

19. 11. 2019

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Dodání zboží v řetězových obchodech a osvobození od DPH

Nejvyšší správní soud zveřejnil v zářijovém vydání Sbírký rozhodnutí rozsudek ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který správci daně ukládá přihlížet k vnitrostátním právním předpisům při výkladu pojmu „dodání zboží“ ve smyslu § 13 zákona č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se o změnu dosavadního výkladu tohoto pojmu, která má význam pro uplatňování nároku na odpočet DPH v řetězových obchodech se zahraničním prvkem.

V řetězových obchodech dochází v rámci jedné přepravy zboží, zejména pohonných hmot, k jeho přeprodávání mezi několika subjekty. Pokud je v rámci této přepravy zboží přepraveno do jiného členského státu Evropské unie, dodání spojené s přepravou bude osvobozeno od DPH podle čl. 3 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). V českém právním řádu je osvobození takového dodání od DPH upraveno v § 64 zákona č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH).

TSCHÖPL & PARTNER
ADVOKÁTI • RECHTSANWÄLTE • ATTORNEYS AT LAW

Osvobození od DPH je však podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, možné přiřadit pouze jedné transakci v řetězci.[1] Na ostatní transakce v řetězci se pak nahlíží jako na dodání zboží bez přepravy, které nepodléhá osvobození od DPH, a místo dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH se nachází buď v místě odeslání, či v místě dodávky.

K posouzení otázky, které transakci v řetězci má být přiřazeno osvobození od DPH podle rozsudku SDEU ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, neexistuje obecné pravidlo. Je třeba vycházet ze zvláštních okolností každého jednotlivého případu, včetně záměrů účastníků transakce, jsou-li podpořeny objektivními poznatky.[2] Vždy je nicméně nutné zkoumat, zda a kdy došlo v rámci navazujících transakcí spojených s jednou přepravou k dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH (čl. 14 odst. 1 směrnice).

Dodáním zboží ve smyslu § 13 ZDPH se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Již v rozsudku ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, SDEU dospěl k závěru, že dodání zboží je jedním z konceptů, které musejí mít univerzální obsah platný ve všech členských státech, protože je jím fakticky vymezen předmět daně. Tento cíl, tj. jednotná definice předmětu daně, by byl ohrožen, jestliže by se obsah tohoto pojmu lišil v jednotlivých členských státech na základě různých podmínek pro převod právního vlastnictví daných soukromým právem.[3]

Tento princip našel odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (NSS), který v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 - 40, konstatoval, že pojem „dodání zboží“ stanovený v čl. 14 odst. 1

směrnice neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující smluvní stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku.

Rozsudek ve věci AREX

V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 9 Afs 137/2016 stěžovatelka, společnost AREX CZ, a. s. nakoupila pohonné hmoty pocházející z Rakouska od řetězce českých společností. Vedle toho, že stěžovatelka byla koncovým příjemcem pohonných hmot, také zajišťovala jejich dopravu od prvního dodavatele.

Správce daně dovodil, že k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH došlo již v Rakousku, kde stěžovatelka převzala zboží k přepravě, protože tím převzala rizika spojená se zbožím, a přepravu do České republiky uskutečnila na vlastní účet. Tímto bylo podle správce daně stěžovatelce zboží dodáno ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH, jelikož nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Správce daně proto stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet DPH, jelikož transakce měla být na vstupu od DPH osvobozena.

Odvolací finanční ředitelství závěry správce daně potvrdilo a stěžovatelka neuspěla ani se správní žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V řízení o kasační stížnosti přistoupil Nejvyšší správní soud k položení předběžné otázky SDEU, který o této otázce rozhodl rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, C-414/17. SDEU v tomto rozsudku konstatoval, že pokud stěžovatelka pořídila pohonné hmoty od svých českých smluvních partnerů a získala je do držení tím, že je v Rakousku naložila do svých cisteren a vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky, nabyla nakládkou vlastnické právo k pohonným hmotám ve smyslu českého soukromého práva. [4]

Z toho Nejvyšší správní soud dovodil, že „[a]čkoliv [z judikatury SDEU] vyplývá, že dodání zboží (převod práva nakládat s věcí jako vlastník) nemusí splývat s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, neznamená to, že by v posuzování dané otázky nehrálo vůbec žádnou roli. ... Z citované judikatury rozhodně nevyplývá, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností přihlížet nemělo.“ [5]

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „[z] citované judikatury je proto třeba dovodit, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno.... Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH.“[6]

S ohledem na uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil jak rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, tak Odvolacího finančního ředitelství, jelikož žalovaný ani krajský soud se otázkou převodu vlastnického práva podle českých právních předpisů nezabývali.

Několik poznámek k rozsudku NSS

Z citovaných pasáží rozsudku NSS plyne, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník sice nebude vždy znamenat převod vlastnického práva, nicméně posouzení převodu vlastnického práva bude důležitou součástí úvahy, zda došlo k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník. Logickým důsledkem tohoto závěru je, že bude nezbytné přihlížet i k obsahu vnitrostátního práva relevantního pro dotčenou transakci. Tím Nejvyšší správní soud korigoval závěry vyjádřené v rozsudku ze dne 30.

8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 - 40.

Ve vztahu k posuzované věci konkrétně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně při posouzení otázky, zda došlo k dodání zboží, nemohl vycházet pouze z okolnosti přechodu nebezpečí za škodu na věci, ale měl se zabývat okolnostmi soukromoprávní transakce mezi jejími účastníky.

V této souvislosti je zajímavé, že generální advokátka ve svém stanovisku k věci AREX právě riziko přechodu nebezpečí (nahodilé zkázy) označila za rozhodující pro posouzení otázky, zda společnost AREX nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejvyšší správní soud však v rozsudku poznamenal, že SDEU žádnou část argumentace generální advokátky týkající se přechodu nebezpečí na věci do svého rozsudku nepřevzal, ani na ni jinak neodkázal.

Nabízí se otázka, jak budou orgány daňové správy postupovat, pokud k převodu vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů nedojde. Pokud bude nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník přesto dovozeno, posuzování přechodu vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů se jeví nadbytečné. Pokud by vnitrostátní předpisy měly být rozhodující výlučně, byl by popřen závěr z rozsudku Shipping and Forwarding.

Nutnost zohlednit vnitrostátní předpisy je třeba zřejmě vnímat v souvislosti s požadavkem přihlížet k objektivně zjistitelné vůli smluvních stran podle rozsudku Euro Tyre Holding. Pokud zde taková vůle existuje, je nezbytné ji vzít při posouzení otázky dodání zboží v úvahu. Tím se zvyšují požadavky kladené na správce daně, který se bude muset zabývat soukromoprávním ujednáním mezi smluvními stranami, a při posouzení otázky, za jakých podmínek došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, nebude možné vycházet pouze z aspektu přechodu nebezpečí na věci.

Mgr. Petr Suchánek,
advokát

[Tschöpl & Partner](#)

Pod Křížkem 428/4
147 00, Praha 4 - Braník

Tel.: +420 273 136 130
Fax: +420 273 136 138

Email: info@tschopl.cz

Kancelář Brno:

Výstaviště 1
647 00, Brno

Tel: +420 542 215 356
Fax: +420 542 215 358

Email: info@tschopl.cz

[1] rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, odst. 47

[2] rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding BV, odst. 27 a 34

[3] rozsudek SDEU ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, odst. 8

[4] rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2018 ve věci C-414/17, AREX CZ a.s., odst. 78

[5] rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, odst. 108

[6] tamtéž, odst. 110

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Zákon Lugovéhoho: jak Rusko přepisuje pravidla mezinárodních arbitráží](#)
- [Novelizace nařízení EU o odlesňování \(EUDR\)](#)
- [Prekluze důvodu neplatnosti VH](#)
- [Jak zahájit provoz mezinárodní letecké linky do České republiky \(EU\): právní požadavky pro aerolinky ze třetích zemí](#)
- [TOP 5 judikátů z korporátního práva za rok 2025](#)
- [Odštěpný závod zahraniční společnosti optikou NIS2: Jak správně určit velikost podniku?](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 31. - létající pořizovatel ve světle nového stavebního zákona](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Proč dnes více než polovina M&A transakcí ve střední Evropě nekončí podpisem](#)
- [Přehnaná, nebo důvodná prevence? Zajištění a utvrzení závazků v praxi](#)
- [Návrh nového zákona o digitální ekonomice](#)