



**Komora daňových poradců ČR**

*„Dát šanci těm, kteří chtějí, aby mohli a uměli“*



NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD



**Ministerstvo financí**

# Osvobození při dodání do JCS dle § 64 ZDPH ve světle současné judikatury

**Ing. Zdeněk Červený, GFR**

Společný seminář  
Komory daňových poradců ČR,  
Nejvyššího správního soudu a  
Ministerstva financí ČR

# ÚVOD

## Rozsudky NSS

1 Afs 29/2018 – 33 ze dne 16. července 2019 rozšířený senát

8 Afs 265/2017 Bajkal s.r.o. ze dne 26. září 2019

9 Afs 99/2018 – 112, Dostihový spolek a.s., 4. září 2019



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS

## Směrnice 2006/112/ES čl. 138

Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř [evropské unie], 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.

## § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“)

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



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-245/04 EMAG HANDEL EDER OHG

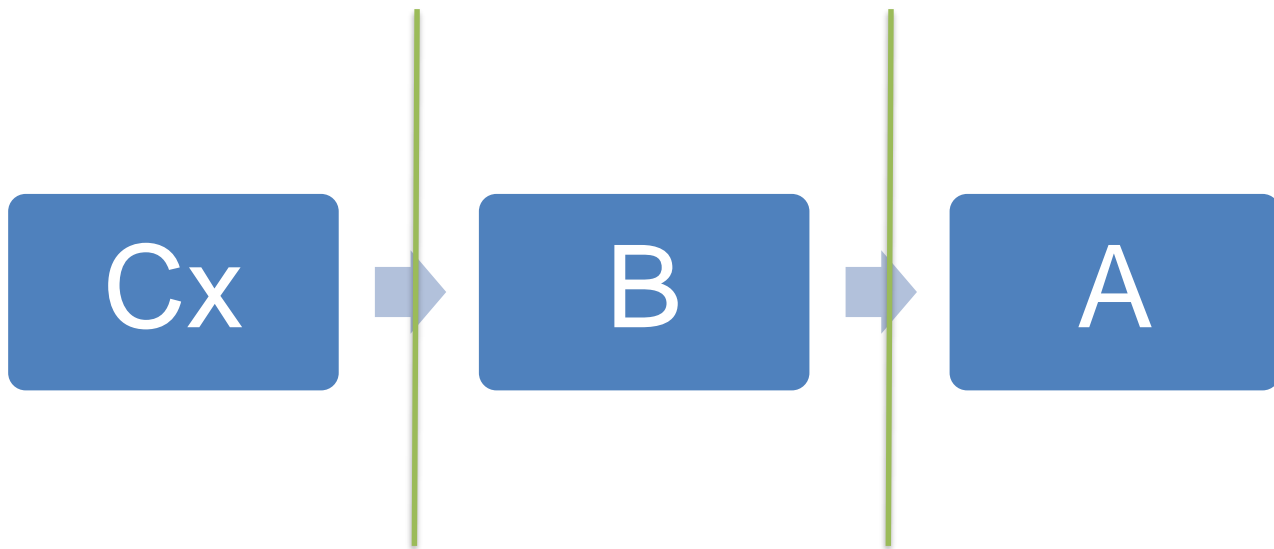
Na druhou a čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednájí jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava 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. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-245/04 EMAG HANDEL EDER OHG

Na první otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že pouze místo dodání, které zakládá odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, je určeno podle čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice; považuje se za něj místo v 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.

## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-430/09 EURO TYRE HOLDING BV

Věc, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek EMAG Handel Eder měla obdobný skutkový kontext, jaký je dán ve sporu v původním řízení. Tato věc se totiž týkala dvou po sobě následujících dodání téhož zboží, která byla předmětem jediné přepravy uvnitř Společenství. Stejně jako ve sporu v původním řízení se dodání účastnily tři osoby povinné k dani usazené ve dvou různých členských státech. V uvedené věci však zprostředkující kupující obdržel objednávku dodání zboží od konečného kupujícího před pořízením tohoto zboží u svého dodavatele, zatímco spor ve věci v původním řízení se týká situace, v níž zprostředkující kupující prodá konečnému kupujícímu zboží, které předtím získal od svého dodavatele bez předchozí objednávky.

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-430/09 EURO TYRE HOLDING BV

Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, je tedy třeba mít za to, že odběr zboží ze skladu společnosti ETH zástupcem prvního pořizovatele musí být považován za převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na posledně uvedeného, což je skutečnost, která musí být přičtena prvnímu dodání.

Tato okolnost však sama o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat.





# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-430/09 EURO TYRE HOLDING BV

Pokud kupující jakožto první pořizovatelé v daném případě projeví svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, a předložili své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, mohla mít společnost ETH za to, že plnění, která prováděla, představují dodání uvnitř Společenství.

Nicméně po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele může být dodavatel uskutečňující první dodání považován za osobu povinnou uhradit DPH z tohoto plnění, pokud by byl tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím než opustilo členský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani, a pokud po tomto oznámení nezaslal pořizovateli opravenou fakturu zahrnující DPH.

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-430/09 EURO TYRE HOLDING BV

Konečně, pokud jde o podmínku týkající se odeslání či přepravy zboží mimo členský stát dodání, je třeba upřesnit, že ačkoli, jak vyplývá z bodu 45 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder, je otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastník během přepravy uvnitř Společenství, nerozhodná, mohla by okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní.

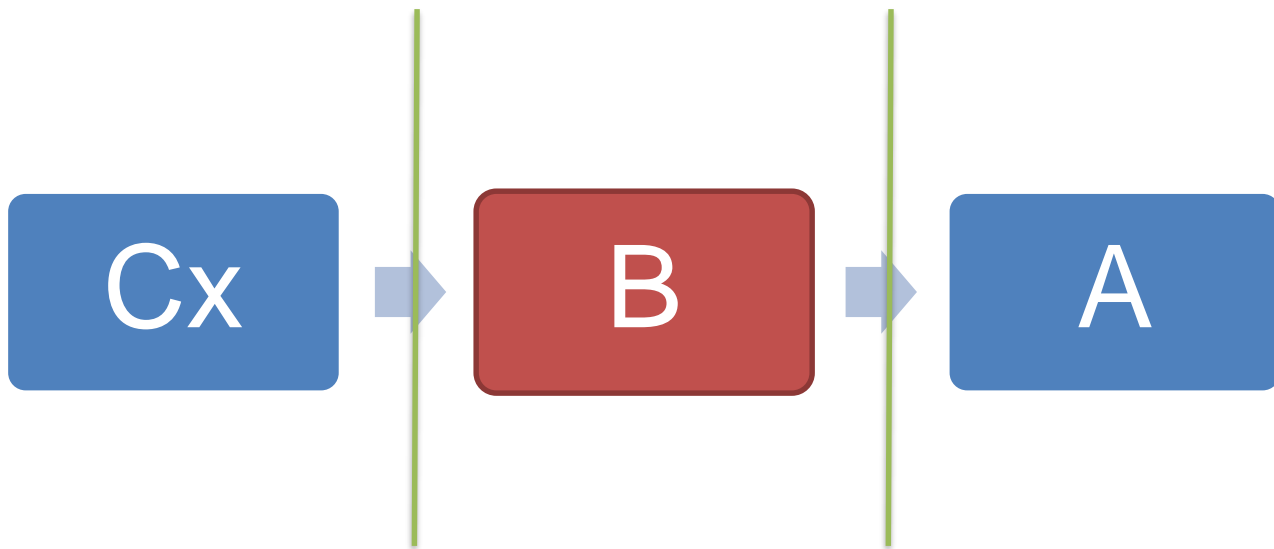


# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-430/09 EURO TYRE HOLDING BV

Za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy 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 daň z přidané hodnoty, 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 druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda ve sporu, který mu byl předložen, je tato podmínka splněna.

## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS



## ZÁVĚR NOVELA ZDPH 2020

### Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu

(1) Od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, která jedná jako taková a pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně, pokud

- a) tato osoba sdělila plátcovi své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty,
- b) je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem a
- c) plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.

## ZÁVĚR NOVELA ZDPH 2020

### MÍSTO PLNĚNÍ PŘI DODÁNÍ ZBOŽÍ § 7 Odst. 3 a 4

(3) Pokud je totéž zboží předmětem po sobě jdoucích dodání v řetězci, v rámci kterých je toto zboží odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do členského státu od něj odlišného od prvního dodavatele přímo poslední osobě v tomto řetězci, pro kterou se dodání tohoto zboží uskutečňuje, platí, že k odeslání nebo přepravě tohoto zboží došlo pouze při jeho dodání

- a) prostředníkovi, nebo
- b) prostředníkem, pokud tento prostředník sdělil svému dodavateli své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, které mu bylo přiděleno členským státem zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-628/16 KREUZMAYR GMBH

Judikatura Soudního dvora dále upřesňuje, že za účelem určení, ke kterému z obou dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, **kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník**

V případě, že se druhý převod tohoto práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (**EURO TYRE HOLDING, C-430/09**)



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-628/16 KREUZMAYR GMBH

Vzhledem k tomu, že druhé dodání v řetězci dvou za sebou následujících dodání, u nichž došlo pouze k jedné přepravě uvnitř Společenství, je dodáním uvnitř Společenství, musí být zásada ochrany legitimního očekávání vykládána v tom smyslu, že konečný pořizovatel, který nesprávně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, nemůže z titulu zaplacení daně z přidané hodnoty odpočítat daň z přidané hodnoty zaplacenou dodavateli pouze na základě faktur předložených zprostředkujícím subjektem, který nesprávně kvalifikoval své dodání.





# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-108/17 „ENTECO BALTIC“ UAB

Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl v souvislosti s osvobozením dodávek zboží uvnitř Společenství podle článku 138 odst. 1 směrnice o DPH, že toto osvobození závisí na tom, zda byly splněny hmotněprávní podmínky stanovené v tomto ustanovení, k nimž přitom nepatří povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH, takže členské státy v zásadě nemohou uvedené osvobození odepřít z důvodu, **že nebyla splněna taková formální podmínka, jako je označení pořizovatele pro účely DPH, které případně vyžadují právní předpisy členského státu**

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-108/17 „ENTECO BALTIC“ UAB

Dále je třeba připomenout, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu odeslání či přepravy

Důkaz o tom, že podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-108/17 TORIDAS“ UAB

Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození dodání zboží od daně ve smyslu tohoto článku lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání

Je třeba rovněž připomenout, že logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v článku 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-108/17 TORIDAS“ UAB

V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že se druhý převod tohoto práva, a sice druhé dodání, uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 32 a citovaná judikatura).

Ze skutečností obsažených v předkládacím rozhodnutí v projednávaném případě vyplývá, že k dodání uskutečněnému společností Megalain ve prospěch konečných pořizovatelů došlo před tím, než byla uskutečněna přeprava uvnitř Společenství.

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-409/04 TELEOS

Dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5 a čl. 28a odst. 5 písm. a), které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“

Pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-409/04 TELEOS

Za těchto podmínek je s přihlédnutím k nezbytnému vzájemnému vztahu mezi dodáním a pořízením zboží uvnitř Společenství třeba přisuzovat výkladu obou ustanovení stejný význam a dosah. (34)

Na rozdíl od argumentace Teleos a dalších, podle níž úmysl dodavatele a pořizovatele provést operaci uvnitř Společenství postačuje pro její kvalifikaci jako takovou, je třeba konstatovat, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že povinnost daňového orgánu provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani je v rozporu s cíli společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty, které jsou nezbytné pro uplatnění DPH tím, že se zohlední, s výjimkou výjimečných případů, objektivní povaha dotyčného plnění

# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

## C-409/04 TELEOS

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

Brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.



# OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS

## Směrnice 2006/112/ES čl. 20

„Pořízením zboží uvnitř Společenství“ se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“





## **OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA**

### **C-587/10 VOGTLÄNDISCHE STRAßEN-, TIEF- UND ROHRLEITUNGSBAU GMBH RODEWISCH (VSTR)**

Kromě podmínek týkajících se postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého tak nemůže být požadována žádná další podmínka

pojem dodání zboží uvnitř Společenství i pojem pořízení zboží uvnitř Společenství mají objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky dotčených plnění



## **OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA**

### **C-587/10 VOGTLÄNDISCHE STRAßEN-, TIEF- UND ROHRLEITUNGSBAU GMBH RODEWISCH (VSTR)**

Odpověď na tuto otázku závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností projednávané věci (viz výše uvedený rozsudek Euro Tyre Holding, bod 27), a zejména určení okamžiku, kdy byla na konečného příjemce převedena pravomoc nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že se druhý převod pravomoci nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele



# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-108/17 ENTECO BALTIC

Podle ustálené judikatury je pojem „dodání zboží“ ve smyslu směrnice o DPH definován autonomně a jednotně a je vlastní unijnímu právu. V souladu s účelem směrnice o DPH, která mimo jiné směřuje k založení společného systému DPH na jednotné definici uskutečnění zdanitelných plnění.

Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pojem „dodání zboží“ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí **upravených použitelným vnitrostátním právem**, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku

# **PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK**

C-108/17 ENTECO BALTIC

Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela

V případě, že nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže pod pojem „dodání zboží“ spadat převod majetku do pouhé držby



# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-25/03 HE

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem „dodání zboží“ se nevztahuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Účel uvedené směrnice by mohl být ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, jež je jedno ze tří zdanitelných plnění, záviselo na splnění podmínek, které se mění v závislosti na občanském právu dotyčného členského státu

# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-25/03 HE

V důsledku toho se nelze ztotožnit se stanoviskem vnitrostátního soudu rozhodujícího v prvním stupni, který zakládá svoji úvahu na systému vlastnictví v německém občanském právu, ani se stanoviskem, jež ve svém písemném vyjádření hájí Komise, podle něž nemůže být žádost p. HE přijata, jestliže posledně jmenovaný nemá podle vnitrostátní právní úpravy právo nakládat s investičním majetkem v celém jeho rozsahu.

# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-526/13 FAST BUNKERING KLAIPĚDA

Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, a z vysvětlení podaných zástupcem společnosti FBK na jednání však vyplývá, že ve věci v původním řízení společnost FBK sama tankovala pohonné hmoty přímo do nádrží lodí, pro něž byly tyto pohonné hmoty určeny. Za těchto podmínek nelze vyloučit, že k převodu vlastnictví k pohonným hmotám na tyto zprostředkovatele dochází až po natankování.

Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 42 až 44 svého stanoviska, od okamžiku, kdy jsou pohonné hmoty natankovány do nádrže lodi, se má za to, že provozovatel lodi je za běžných podmínek oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem

# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-526/13 FAST BUNKERING KLAIPĚDA

Proto je třeba konstatovat, že ačkoli dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem bylo vlastnictví k pohonným hmotám formálně převedeno na zprostředkovatele, o nichž se má dále za to, že jednají vlastním jménem, nemohli tito zprostředkovatelé za takovýchto podmínek v žádném okamžiku s dodaným množstvím nakládat, neboť oprávnění nakládat s ním náleželo provozovatelům lodí od okamžiku, kdy společnost FBK pohonné hmoty takto natankovala.





# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-78/12 „EVITA-K

Z výše uvedeného vyplývá, že plnění lze kvalifikovat jako „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, pokud tímto plněním osoba povinná k dani převede hmotný majetek opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem, přičemž v tomto ohledu nehraje žádnou roli způsob nabytí vlastnického práva k tomuto zboží.

Stejně tak prokázání uskutečnění takového dodání zboží, od něhož se odvíjí existence nároku na odpočet, nemůže záviset na způsobu nabytí vlastnického práva k dotčenému zboží.



# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-414/17 AREX CZ

V projednávané věci ze skutečností ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Arex poté, co pořídila pohonné hmoty dotčené ve věci v původním řízení od svých českých smluvních partnerů, získala tyto pohonné hmoty **do držení**, když je v Rakousku naložila do svých cisteren před tím, než je vlastními dopravními prostředky přepravila z Rakouska do České republiky. **Z těchto skutečností mimoto vyplývá, že k převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost Arex podle všeho došlo touto nakládkou.** S výhradou ověření předkládajícím soudem tedy z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Arex, takže jako pořízení uvnitř Společenství musí být kvalifikována pořízení posledně uvedenou společností.



# PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK

## C-273/11 MECSEK-GABONA KFT

Podle ustálené judikatury platí, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání

**V této souvislosti z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že není zpochybněno, že tato podmínka týkající se převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je ve věci v původním řízení splněna, jelikož podle smlouvy uzavřené mezi smluvními stranami se tento převod uskutečnil v okamžiku naložení zboží na dopravní prostředky poskytnuté pořizovatelem a maďarský správce daně nezpochybnil skutečnost, že k této nakládce došlo.**



## **PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK SHRNUTÍ**

Dodání zboží je autonomní pojem komunitárního práva, na kterém je vystavěn jednotný systém fungování DPH, proto převod práva nakládat se zbožím jako musí být sladěno bez ohledu na vnitrostátní právní úpravy.

Skutkové okolnosti případu, kdy je uzavřen závazkový vztah na dodání zboží s konečným pořizovatelem, a to před tím, než je započata doprava z JČS, musí být bez dalšího posouzeno jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele a intrakomunitární plnění přiřazeno druhému dodání.

Viz. VSTR, Mecsek-Gabona Kft atd.

Fyzické převzetí zboží podepřené závazkovým vztahem na dodání zboží musí být posouzeno ve smyslu komunitárního práva jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to bez dalších úvah o použití některé vnitrostátní úpravy JČS.

## **PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT SE ZBOŽÍM JAKO VLASTNÍK SHRNU TÍ**

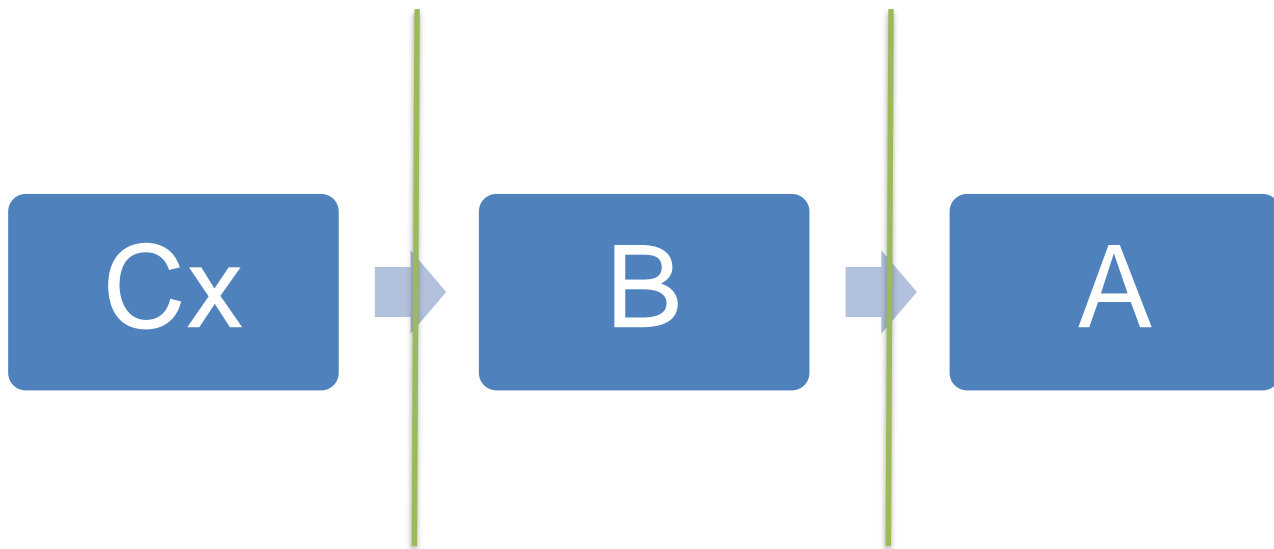
Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží.

*(je citováno i v Arexu)*

## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - PŘÍKLAD

Původ PHM v JČS(Rakousko, Německo); PHM byly stáčeny do automobilových cisteren přímo v rafineriích v JČS; 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 JČS do čerpacích stanic v tuzemsku; mezi prvním tuzemským odběratelem A a společností B, která dodávala PHM společnosti A bylo v řadě několik subjektů, které si mezi sebou PHM dodávaly; společnost B dopravu PHM nezajišťovala ani nehradila; dle Rámcové smlouvy mezi dodavatelem tj. společností B a odběratelem – společností A dopravu zajišťovala společnost A prostřednictvím svých smluvních dopravců; s přepravou bylo spojeno dodání pohonných hmot mezi společnostmi

## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - PŘÍKLAD



## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

JASA Trans s.r.o. 5 Afs 77/2015

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.

**Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.“**





## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

JASA Trans s.r.o. 5 Afs 77/2015

Stěžovatel ve své argumentaci opomíjí hodnocení zásadní otázky, kdy a který ze subjektů zúčastněných na předmětné transakci (řetězovém obchodu) nabyt 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).

## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

JASA Trans s.r.o. 5 Afs 77/2015

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.

Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyt na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník



## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

JASA Trans s.r.o. 5 Afs 77/2015

Pavel Šmíd uvedl, že jeho dodavatelem je společnost MV PLUS s.r.o. a v srpnu 2011 jí 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 skutečně předáním zboží prodávajícím prvním 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).



## OSVOBOZENÉ DODÁNÍ DO JČS - JUDIKATURA

JASA Trans s.r.o. 5 Afs 77/2015

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.

## 9 AFS 137/2016 AREX

Místo plnění při dodání zboží bod 98 až 106

Ostatní transakce se považují 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.



## 9 AFS 137/2016 AREX

Nejprve je tedy třeba posoudit, kde a kdy došlo k převodu práva nakládat s přepravovaným zbožím jako vlastník. Pokud by stěžovatelka skutečně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník již v Rakousku, jak tvrdí žalovaný, pak by žádnému z předchozích dodání nemohla být přičtena intrakomunitární povaha, neboť přeprava z Rakouska by byla uskutečněna až po tomto převodu (viz shodně bod 72 rozsudku SDEU AREX CZ). Pokud by právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyla stěžovatelka až na území České republiky, pak by se muselo zkoumat, zda dodavatelé stěžovatelky nabyli právo nakládat se zbožím jako vlastníci ještě na území Rakouska nebo až na území České republiky. Pokud by se u bezprostředních dodavatelů stěžovatelky jednalo o nabytí v Rakousku, teprve v této situaci by bylo třeba dále zkoumat, kterému z těchto dvou dodání je třeba přiřadit přepravu. Pokud by se u dodavatelů stěžovatelky jednalo o nabytí v České republice, pak by nutně muselo být i dodání pro stěžovatelku učiněno již v České republice.

## 9 AFS 137/2016 AREX

Místo plnění při dodání zboží bod 98 až 106

Ostatní transakce se považují 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.



## 9 AFS 137/2016 AREX

### PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT JAKO VLASTNÍK

Zahrnuje „právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými Hmotami“ či „právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“ (rozsudek ze dne 6. 2. 2003, ve věci C-185/01, Auto Lease Holland dovedil, 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.

**Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“.**



## 9 AFS 137/2016 AREX

### PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT JAKO VLASTNÍK

#### STĚŽOVATELKA DÁLE POUKÁZALA

na rozsudek SDEU ze dne 21. 4. 2005, ve věci C-25/03, HE, ve kterém SDEU dospěl k závěru, že pan HE nabyl právo nakládat s kanceláří, ve které podniká v plném rozsahu, ačkoliv podle německého práva mu vlastnický náležel na uvedené kanceláři podíl nižší. V rozsudku British American Tobacco International SDEU dovodil, že dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávnuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto Majetku. Krádež zboží činí z osoby, která se jí dopustila, pouhého držitele tohoto zboží.

## 9 AFS 137/2016 AREX

### PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT JAKO VLASTNÍK

Rozhodně nelze z rozsudku Soudního dvora dovozovat, že na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu na jejich vůli vůbec nezáleží. **Naopak, jak vyplývá z citovaného rozsudku ve věci Euro Tyre Holding, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit.**“

V tomto směru je proto třeba argumentaci stěžovatelky přisvědčit. Ostatně s těmito závěry se po vynesení rozsudku SDEU AREX CZ ztotožňuje i žalovaný.



## 9 AFS 137/2016 AREX

[116] V nyní posuzované věci dospěl správce daně k závěru, že k dodání zboží, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli došlo v rakouské rafinérii v okamžiku, kdy jí bylo umožněno naložit naftu do jejích vozidel. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že tato úvaha byla založena na dvou základních argumentech. Správce daně poukázal na výpověď jednatele společnosti Benaft P s.r.o., z níž vyplynulo, že riziko škody na zboží přešlo na stěžovatelku v okamžiku nakládky. Dále vyšel z § 412 odst. 2 obchodního zákoníku, který uvádí, kdy dochází k dodání zboží.

## 9 AFS 137/2016 AREX

### PŘEVOD PRÁVA NAKLÁDAT JAKO VLASTNÍK

Ačkoliv ze shora citované judikatury 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. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že zpravidla k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník dojde společně s nabytím vlastnického práva, pokud se vztah bude řídit českým právem. Nejvyšší správní soud s ní v tomto směru souhlasí. Z citované judikatury rozhodně nevyplývá, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností přihlížet nemělo.

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.  
(110)

## 9 AFS 137/2016 AREX

V důsledku uvedeného rozsudku je proto také třeba částečně zpřesnit předchozí závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 - 40, č. 3456/2016 Sb. NSS, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem. Obdobně též v rozsudku NSS Jasa, ve kterém soud uvedl, že právo nakládat s věcí jako vlastník neznamena převod vlastnického práva v právním slova smyslu. V návaznosti na rozsudek SDEU AREX CZ, jakož i na další citovanou judikaturu SDEU, je třeba dospět k závěru, že pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží ve smyslu směrnice o DPH dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo.

## 9 AFS 137/2016 AREX

NSS v následujících bodech dovozuje nesprávnost aplikace obchodního zákoníku, neboť dle místa plnění se jedná o Rakousko a tedy se mohlo postupovat podle tamějšího práva. NSS tedy uzavírá, že nelze přechod práva posoudit, neboť podle vnitrostátní úpravy by mohl být přechod řešen jak českým, tak rakouským právem (120).

127 až 133

## ZÁVĚR NOVELA ZDPH 2020

Dodání a pořízení zboží s použitím přemístění zboží v režimu skladu – tzv. call of stock  
- § 18

Místo plnění - přiřazení přepravy při řetězových dodávkách

Zpřísnění podmínek pro osvobození při dodání zboží do JČS § 64

Změny ve zvláštním režimu pro cestovní službu - § 89

Změny vychází z:

směrnice Rady 2018/1910 (mění směrnici 2006/112/ES),

z prováděcího nařízení Rady 2018/1912 (mění prováděcí nařízení Rady č. 282/2011),

Nová definice přemístění zboží v § 4 odst. 5

z nařízení Rady 2018/1909 (mění nařízení Rady č. 904/2010).



## ZÁVĚR NOVELA ZDPH 2020

### Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu

(1) Od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, která jedná jako taková a pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně, pokud

- a) tato osoba sdělila plátcovi své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty,
- b) je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem a
- c) plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.



## ZÁVĚR NOVELA ZDPH 2020

### MÍSTO PLNĚNÍ PŘI DODÁNÍ ZBOŽÍ § 7 Odst. 3 a 4

(3) Pokud je totéž zboží předmětem po sobě jdoucích dodání v řetězci, v rámci kterých je toto zboží odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do členského státu od něj odlišného od prvního dodavatele přímo poslední osobě v tomto řetězci, pro kterou se dodání tohoto zboží uskutečňuje, platí, že k odeslání nebo přepravě tohoto zboží došlo pouze při jeho dodání

- a) prostředníkovi, nebo
- b) prostředníkem, pokud tento prostředník sdělil svému dodavateli své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, které mu bylo přiděleno členským státem zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

## ZÁVĚR NOVELA ZDPH 2020

### MÍSTO PLNĚNÍ PŘI DODÁNÍ ZBOŽÍ § 7 ODST. 3 A 4

- (4) Pro účely odstavce 3 se prostředníkem rozumí dodavatel v rámci po sobě jdoucích dodání v řetězci, který
- a) není prvním dodavatelem v rámci těchto dodání a
  - b) zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo jím zmocněná třetí osoba.

**Děkuji vám za pozornost.**

**Ing. Zdeněk Červený GFR**

