



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Paul's Bohemia, s.r.o.** (do 6. 5. 2021 užívající obchodní firmu „PAULS BOHEMIA TRADING, s.r.o.“), se sídlem Mánesova 1111/45, Praha, zast. Mgr. Luborem Bystřickým, advokátem se sídlem U Kanálky 1359/4, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10 Af 50/2019 - 70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Lubora Bystřického, advokáta se sídlem U Kanálky 1359/4, Praha.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 18. 10. 2019, č. j. 43539/19/5300-22442-605186. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 20. 9. 2017, č. j. 7116756/17/2002-52521-109424. Citovaným rozhodnutím žalovaný (ve spojení s rozhodnutím správního orgánu I. stupně) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 904 842 Kč; v souvislosti s tím vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 180 968 Kč.

[2] Žalobkyně je zapsána v obchodním rejstříku od roku 1993, její hlavní ekonomická činnost spočívá v obchodování s kosmetickými produkty. Dne 22. 8. 2016 podala

žalobkyně daňové přiznání k DPH, ve kterém deklarovala (mj.) přijetí zdanitelného plnění (pořízení zboží – kosmetiky) s místem plnění v tuzemsku od plátce DPH – LaEstetica s.r.o., a to na základě daňového dokladu vystaveného touto společností (faktura č. 2016252, základ daně 4 308 769,81 Kč, DPH ve výši 904 841,66 Kč).

[3] Dne 1. 11. 2016 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, v rámci které dospěl správní orgán I. stupně k závěru, že transakci vykázanou dle faktury č. 2016252 je nutno posuzovat jako pohyblivou dodávku spojenou s přepravou z jiného členského státu, u které je místo plnění stanoveno podle § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. v místě, kde se plnění nacházelo v době, kdy přeprava začínala. Na základě toho správní orgán I. stupně uzavřel, že plnění přijaté od společnosti LaEstetica s.r.o. není předmětem daně v tuzemsku, daň uvedená na dokladu není daní na vstupu ve smyslu § 72 zákona o DPH. Podle závěrů správního orgánu I. stupně tak žalobkyně pořídila zboží z jiného členského státu, u něhož jí vznikla povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ke dni vystavení dokladu. S ohledem na uvedené neuznal správní orgán I. stupně žalobkynin deklarovaný nárok na odpočet DPH ve výši 904 842 Kč.

[4] Závěr správního orgánu I. stupně ohledně shora uvedené transakce potvrdil v rozhodnutí o odvolání také žalovaný. Ten současně připomněl, že podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Podle názoru žalovaného žalobkyně začala nakládat se zbožím (kosmetikou) již v Itálii, neboť zboží převzala přímo v Itálii u společnosti LABORATORIO DI RICERCHE BIOCHIMICHE - ISTITUTO GANASSINI DI RICERCHE BIOCHIMICHE. Zboží pak vyložila až v České republice ve skladu, který si sama žalobkyně pronajímá od společnosti Comp alfa, s.r.o. Přepravu zajišťovala prostřednictvím smluvního partnera také sama žalobkyně, a to na své náklady. Společnost LaEstetica s.r.o. s nakoupeným zbožím fakticky nepřišla vůbec do styku. Skutečnost, že se zbožím disponovala již v Itálii sama žalobkyně, potvrzuje dle žalovaného také doložený nákladní (CMR) list, jakož i faktura vystavená smluvním dopravcem, ze které dokonce žalobkyně uplatňovala odpočet daně. Společnost LaEstetica s.r.o. tak se zbožím nemohla jakkoliv nakládat, od jejího naložení v Itálii se zbožím nakládala jako vlastník pouze žalobkyně.

II. Rozhodnutí městského soudu

[5] Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, které městský soud vyhověl, v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí stěžovatele podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Městský soud připomněl judikaturu Soudního dvora Evropské unie vážící se k pořízení zboží z jiného členského státu (k intrakomunitárnímu plnění), jakož i judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že v případě řetězových obchodů (kterými se rozumí sled transakcí, v rámci nichž je zboží přepravováno mezi několika subjekty), které jsou spojeny pouze s jednou dopravou uvnitř Evropské unie, je možné takovou přepravu přičíst pouze jediné transakci – pouze tato transakce bude posuzována jako pořízení zboží z jiného členského státu. Určení toho, k jaké dodávce má být doprava přičtena, musí být provedeno na základě posouzení všech okolností projednávaného případu. Je nutno zabývat se jak dodáním zboží, tj. převodem práva nakládat se zbožím

pokračování

jako vlastník, tak otázkou přepravy či odeslání zboží do jiného členského státu. Klíčové je tedy zjištění, zda proběhla přeprava zboží a zda bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno.

[7] Městský soud také připomněl, že je nutné zohlednit nejen to, kdo přepravu organizoval – toto kritérium je sice důležité, avšak nemůže být kritériem jediným (určujícím); podstatné je také to, jaká byla smluvní ujednání mezi jednotlivými články převodu a jaký byl záměr kupujícího a prodávajícího. Byť pojem dodání zboží – převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nelze ztotožňovat s vnitrostátním okamžikem nabytí vlastnického práva ke zboží, ve většině případů k dodání zboží dochází právě převodem vlastnického práva. Z této zásady však existují výjimky – rozhodující tedy není okamžik nabytí vlastnického práva dle příslušných vnitrostátních předpisů, ale skutečnost, kdy začal který článek řetězce se zbožím nakládat jako vlastník.

[8] Městský soud dále zdůraznil, že byť se žalovaný zabýval okolnostmi přepravy v projednávané věci, závěr o tom, ke které transakci bylo možné dopravu přičíst (kterou transakci v řetězovém obchodu bylo nutné posuzovat jako dodání zboží do jiného členského státu), postavil v zásadě pouze na kritériu organizace přepravy, což však dle závěrů Soudního dvora Evropské unie není dostačující. V dané věci sice přepravu organizovala žalobkyně – najala si smluvního přepravce, který zboží naložil v Itálii a dovezl jej do skladu, který si sama žalobkyně pronajala od jiného subjektu – avšak žalobkyně od počátku tvrdila, že přepravu organizovala na základě smluvního ujednání se svým dodavatelem, společností LaEstetica s.r.o. Byť neměla s touto společností uzavřenou písemnou smlouvu, od počátku tvrdila, že má s touto společností dlouhodobé zkušenosti. Doložila také smlouvy uzavřené s jinými dodavateli, se kterými zjevně probíhá spolupráce obdobným způsobem.

[9] Zboží bylo po celou dobu přepravy označeno jménem společnosti LaEstetica s.r.o., která byla také uvedena v dokumentech doprovázejících toto zboží, zejm. v nákladním (CMR) listu – podle tohoto dokumentu byla se zbožím oprávněna nakládat pouze společnost LaEstetica s.r.o. Skutečnost, že pro tuto společnost přepravu organizovala právě žalobkyně, tak nemohlo být určující pro závěr, že žalobkyně se zbožím nakládala jako vlastník. Z provedeného dokazování tak podle městského soudu nevyplývá, že by žalobkyně nakládala se zbožím jako vlastník již v Itálii, a tudíž že je nutné nákup kosmetiky žalobkyní posuzovat jako přijetí zboží z jiného členského státu. Žalobkyně byla během přepravy pouhým detentorem zboží. Žalovaný se podle závěru městského soudu dostatečně nezabýval tím, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník po právní stránce (zda a kdy žalobkyně měla možnost ovlivnit zboží po právní stránce), ale zaměřil se pouze na faktickou držbu zboží. O tom, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nebylo převedeno na žalobkyni v Itálii, pak svědčí také společné prohlášení společnosti LaEstetica s.r.o. a žalobkyně, jež měl žalovaný k dispozici v odvolacím řízení a podle něhož zajišťovala žalobkyně přepravu jménem společnosti LaEstetica s.r.o., nikoli jménem svým, přičemž vlastnické právo na žalobkyni přešlo až konečným vystavením faktury. Tyto závěry pak žalobkyně prokazovala také odkazem na prohlášení ředitele italského výrobce kosmetiky (INSTITUTO GANASSINI DI RICERCHE BIOCHIMICHE), podle něhož je výlučným vývozcem vyrobené kosmetiky právě společnost LaEstetica s.r.o. Tomu odpovídaly také e-maily mezi žalobkyní a smluvním přepravcem, založené ve správním spise, ve kterých žalobkyně informovala přepravní

společnost, že přeprava zboží se uskutečňuje jménem společnosti LaEstetica s.r.o., proto jméno samotné žalobkyně nesmí být uvedeno na žádných dokladech.

[10] Městský soud tak uzavřel, že z provedeného dokazování nevyplývá, že by na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Itálii. Žalovaný se sice otázkou převodu tohoto práva zabýval, avšak tento okamžik určil na základě okolností přepravy a faktické kontroly zboží. Pouhá organizace přepravy však právo nakládat se zbožím jako vlastník nezakládá. V dalším řízení pak městský soud zavázal žalovaného k opětovnému posouzení, jestli lze zdanitelné plnění od společnosti LaEstetica s.r.o. považovat za dodání s místem plnění v tuzemsku, nebo jestli se jedná o intrakomunitární plnění; zejm. žalovanému uložil zabývat se otázkou, kdy bylo na žalobkyni převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, a to na základě všech okolností případu, které dosud žalovaný nezohlednil.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[11] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel (žalovaný) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Úvodem stěžovatel zrekapituloval skutkový stav projednávané věci a podrobně a pečlivě popsal judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu vážící se k dodání zboží z jiného členského státu.

[12] Stěžovatel nesouhlasil se závěry městského soudu; ty totiž spočívají podle jeho názoru na nesprávném posouzení právní otázky. Městský soud nesprávně vyhodnotil otázku dostatečnosti posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni – vycházel z chybného názoru, že kritérium organizace přepravy je podružné a že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je nutno posuzovat z formálního hlediska, tj. po právní stránce. Městský soud také hodnotil shromážděné důkazy tendenčně.

[13] Stěžovatel zdůraznil, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je nutno posuzovat materiálně, tj. jako možnost daňového subjektu fakticky činit rozhodnutí, která ovlivní právní situaci boží, přestože v rovině formálně právní daňovému subjektu takové právo nesvědčí. Za rozhodující považuje stěžovatel faktickou rovinu věci, tj. faktickou možnost daňového subjektu působit na zboží tak výrazným způsobem, že nelze dospět k jinému závěru, než že na daňový subjekt přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě; k tomu stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020 - 43; a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 - 69. Městský soud tak podle názoru stěžovatele nerespektoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel také zdůraznil, že kritérium organizace přepravy je zásadním vodítkem k posouzení této otázky, nikoli podružným, jak uvedl městský soud.

[14] Žalobkyní předložené důkazní prostředky žalovaný dostatečně posoudil; předložený CMR list nelze podle stěžovatele považovat za důkaz o tom, že zásilka byla převzata v jiném členském státě přepravcem – z tohoto nákladního listu totiž vyplývá, že přepravu zboží si objednala sama žalobkyně, nikoli společnost LaEstetica s.r.o. Nadto žalobkyně sama uvedla, že „zboží jsme si vyzvedávali sami přímo u výrobce“; „dopravu jsme si zajišťovali sami“. Z těchto tvrzení podle stěžovatele jednoznačně vyplývá, že se sama

pokračování

žalobkyně považovala za subjekt, který je se zbožím oprávněn nakládat jako vlastník. Rámcové kupní smlouvy uzavřené s jinými dodavateli pak neprokazují, jaká byla ujednání mezi žalobkyní a LaEstetica s.r.o. – s touto společností žalobkyně písemnou smlouvu neuzavřela, nelze proto předpokládat, že vzájemná práva mezi těmito společnostmi byla stejná jako v případě jiných dodavatelů; takové závěry městského soudu jsou proto spekulativní. Tvrzení žalobkyně, že výhradním vývozcem kosmetiky italského výrobce je LaEstetica s.r.o., vzal městský soud za prokázané, aniž by tomu nasvědčovaly podklady založené ve spise. Žalobkyně se evidentně od počátku snažila zatajit, že fakticky se zbožím nakládala jako vlastník, neboť i najatému dopravci zdůrazňovala, že její jméno „*nesmí nikde figurovat, jako obvykle u tohoto zboží!!!*“.

[15] Stěžovatel také uvedl, že městský soud popřel judikaturní závěry stran rozložení důkazního břemene – dle těchto závěrů tíží důkazní břemeno ohledně skutkového stavu daňový subjekt. Žalobkyní předložené daňové doklady stěžovatel dostatečně zpochybnil, bylo proto opět na žalobkyni, aby pochybnosti stěžovatele vyvrátila, což se jí nepodařilo. Stěžovatel dospěl na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu k závěru, že žalobkyně začala nakládat se zbožím jako vlastník již v Itálii, místo plnění bylo v jiném členském státě, proto nebylo možné žalobkyni uznat deklarovaný odpočet na DPH.

[16] Závěrem stěžovatel zopakoval, že svůj závěr o tom, že žalobkyně nakládala se zbožím jako vlastník již v Itálii, postavil na tom, že žalobkyně disponovala veškerými informacemi o dopravě zboží; dopravu sama organizovala na vlastní náklady (z této dopravy uplatňovala také odpočet daně); záměrně se snažila utajit, že se zbožím nakládala jako vlastník již v Itálii; během přepravy přímo působila na zboží jako vlastník, přičemž kosmetika byla dodána do jejího skladu. To podle přesvědčení stěžovatele jednoznačně prokazuje, že žalobkyně pořídila zboží z jiného členského státu.

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti popřela závěry stěžovatele a vyjádřila podiv nad tím, jakým způsobem daňové orgány zpochybňují nárok žalobkyně na odpočet DPH. Nesouhlasila s tím, že by se měla snažit dosáhnout výhodnějšího daňového režimu. Zdůraznila, že po právní stránce není rozhodující, zda zboží nakoupí v cizině, či od tuzemského dodavatele, protože je plátcem DPH – tato daň jí tedy netíží, pouze „*jí proteče*“. Zdůraznila, že v době přepravy nebyla ani detentorem zboží, neboť tím byl jeho přepravce; nemohla tedy na zboží působit ani fakticky, jak jí stěžovatel nesprávně přičítá. Skutečnost, že dopravci zdůrazňovala, aby se její označení nikde neobjevilo, naopak odpovídá tomu, že dopravu zboží realizovala jménem svého dodavatele – společnosti LaEstetica s.r.o., což zdůrazňovala od počátku celého řízení. A to, že v reakci na výzvu k prokázání skutečností zástupce žalobkyně uvedl, že „*zboží jsme si vyzvedávali...a dodali do našeho skladu*“, nelze pokládat za určující, neboť jde evidentně o laické vyjádření používané v běžné řeči. Stěžovatel interpretuje tvrzení žalobkyně způsobem, který odpovídá jeho předem zaujatému názoru, aniž by předložené důkazní prostředky dostatečně zpochybnil. Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno

pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.), a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] V návaznosti na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek není zatížen vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z odůvodnění rozsudku je zcela zřejmé, jak městský soud rozhodl, co jej k výroku o zrušení rozhodnutí stěžovatele vedlo; výrok rozsudku zcela odpovídá odůvodnění, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Rozsudek městského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). Ke všem žalobním bodům (žalobním námitkám) se městský soud v napadeném rozsudku vyjádřil a shledal, že rozhodnutí stěžovatele neobstojí.

[21] Podstatou věci samé je posouzení otázky, zda žalovaný (stěžovatel) správně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění (dodání zboží s místem plnění v tuzemsku), neboť šlo o intrakomunitární plnění – pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v Itálii.

[22] Žalobkyně nakupovala kosmetiku způsobem nazývaným *řetězový obchod*; tím judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu chápe sled transakcí, při kterých je zboží přepravováno několika subjekty mezi sebou (viz např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2006, C-245/04, věc *EMAG*). Je-li dodání zboží, které § 13 odst. 1 zákona o DPH definuje jako *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*, spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou mezi těmito subjekty, 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 transakcí, které jí předcházejí a které po ní následují. Tyto ostatní transakce se považují za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno právě v závislosti na tom, zda předcházejí nebo následují po transakci s přepravou spojené, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky (srov. § 7 zákona o DPH).

[23] Konkrétní transakce je přitom spojena s přepravou tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepravováno prodávajícím nebo kupujícím, případně na účet jednoho z nich. Klíčové je proto zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava (prodávajícím či kupujícím) a zda došlo k dodání zboží (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, č. 3901/2019 Sb. NSS, bod 104). Je přitom nutno zabývat se oběma otázkami (otázkou přepravy i převodem práva nakládat s věcí jako vlastník); prvořadá je však otázka dodání zboží – v případě, že se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskuteční před tím, než došlo k přepravě uvnitř Evropské unie, není již možné tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (viz

pokračování

rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, věc *Euro Tyre*, bod 33).

[24] Prvotní je tedy určení toho, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud by totiž žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Itálii, jak uzavřel žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z Itálie by byla uskutečněna až po tomto převodu.

[25] Soudní dvůr Evropské unie se k pojmu „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), z něhož § 13 odst. 1 zákona o DPH vychází, vyjádřil např. v rozsudku ze dne 8. 2. 1990, C-320/88, věc *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, či v rozsudku ze dne 6. 2. 2003, C-185/01, věc *Auto Lease Holland*. Závěry Soudního dvora Evropské unie obsažené v citovaných rozsudcích shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, a zdůraznil, 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. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“

[26] V již zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 137/2016 - 176 Nejvyšší správní soud připomněl, že byť převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by v posuzování dané otázky nehrálo vůbec žádnou roli. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Být zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník, výjimečně půjde také o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH [podle čl. 14 odst. 2 písm. b) této směrnice se např. nepřihlíží k výhradě vlastnického práva], jiné případy upravuje s ohledem na skutkovou stránku konkrétního případu i vnitrostátní právo toho kterého členského státu.

[27] Při posuzování otázky, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, je nutno přihlídnout také k záměrům kupujícího, jsou-li podpořeny objektivními poznatky (k tomu viz rozsudek SDEU ve věci *Euro Tyre*, bod 34). Nestačí přitom určit, kdy začal daňový subjekt se zbožím nakládat fakticky – převod práva nakládat se zbožím jako vlastník totiž nevyžaduje, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, věc *Enteco Baltic*, bod 87). V případě, že nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže pod pojem „dodání zboží“ spadat převod majetku do pouhé držby (v tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 2005, C-435/03, věc *British American Tobacco a Newman Shipping*, bod 36), či to, že přepravce fyzicky přemístí dotčené zboží z jednoho místa na jiné na účet jiného hospodářského subjektu (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 6. 2010, C-237/09, věc *De Fruytier*, bod 25). Stejně tak nestačí konstatovat, kdy přešlo nebezpečí škody na věci, ačkoliv se může jednat o

podpůrnou argumentaci týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť přechod nebezpečí škody na věci je často spojen s převodem vlastnického práva (viz bod 119 rozsudku NSS č. j. 9 Afs 137/2016 - 176). Vždy je potřeba hodnotit veškeré okolnosti daného případu ve svém souhrnu (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Euro Tyre*, bod 44).

[28] Stěžovatel má pravdu v tom, že kritérium organizace přepravy je významným (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43), nejedná se však o kritérium rozhodující. Nelze se proto zaměřovat pouze na zjištění toho, kdo zajišťoval přepravu. Přeprava zboží totiž může být uskutečněna prodávajícím, kupujícím či ve prospěch kupujícího jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě kupující (pořizovatel) – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, bod 57. Nelze proto vyloučit, že přeprava bude zajišťována ve prospěch (na účet) žalobcova dodavatele, který mu teprve poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodal. Tak se může v rámci jedné přepravy uskutečnit i několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má pak zásadní význam pro posouzení celé věci a nepochybně může být prokázáno (nebo vyvráceno) navrhovanými důkazy (zejména mezinárodními nákladními listy CMR, doklady o dopravě vybraných výrobků, dodacími listy, informacemi ze systému VIES atd.).

[29] Také v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, věc *Herst, s.r.o.*, Soudní dvůr EU připomněl, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se v souladu s výše citovanou judikaturou neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale „*zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku.*“ Skutečnost, že Soudní dvůr použil formulaci „*fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku*“, však neznamená, že je pro toto posouzení určující faktická stránka věci ve smyslu faktické držby zboží – naopak, výše uvedená judikatura Soudního dvora výslovně uvádí, že pro posouzení věci není určující, kdo zboží skutečně drží; oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník proto z povahy věci nemůže být zloděj, byť se u něj zboží fakticky nachází (viz již citovaný rozsudek ve věci *British American Tobacco a Newman Shipping*). Určující je, že strana, na niž je převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejm. rozhodnutí o prodeji (bod 40 rozsudku ve věci *Herst, s.r.o.*).

[30] V projednávané věci žalovaný uzavřel, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť disponovala všemi informacemi o přepravě zboží; organizovala přepravu na své náklady přímo z Itálie; výslovně se snažila zakrýt tu skutečnost, že materiálně zboží obdržela již v Itálii; během přepravy mohla na zboží přímo působit; nepředložila smlouvu se společností LaEstetica s.r.o.; a zboží dopravila do svého skladu. Všechny tyto skutečnosti však vyplývají pouze z toho, že žalobkyně organizovala přepravu právě pro společnost LaEstetica s.r.o., jak potvrdilo také vyjádření této společnosti (čestné prohlášení její jednatelky paní Marie Trupiano). Byť žalobkyně nepředložila písemnou smlouvu se společností LaEstetica s.r.o., od počátku řízení tvrdila, že má s touto společností dlouhodobé zkušenosti, na základě kterých se dohodli, že přepravu zboží bude jménem této společnosti zajišťovat právě žalobkyně.

pokračování

[31] Těmto tvrzením odpovídá také to, jak doprava zboží fakticky probíhala – žalobkyně zajistila dopravu zboží prostřednictvím smluvního partnera (třetí osoby), které výslovně sdělila, že doprava zboží bude probíhat jménem společnosti LaEstetica s.r.o. Žalobkyně v e-mailové komunikaci, která je součástí spisu, dopravce instruovala o tom, že veškeré údaje musí být vztaženy ke společnosti LaEstetica s.r.o. Tato e-mailové komunikace tak potvrzuje to, co žalobkyně od počátku žalovanému uváděla. Z této e-mailové komunikace však žalovaný dovodil, že záměrem žalobkyně bylo utajit skutečného nabyvatele zboží. Tyto závěry žalovaného jsou však pouhými spekulacemi a neodpovídají obsahu spisu.

[32] Žalobkyně se nijak netajila tím, že od společnosti LaEstetica s.r.o. nakupuje kosmetiku pocházející z Itálie, výslovně uvedla také to, že kosmetiku vyzvedává v Itálii sama, neboť na základě (ústní) smlouvy s LaEstetica s.r.o. organizuje pro tuto společnost přepravu. Teprve poté, co je zboží dovezeno do České republiky do skladu, který si žalobkyně pronajímá, však zboží od LaEstetica s.r.o. nakoupila, neboť LaEstetica s.r.o. je výhradním vývozcem kosmetiky italského výrobce (ISTITUTO GANASSINI DI RICERCHE BIOCHIMICHE), což žalobkyně dokládala v odvolacím řízení prohlášením ředitele této společnosti pana F. M. Těmto tvrzením odpovídají také dokumenty o přepravě kosmetiky – podle předloženého nákladního (CMR) listu byla odesílatelem zboží právě italská společnost ISTITUTO GANASSINI DI RICERCHE BIOCHIMICHE a příjemcem LaEstetica s.r.o.; zboží bylo po celou dobu přepravy označeno jménem společnosti LaEstetica s.r.o.

[33] Byť tedy žalobkyně organizovala přepravu zboží z Itálie do České republiky (do skladu, který si sama pronajímala), ve spise shromážděné podklady nesvědčí o tom, že by nakládala se zbožím jako vlastník ona sama již v Itálii. Podle předloženého CMR listu, který je podle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (č. 11/1975 Sb.) dokladem o uzavření přepravní smlouvy, byla se zbožím oprávněna nakládat po právní stránce (disponovat se zbožím) pouze společnost LaEstetica s.r.o., jak také potvrdila jednatelka této společnosti. Žalovaný přitom předložený CMR list dostatečným způsobem nezpochybnil – byť žalobkyně nepředložila písemnou smlouvu se svým dodavatelem LaEstetica s.r.o., ale pouze rámcové kupní smlouvy uzavřené s jinými dodavateli, existenci smluvního vztahu potvrzovala právě prohlášení jednatelky této společnosti (viz výše). Závěr o neexistenci smluvního vztahu mezi žalobkyní a společností LaEstetica s.r.o. proto nebylo možné dovodit způsobem, jakým to činil stěžovatel – tento závěr je v rozporu s podklady založenými ve spise.

[34] Jak bylo uvedeno výše, faktická držba zboží není pro závěr o přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určující, zásadní je možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejm. rozhodnutí o prodeji (bod 40 rozsudku ve věci *Herst, s.r.o.*). K takovému rozhodnutí však žalobkyně během přepravy zboží z Itálie do České republiky podle obsahu spisu oprávněna nebyla. Zboží fakticky ani nadržela, neboť přepravu fakticky realizovala třetí osoba – společnost DSV Road a.s., která následně žalobkyni dopravu fakturovala. A skutečnost, že z dokladu za provedenou přepravu zboží uplatňovala žalobkyně odpočet, na posouzení věci nic nemění, neboť pokud byly splněny všechny podmínky pro uplatnění odpočtu, nemá tato skutečnost na povahu projednávané věci žádný vliv.

[35] Z podkladů shromážděných žalovaným tak nevyplývalo, že žalobkyně byla oprávněna nakládat se zbožím jako vlastník již v Itálii, jak správně uzavřel městský soud, neboť žalovaný dostatečně nezohlednil všechny okolnosti projednávané věci. Zejm. se žalovaný nevěnoval otázce, jaký byl záměr kupujícího, rovněž dostatečným způsobem nezohlednil podklady vážící se k dopravě zboží z Itálie do České republiky. Opačný závěr nebylo možné dovodit ani z odpovědi žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností, ve které žalobkyně uvedla, že „zboží jsme si vyzvedávali sami přímo u výrobce“; „dopravu jsme si zajišťovali sami“. Z této odpovědi je evidentní, že se jedná o laický popis spolupráce se společností LaEstetica s.r.o. provedený jednatelem žalobkyně, kterým je pan Paolo Sinisi. Ani tato tvrzení tak neprokazují to, že žalobkyně nakládala se zbožím jako vlastník již v Itálii.

[36] Pokud jde o stěžovatelem odkazované rozsudky NSS ze dne 16.7.2020, č. j. 1 Afs 113/2020 – 43, a ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 53/2020 - 69, k nim zdejší soud uvádí, že v těchto rozhodnutích šlo o pořízení zboží – pohonných hmot, u nichž byla skutková situace odlišná. Zejm. žalovaný zpochybnil prostřednictvím mezinárodních dožadání předložené CMR listy (z mezinárodního dožadání vyplynulo, že odesílatelé označení na CMR listech přepravu pohonných hmot nezajišťovali a ani se na ní žádným způsobem nepodíleli); ze systému VIES také vyplynulo, že společnosti uvedené na CMR listech v rozhodném období vůbec nepodaly daňová přiznání k DPH a ani na ně nebylo vykázáno dodání zboží – viz bod 41 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 113/2020 - 43.

[37] Naproti tomu v nyní projednávané věci žalovaný dostatečným způsobem předložené doklady nezpochybnil; tvrzení žalobkyně odpovídají doposud nashromážděným podkladům, jak bylo uvedeno výše. Ani námitku týkající se rozložení důkazního břemene tak Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[39] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, přičemž jí vznikly náklady v souvislosti se zastoupením advokátem v řízení o kasační stížnosti. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti 1 úkon právní služby, kterým je písemné podání soudu ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy na jeden úkon právní služby připadá částka 3400 Kč, zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 4114 Kč – tuto částku je stěžovatel (žalovaný) povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Lubora Bystřického, advokáta se sídlem U Kanálky 1359/4, Praha.

Poučení:

pokračování

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. srpna 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu