, že společnosti F.E.T. nevznikla povinnost přiznat tuzemskou DPH, neboť v daném případě nešlo o zdanitelné plnění a daň byla uplatněna nesprávně. Z toho důvodu dospěl odvolací orgán k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH, s čímž žalobce rovněž nesouhlasil. Za nesprávné označil žalobce zejména posouzení místa dodání PHM a způsob přiřazení intrakomunitární přepravy obchodním transakcím. V žalobě zmínil souvislost režimů DPH a spotřebních daní, přičemž vyslovil názor, že PHM byly dodány na území České republiky po ukončení přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Dále namítl, že správce daně neprovedl jím navrhané důkazy, z nichž bylo možné spolehlivě zjistit režim jeho obchodování, a tedy správnost postupu při plnění daňové povinnosti.

Krajský soud žalobě rozsudkem ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 - 152, vyhověl, zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, kterému také uložil povinnost uhradit žalobci na nákladech řízení částku 11 228 Kč.

Působnost odvolacího orgánu přešla v průběhu řízení před krajským soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „stěžovatel“), s nímž bylo dále jednáno jako s žalovaným [§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud konstatoval, že podstatou sporu účastníků je názor na místo dodání v případě řetězce obchodních transakcí počínajícího společností Shell Austria GmbH a pokračujícího až k žalobci. Zatímco žalobce za místo dodání pro transakce mezi ním a jeho dodavatelem označil Českou republiku, stěžovatel tvrdil, že místo dodání se nacházelo mimo tuzemsko. Z tohoto důvodu se u plnění přijatých žalobcem od společnosti F.E.T. nejednalo o zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a proto byla tuzemská daň na tato plnění uplatněna ze strany společnosti F.E.T. nesprávně. Žalobce si tak podle stěžovatele uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Krajský soud poznamenal, že česká právní úprava DPH je transpozicí práva Evropské unie, zejména pak směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Krajský soud poté zrekapituloval závěry některých rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), které se týkaly DPH. Uvedl, že osvobození od daně dle směrnice o DPH lze uplatnit za kumulativního splnění následujících 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; a 3) v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání

pokračování

[rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, *The Queen, na žádost Teleos plc a další*, C-409/04, Sb. rozh. s. I-07797 (dále jen „rozsudek *Teleos a další*, C-409/04“); rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na www.curia.eu]. S odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder OHG a další*, C-245/05, Sb. rozh. s. I-03227 (dále jen „rozsudek *EMAG a další*, C-245/05“), krajský soud dovodil, že dodání zboží, které předchází odeslání nebo přepravě zboží, je třeba považovat za uskutečněné v místě odeslání či zahájení přepravy zboží. Na druhou stranu dodání zboží, které následuje po odeslání nebo přepravě zboží, je třeba považovat za uskutečněné v místě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. V případě řetězových obchodů, kdy totéž zboží je předmětem po sobě následujících dodání, ale fakticky je přemísťováno pouze od prvního dodavatele k poslednímu pořizovateli, tak jde pouze o jedno odeslání či přepravu, přičemž pouze ve vztahu k jediné transakci je možné určit místo dodání ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH a čl. 32 Směrnice o DPH. Ve vztahu k ostatním dodáním v řetězci, kterým není možné připsat odeslání či přepravu, se určuje místo dodání jako v případě dodání zboží bez odeslání či bez přepravy, tedy v souladu s § 7 odst. 1 zákona o DPH a čl. 31 Směrnice o DPH podle místa, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje. Kvalifikace dodání zboží uvnitř společenství pak má být provedena na základě objektivních skutečností s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání, které z uskutečněných dodání splňuje všechny podmínky dodání uvnitř Společenství, například podle fyzického pohybu zboží mezi členskými státy (rozsudky *Teleos a další*, C-409/04, ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding BV a další*, C-430/09, Sb. rozh. s. I-13335 (dále jen „rozsudek *Euro Tyre a další*, C-430/09“).

Krajský soud konstatoval, že ze skutkových okolností posuzovaného případu je zřejmé, že výchozí bod přepravy se nacházel v Rakousku. Z hlediska aplikace § 7 odst. 1, 2, § 72 zákona o DPH a článku 32 směrnice o DPH se pak dle krajského soudu každé dodání v řetězci předcházející intrakomunitárnímu dodání (tj. tomu, jemuž je přiřazena jediná přeprava tento řetězec doprovázející) musí nacházet v členském státě, v němž přeprava započala, a v tomto členském státě musí být i odvedena DPH, a naopak každé dodání v řetězci navazující na intrakomunitární dodání se uskutečňuje (a zdaňuje) v členském státě ukončení přepravy.

Při posouzení, kterému z dodání měla být přičtena intrakomunitární přeprava, a tedy které plnění bylo osvobozeno od daně, může podle krajského soudu hrát tzv. kritérium organizace přepravy (podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. k tomu dávající příkaz), které použily finanční orgány, významnou roli při rozhodování o tom, kterému dodání bude přeprava přičtena, nikoliv však roli rozhodující. Kritérium organizace přepravy se dle krajského soudu uplatní v případě neexistence jiných ukazatelů, přičemž v některých případech není využitelné z povahy věci.

Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci jde o případ, v němž nelze užít kritérium organizace přepravy, když dle krajského soudu: „*Doposud citovaná judikatura SD EU zásadně vycházela ze skutkového předpokladu, že celý řetězec dodání je doprovázen jedinou přepravou. Lze si však představit také řetězec dodání, v rámci kterého se uskuteční dvě či více navazujících přeprav. Pokud počet dodání v řetězci je vyšší než počet navazujících přeprav, pak samozřejmě lze takový řetězec rozdělit na určitý výsek řetězce, s nímž souvisí jediná přeprava, a tuto přepravu následně za pomoci kritérií vyslovených ve shora*

citovaných rozsudcích SD EU přiřadit jednomu konkrétnímu dodání v tomto dílčím subřetězci.“

Krajský soud dále s odkazem na čl. 84 směrnice o DPH, čl. 20 odst. 2 směrnice Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřebních daních“), dovodil, že v okamžiku, kdy zboží dorazí do daňového skladu a dojde k jeho uvedení do volného daňového oběhu v České republice, je postaveno na jisto, že zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání, a zároveň je určen pořizovatel v rámci intrakomunitárního dodání. Podle krajského soudu dodání (a navazující přeprava) v rámci řetězového obchodu následující po tomto dodání tímto ztrácí intrakomunitární povahu. Má-li kritérium organizace přepravy napomoci určit moment překročení hranice, není v takových případech použití tohoto kritéria potřebné, protože tento okamžik pomůže určit právě uvedení do volného daňového oběhu z hlediska spotřební daně. Ten je pak třeba považovat za speciální ukazatel ve vztahu ke kritériu organizace přepravy. Závěr, že v projednávaném případě je třeba považovat intrakomunitární přepravu za ukončenou v okamžiku, kdy byly PHM uvedeny do volného oběhu po jejich dodání do celního skladu v České republice, krajský soud opíral rovněž o označení příjemce zboží v nákladním listu CMR. Zohlednění charakteru zboží podléhajícího spotřební dani v rámci intrakomunitární přepravy podle krajského soudu zamezí „*nepraktickým situacím*“, kdy by zboží bylo prodáváno v dalších člancích s českou spotřební daní, která by se stávala základem daně pro DPH v Rakousku.

Krajský soud shrnul, že kritéria pro přiřazení intrakomunitární přepravy dle rozsudků Soudního dvora jsou v případě více přeprav zboží aplikovatelná toliko na vydělený řetězec dodání, k němuž se váže jediná intrakomunitární přeprava. Pokud je zboží přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, je tato přeprava ukončena zastávkou v daňovém skladu a propuštěním zboží do volného oběhu.

Podle krajského soudu proto finanční orgány měly zohlednit specifika PHM jako zboží podléhajícího spotřební dani. Tak ovšem neučinily, čímž porušily základní zásadu správy daní spočívající v povinnosti přihlédnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo [§ 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)], stejně tak povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Nebylo zjišťováno, zda dodávky PHM proběhly v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, ani nebyla zohledněna souvislost režimů uplatňování DPH a spotřební daně. Žalobcem navrhované důkazy nebyly v daňovém řízení provedeny, ačkoliv mají na posouzení věci zásadní vliv. Skutkový stav tedy vyžaduje zásadní doplnění, proto krajský soud napadené rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil a věc stěžovateli vrátil k dalšímu řízení.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel dne 9. 4. 2015 kasační stížnost, v níž výslovně uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že zásadně nesouhlasí s argumentem krajského soudu, podle kterého se místo plnění pro účely DPH u zboží podléhajícího spotřební dani určí podle místa předání

pokračování

u oprávněného příjemce. Spornou otázkou je, kdy a kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce, a to ve vazbě na určení místa plnění a dodání.

Stěžovatel namítl, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého nelze použít kritéria pro přiřazení intrakomunitární přepravy dodání popsaná v rozsudcích Soudního dvora *EMAG a další*, C-245/05, a *Euro Tyre a další*, C-430/09, v případě, kdy je dodání zboží spojeno s řetězcem více přeprav. Podle stěžovatele nemohou být uvedené rozsudky vyloučeny s odkazem na režim spotřební daně, přičemž pro účely zákona o DPH nelze rozdělovat „jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně“. Za spornou stěžovatel označil interpretaci závěrů Soudního dvora krajským soudem, neboť místem dodání, které je spojeno s přepravou, je pouze místo, které zakládá odeslání nebo přepravu, tedy místo fyzického naložení nákladu na dopravní prostředek, přičemž pouze toto dodání, jež směřuje do jiného členského státu, by mělo být osvobozeno od daně (§ 13 a § 64 zákona o DPH, články 14 a 138 směrnice o DPH). Stěžovatel uvedl, že byl povinen vyřešit, ke kterému dodání bude přičtena intrakomunitární přeprava, pokud ji provádí osoba mající postavení kupujícího při prvním dodání, avšak také prodávajícího v rámci dodání druhého. Byl při tom povinen provést celkové posouzení všech okolností projednávaného případu. Mezi jednotlivými články řetězového obchodu docházelo k postupnému převodu vlastnického práva, aniž by bylo relevantní, zda se jednalo o dodávku s přepravou či bez ní. Avšak pouze jedno dodání mezi subjekty povinnými k dani splňovalo podmínky tzv. pohyblivé dodávky, u které se místo plnění určuje dle § 7 odst. 2 zákona o DPH pro dodavatele a § 11 zákona o DPH pro pořizovatele. Podle stěžovatele se jednalo „právě a jen o to dodání zboží, v rámci něhož jeden článek řetězce fakticky zajišťuje organizaci přepravy zboží (nelze zaměňovat s pojmem doprava zboží, které představuje již samotnou realizaci fyzického přemístění zboží) z jednoho členského státu do tuzemska, neboť pouze a jen tento článek řetězového obchodu má ve své sféře moci ovlivnit samotnou realizaci přepravy a tedy i průběh faktické dopravy“. Náklady či výdaje v takovém případě nese právě organizátor přepravy, a proto správce daně zjišťoval, kdo nesl náklady na smluvní dopravce.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nelze použít kritérium organizace přepravy, pokud zmocnění k provedení přepravy třetí osobou dá více subjektů, které se účastní řetězce obchodů. Aby byla naplněna podstata pojmu převodu vlastnického práva mezi jednotlivými subjekty, je nezbytné, aby druhý až poslední článek řetězce měly právo disponovat jako vlastníci se zbožím. Od převodu vlastnického práva se také odvíjí právo přepravit zboží z jiného členského státu do tuzemska. Podle stěžovatele měly takové právo všechny články řetězového obchodu až do doby, dokud přepravu neprovedl organizátor přepravy, tedy žalobce.

Dále stěžovatel namítl, že uvedení uplatňování DPH do souladu s postupy a povinnostmi týkajícími se spotřební daně má probíhat pouze v rovině úpravy postupů a hlášení toliko u některých dodání podléhajících spotřební dani. Podle stěžovatele je pro praktickou aplikovatelnost cíle dle odstavce 36 odůvodnění směrnice o DPH nutná existence konkrétního článku, který jej uvede do reálné praxe. Tímto článkem je dle stěžovatele článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, implementovaný do § 64 odst.

3 zákona o DPH, který však na daný případ nedopadá. V důsledku toho pak nelze aplikovat ani článek 20 odst. 2 směrnice o spotřebních daních.

Stěžovatel s odkazem na článek 84 směrnice o DPH, který byl transponován do § 36 odst. 3 písm. a) a § 41 zákona o DPH, uvedl, že v režimu podmíněného osvobození od daně může v praxi nastat, že základ daně pro účely DPH stanovovaný dle právního řádu jiného členského státu, může obsahovat českou spotřební daň a základ daně může obsahovat i jiné daně a poplatky, a to bez ohledu na stát jejich původu.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého „*stanovení místa plnění u dodání zboží s přepravou, kdy dojde k užití jediného dopravního prostředku s jedním mezinárodním přepravním dokladem, nevylučuje existenci několika přeprav z důvodu propuštění zboží podléhající spotřební dani do volného oběhu*“, což stěžovatel odůvodnil mj. závěry učiněnými v rozsudku Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, *British American Tobacco International Ltd a další*, C-435/03, Sb. rozh. s. I-07077, v němž Soudní dvůr dovodil, že vznik daňové povinnosti k DPH není vázán na spotřební daně.

Stěžovatel namítl, že krajský soud se dostatečně nezabýval způsobem ukončení přepravy zboží podléhajícího spotřební dani a s poukazem na § 24 odst. 6 zákona o spotřebních daních krajskému soudu vytkl, že se vůbec nezabýval ani tím, že pro účely spotřební daně je nerozhodné, kdo je vlastníkem zboží, přičemž režim spotřební daně a související doklady o přepravě (dopravě) nemají souvislost s posuzováním intrakomunitárního dodání zboží dle zákona o DPH.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

Žalobce zdůraznil, že krajský soud zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu především z důvodu nedostatečného dokazování v daňovém řízení, jež vyžaduje zásadní doplnění. Uvedené však stěžovatel v kasační stížnosti nenapadl, když kasační stížnost opřel toliko o nezákonnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném právním posouzení věci. Podle žalobce stěžovatel nespécifikoval jasně a určitě, jakou právní otázku krajský soud nesprávně posoudil. Podle žalobce nebude do doby dostatečného zjištění skutkového stavu moci být naplněn uplatněný kasační důvod, neboť teprve po zjištění skutkového stavu je možné jej právně hodnotit. Žalobce z procesní opatrnosti uvedl, že i nadále setrvává na svých tvrzeních a právním názoru.

Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a uložil stěžovateli povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

pokračování

Stěžovatel se kasační stížností podanou v zákonem stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost splňuje všechny zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a stěžovatel doložil, že zaměstnanec pověřený za něj jednat má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podřadil důvody podání kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dle kterého lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval obsahem správního spisu, z něhož vyplynuly následující skutečnosti podstatné pro posouzení věci.

Z obsahu správního spisu plyne, že žalobce podal dne 20. 9. 2011 přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2011, ve kterém uplatnil nárok na odpočet DPH. Finanční úřad zahájil dne 12. 10. 2011 u žalobce daňovou kontrolu, podle jejíchž výsledků byl, jak dovodil finanční úřad, původ PHM v jiném členském státě (Rakousko, Německo); PHM byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafineriích v jiném členském státě; z rafinérie byly PHM vezeny do ČR přímo ke konečnému odběrateli do čerpacích stanic; odběratelem rafinérie byl tuzemský odběratel; PHM byly dodávány mezi několika subjekty s jedinou přepravou z rafinérie v jiném členském státě do čerpacích stanic v tuzemsku; mezi prvním tuzemským odběratelem a společností F.E.T., která dodávala PHM společnosti JASA trans s.r.o. (žalobci) bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou PHM dodávaly; společnost F.E.T. dopravu PHM nezajišťovala ani nehradila; dle Rámcové smlouvy ze dne 6. 8. 2010 mezi dodavatelem tj. společností F.E.T. a odběratelem – žalobcem dopravu zajišťoval žalobce prostřednictvím svých smluvních dopravců; s přepravou bylo spojeno dodání pohonných hmot mezi společností F.E.T. a žalobcem.

Žalobce v průběhu řízení namítl, že finanční úřad pochybil, pokud celkově neposoudil všechny skutečnosti u dodávek zboží počínaje dodáním zboží od Shell Austria GmbH až po konečného odběratele. Žalobce navrhl doplnění výsledků kontrolního zjištění, a k tomu označil několik důkazních prostředků. Rovněž navrhl, aby finanční úřad učinil obecné závěry ve věci několika po sobě navazujících dodávek při přemísťování zboží z jednoho členského státu do druhého, aby bylo jednoznačně stanoveno, která dodávka je spojena s dopravou, a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že dochází rovněž k ukončení dopravy okamžikem převzetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem na území České republiky.

Finanční úřad ve svém sdělení ze dne 7. 6. 2012 uvedl, že byly posouzeny veškeré skutečnosti, které jsou určující pro stanovení místa plnění u předmětných dodávek.

K požadavku žalobce na přihlédnutí k tomu, že dochází rovněž k ukončení dopravy okamžikem převzetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem, finanční úřad uvedl, že ze všech dosud zjištěných skutečností je finančnímu úřadu zřejmé, které z dodávek byly spojeny s dopravou. V případě dodávek zboží od společnosti F.E.T. byla s dopravou spojena dodávka zboží k žalobci a právě při této dodávce došlo k přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska (není přitom třeba prokazovat, že se jedná o několik po sobě navazujících dodávek). Do té doby se zboží nacházelo v jiném členském státě. Žalobcem navrhované důkazní prostředky proto nebyly provedeny, ani nebyla provedena změna výsledku kontrolního zjištění uvedeného v protokolu ze dne 26. 4. 2012.

V odvolání proti platebnímu výměru žalobce namítal, že u všech dodávek PHM společností F.E.T. se jednalo o dodání zboží ve smyslu článků 14 až 19 směrnice o DPH a § 13 zákona o DPH, přičemž k dodání došlo v tuzemsku. Žalobce dále sdělil, že je zřejmé, že se v daném případě jednalo o obchodní transakce, u kterých jde o několik po sobě navazujících dodávek, přitom dochází k přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého. Dodávané zboží podléhá spotřební dani a je dopravováno v režimu podmíněného osvobození od daně. Navazující doprava pak probíhá již po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v České republice. Žalobce v odvolání dále namítl, že finanční úřad nepřipustil ani jeden z navrhovaných důkazních prostředků, což je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, neboť dle ní má být přeprava přičtena s ohledem na celkové posouzení všech okolností za účelem prokázání toho, které dodání splňuje všechny podmínky, jež se vážou k dodáním uvnitř společenství. V doplnění odvolání ze dne 6. 11. 2012 pak žalobce navrhl další důkazy (zejména faktury, přiznání k DPH společností F.E.T., MV PLUS s.r.o., COSTARELLA s.r.o. za srpen 2011, potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků společnosti F.E.T. ze dne 6. 1. 2012, výsledky svědků – zástupců společnosti MV PLUS, doklady pro dopravu) na podporu svých tvrzení, přičemž v závěru konstatoval, že právní názor finančního úřadu, dle kterého nedošlo u obchodních transakcí mezi žalobcem a společností F.E.T. ke zdanitelnému plnění v tuzemsku, ani se nejednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je mimo daňovou realitu.

V napadeném rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že obchodní transakce mezi společností F.E.T. a žalobcem byly jedním z článků řetězového obchodu s PHM, jejichž původ byl v jiném členském státě. Podle odvolacího orgánu dodání zboží mezi společností F.E.T. a žalobcem nemohlo být předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a tedy ani zdanitelným plněním dle § 2 odst. 3 zákona o DPH. Tuzemská daň byla společností F.E.T. uplatněna nesprávně, a proto žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s § 72 zákona o DPH. Odvolací orgán konstatoval, že pro stanovení místa plnění u předmětných dodávek pohonných hmot je dostačující zjištění, že právě žalobce byl tím, kdo zajišťoval dopravu. Doklady vystavené společností F.E.T. a další důkazy žalobcem navrhované pak nejsou způsobilé prokázat, že místem plnění dodávek PHM společností F.E.T. žalobci bylo tuzemsko. Za bezpředmětné označil odvolací orgán přepravní doklady, neboť ve věci nebyla zpochybňována faktická uskutečnění plnění, nýbrž určení místa plnění obchodních transakcí mezi žalobcem a společností F.E.T.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) a c) bod 1. zákona o DPH: „*Předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem*

pokračování

plnění v tuzemsku, [...] pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.“

Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH: „Zdanitelné plnění je plnění, které a) je předmětem daně a b) není osvobozené od daně.“

Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH: „Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“ Podle odst. 2 citovaného ustanovení: „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.“

Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH: „Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.“ Podle odst. 2 citovaného ustanovení: „Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.“

Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH: „Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“ Podle odst. 2 citovaného ustanovení: „Dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“

Podle § 64 odst. 3 zákona o DPH: „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 daň, a povinnost platit spotřební daň vzniká pořizovateli v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.“

Podle § 72 zákona o DPH: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo

e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“

Podle odst. 36 odůvodnění směrnice o DPH: „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 [.]“

Podle § 24 odst. 6 zákona o spotřebních daních: „Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně do daňového skladu nebo do místa přímého dodání je ukončena okamžikem převzetí vybraných výrobků příjemcem. Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně do místa vývozu je ukončena potvrzením elektronického průvodního dokladu pomocí elektronického systému pro dopravu a sledování vybraných výrobků [...] pohraničním celním úřadem. Je-li příjemcem vybraných výrobků provozovatel daňového skladu, je povinen v případě ukončení dopravy tyto výrobky zapsat do evidence podle § 37 nebo 38 a, pokud se nejedná o ukončení dopravy v místě přímého dodání, umístit je bezodkladně do daňového skladu.“

Pro rozhodnutí ve věci je podstatné posouzení sporné právní otázky, kdy, kde a mezi kým došlo k dodání zboží. S tím souvisí také zejména ve vztahu k zákonu o DPH osvětlení pojmů „dodání zboží“ a „řetězový obchod“.

Ve vztahu k pojmu „dodání zboží“ se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, ve kterém v souladu s citovanou judikaturou Soudního dvora výslovně dovodil, že „dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník[...]právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“

Pojmem „řetězový obchod“ se rozumí transakce, kdy je zboží přeprořádáno několika subjekty mezi sebou; touto problematikou se zabýval např. rozsudek Soudního dvora *EMAG a další*, C-245/05, v němž Soudní dvůr dovodil:

„1) V případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. Května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995. Uvedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první

pokračování

prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.

2) pouze místo dodání, které zakládá odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, je určeno podle čl. 8 odst. 1 písm. a) Šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995; považuje se za něj místo v tom členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat. Místo jiného dodání je určeno v souladu s čl. 8 odst. 1 písm. b) téže směrnice; považuje se za něj 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.“

Z tohoto rozsudku dále vyplývá, že i když „dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za časově po sobě následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání. Jelikož se má za to, že místo pořízení zboží zprostředkujícím pořizovatelem se nachází v členském státě, v němž se odeslání nebo přeprava tohoto zboží končí, bylo by v rozporu s jakoukoli logikou, aby se mělo za to, že tato osoba povinná k dani uskutečňuje následující dodání téhož zboží z členského státu, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začaly uskutečňovat[...].

Úvaha relevantních ustanovení šesté směrnice, podle něhož je jeden pohyb zboží uvnitř Společenství přičítán jednomu ze dvou po sobě následujících dodání, umožňuje snadně dosáhnout cíle sledovaného přechodnými úpravami stanovenými v článku XVIa této směrnice, tj. převodu daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. Tento převod je totiž zajištěn v případě jednoho plnění zakládajícího jeden pohyb zboží uvnitř Společenství podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce (osvobození dodání zakládající odeslání nebo přepravu uvnitř Společenství od daně členským státem odeslání), ve spojení s čl. 17 odst. 3 písm. b), ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 (odpočet nebo vrácení členským státem odeslání DPH splatné nebo odvedené na vstupu v tomto členském státě) a s čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem (zdanění pořízení uvnitř Společenství členským státem určení) šesté směrnice. Tento systém zajišťuje jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států. Naproti tomu relevantní ustanovení šesté směrnice nemohou být vykládána v tom smyslu, že jeden pohyb zboží uvnitř Společenství musí být přičítán oběma po sobě následujícím dodáním. Kvalifikovat totiž druhé plnění jako plnění uvnitř Společenství tím, že se mu přičte rovněž pouze jeden pohyb zboží uvnitř Společenství, není užitečné pro zajištění převodu daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží, protože tento převod je již uskutečněn na konci prvního plnění.“

Z výše uvedeného plyne, že pokud je dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Dle rozsudku Soudního dvora je možné uskutečněnou přepravu zboží přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání 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, tj. místo dodání je buď v místě odeslání anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Další podmínkou, aby se na straně kupujícího jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, je, že kupující nabude právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Pro rozhodnutí projednávané věci je podstatný rovněž rozsudek Soudního dvora ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09, který zodpovídal otázku, zda v případě, že je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak je předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být tato přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání, jelikož tato operace spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice. Soudní dvůr v rozsudku navázal na předcházející rozsudek *EMAG a další*, C-245/05, a o této otázce rozhodl takto: „V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání – vzhledem k tomu, že toto plnění spadá z tohoto důvodu pod pojem dodání uvnitř Společenství ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 96/95/ES ze dne 20. prosince 1996, ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a čl. 28b částí A odst. 1 této směrnice – 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.“

Na výše uvedenou judikaturu navázal Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Teleos a další*, C-409/04, ve kterém mimo jiné dovodil: „Článek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 200/65/ES ze dne 17. Října 2000, je třeba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.“

V projednávané věci se spor týká plnění, v němž mělo být zboží (PHM) předmětem více po sobě následujících dodání, ale jediné přepravy uvnitř Společenství. Kvalifikace prvního dodání mezi dodavateli v Rakousku a Německu a společností F.E.T. jako dodání uvnitř Společenství, které by mohlo být na základě této skutečnosti osvobozeno od DPH, závisí na zodpovězení otázky, zda tato přeprava může být skutečně přičtena pouze tomuto

pokračování

dodání (v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora *EMAG a další*, C-245/04, *Euro Tyre a další*, C-430/09). Odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností posuzované věci a zejména *určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce (tj. žalobce) převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník*. V případě, že se druhý (a případně další) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce uskutečnil předtím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele, kterým měla být dle žalobce společnost F.E.T. (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09). Ve věci by nešlo o dodání uvnitř Společenství osvobozené od DPH v případě, že by k převodu vlastnictví zboží na žalobce došlo předtím, než se uskutečnila přeprava zboží z Rakouska nebo Německa do České republiky. Pokud jde o okolnosti, které by mohly být zohledněny, Soudní dvůr již konstatoval, že když první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na dalšího pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Soudní dvůr však také upřesnil, že tak tomu není, pokud byl dodavatel uskutečňující první dodání po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím, než opustilo členský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre a další*, C-430/09).

Stěžovateli lze na základě výše uvedeného jistě přisvědčit v tom, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující.

Stěžovatel přistoupil k posouzení sporné otázky a k výkladu relevantní judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu až příliš zjednodušujícím způsobem, když považoval pro stanovení místa plnění (dodání) u dodávek zboží (PHM) dle § 7 odst. 2 zákona o DPH mimo tuzemsko za dostačující pouze jediné kritérium, a to že právě žalobce byl tím, kdo zajišťoval přepravu, když právo přepravy zboží z jiného členského státu do tuzemska se odvíjí od práva dispozice se zbožím jako vlastník. Z tohoto důvodu podle stěžovatele dodávkami spojenými s přepravou byly až dodávky společnosti F.E.T. pro žalobce, když podle stěžovatele žádná dodání uskutečněná před touto transakcí s přepravou spojena být nemohla a ani nebyla.

Stěžovatel ve své argumentaci opomíjí hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětné transakci (řetězovém obchodu) nabyl jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, tedy kdy došlo k dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Nejde přitom o převod vlastnického práva v právním slova smyslu, přičemž bez zhodnocení této otázky nelze bez dalšího dospět k závěru, kolik dodání bylo uskutečněno v rámci jednoho pohybu zboží (jedné přepravy). Nelze přisvědčit stěžovateli ani v názoru, že místem dodání, které je spojeno s přepravou, musí být vždy nutně *pouze* místo fyzického naložení nákladu (zboží) na dopravní prostředek. Často tomu tak nepochybně bude, nejde však o pravidlo, neboť právě

v případech, kdy dochází k více dodání v rámci jedné přepravy, k fyzické nakládce a vykládce dojde pouze na počátku a konci této přepravy.

V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přiřčena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno *s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu* (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyl na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník (zde je vhodné poznamenat, že dle protokolu o ústním jednání ze dne 19. 10. 2011 jednatel společnosti F.E.T. Pavel Šmíd uvedl, že jeho dodavatelem je společnost MV PLUS s.r.o. a v srpnu 2011 jím byla také společnost CONFIS GROUP s.r.o., přičemž mu není známo, kdo a na základě čeho PHM odebírá od společnosti Shell Austria GmbH, Petropluis Raffinerie Deutschland GmbH, případně dalších zahraničních dodavatelů).

V této souvislosti je třeba zdůraznit, že tímto prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné uskutečněno předáním zboží prodávajícím prvnímu dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel).

Výše uvedené závěry ostatně potvrzuje nejen znění článku 138 bod 1 směrnice o DPH: „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.*“, ale také § 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.* Jinými slovy řečeno, přeprava zboží může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Článek 138 bod 1 směrnice o DPH ani § 7 odst. 2 zákona o DPH přitom nestanoví, že „zmocněná třetí osoba“ musí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem (ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce k provedení objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu přepravci jako subdodávku. V projednávané věci proto samotná skutečnost, že přepravu zboží (PHM) zajišťoval (organizoval) žalobce, nemusí bez dalšího znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo jemu jako prvnímu pořizovateli. Nelze vyloučit, že, jak žalobce tvrdí, byla přeprava zajišťována ve prospěch (na účet) jeho dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se skutečně mohlo v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda

pokračování

k tomu skutečně došlo, má zásadní význam pro rozhodnutí této věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) právě stěžovatelem navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy).

S ohledem na výše uvedené závěry nelze ovšem na straně druhé zcela přisvědčit ani právním závěrům krajského soudu.

Zabýval-li se totiž žalobce i krajský soud v této souvislosti také právním režimem pohybu zboží, které podléhá spotřební dani, může jít pouze o argumentaci podpůrnou. V tomto směru je přitom také zapotřebí závěry krajského soudu korigovat, neboť zejména nemusí být vždy nutné považovat přepravu za ukončenou v okamžiku, kdy zboží dorazí do daňového skladu a dojde k uvedení převáženého zboží v České republice do volného oběhu. Z hlediska ukončení přepravy je totiž pro účely daně z přidané hodnoty podstatná jiná skutečnost, a to že došlo k ukončení přepravy dodáním zboží, tj. převodem práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. V daném ohledu je třeba do určité míry přisvědčit kasačním námitkám stěžovatele, že pro účely zákona o DPH nelze bez dalšího rozdělovat jednu intrakomunitární přepravu zahájenou v jiném členském státě a ukončenou v tuzemsku na dílčí přepravy ve vazbě na okamžik rozhodný pro vyměření spotřební daně. Tento okamžik pochopitelně může (a mnohdy tomu tak také bude) s okamžikem dodání zboží splývat. Nemusí tomu tak ovšem být vždy, neboť pro účely spotřební daně (na rozdíl od DPH) je nerozhodné, kdo je vlastníkem zboží. Pokyny krajského soudu, které se týkaly postupu správních orgánů po zrušení rozhodnutí žalovaného, proto rovněž nelze považovat za zcela správné. Stěžovatel ostatně v této souvislosti výstižně poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 7. 2005, ve věci *British American Tobacco International Ltd a další*, C-435/03, který uvedl následující: „Žádné ustanovení směrnice totiž neváže vznik daňové povinnosti k DPH na spotřební daně. Uskutečněním zdanitelného plnění pro účely DPH, jímž jsou splněny nezbytné právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, nikoli vyměření spotřebních daní z tohoto zboží.“

Lze ovšem konstatovat, že výše uvedené dílčí pochybení krajského soudu nemá vliv na zákonnost výroku jeho rozsudku, kterým zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a především na správnost jeho závěru o tom, že finanční orgány se měly zabývat žalobcem nabízenými důkazy (mezinárodními nákladními listy, doklady o dopravě předmětného zboží, dodacími listy), které mají prokazovat tvrzení žalobce o tom, že se uskutečnilo více přeprav, a to nejprve intrakomunitární a dále vnitrostátní. Rozsudek krajského soudu proto přes uvedenou částečnou korekci jeho závěrů z hlediska své zákonnosti ob stojí.

Správní orgány se v dalším řízení budou zabývat především tím, zda v rámci předmětné přepravy nedošlo k více dodáním zboží, jaká byla skutečná role společností F.E.T., MV PLUS s.r.o., popř. jaké další subjekty se na předmětných dodáních podílely, jaký byl řetězec jednotlivých dodání, kdy a kde a mezi kým k těmto dodáním docházelo. Důkazní prostředky žalobcem navrhované mohou mít pro toto zjištění zásadní význam, neboť nejen ze smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty (články řetězce), ale rovněž právě z dodacích listů, mezinárodních nákladních listů a dokladů o dopravě (popř. dalších relevantních důkazních prostředků) by mělo být možno rozhodné skutečnosti zjistit.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Ze všech shora vyložených důvodů zdejší soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Naopak žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení. Nejvyšší správní soud poznamenává, že žalobce vynaložené náklady nevyčísil, proto bylo o náhradě těchto nákladů rozhodnuto na základě skutečností zřejmých ze spisu. Náklady řízení představuje odměna advokáta za zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 3400 Kč, zvýšených o částku 714 Kč připadající na DPH ve výši 21 %. Za samostatný úkon právní služby Nejvyšší správní soud nepovažoval vznesení námitky podjatosti soudce JUDr. Jakuba Camrdy. Žalobci proto náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4114 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky.

V Brně dne 25. listopadu 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu