



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobkyně **Grammer CZ, s. r. o.**, se sídlem Tachov, Okružní 2042, zastoupené JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Praha 1, Platnéřská 2, proti žalovanému **Odvolačímú finančnícú ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí Finančnícú ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2010, č. j. 7811/10-1300-500391, v řízení o kasačnícú stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2014, č. j. 15 Af 79/2010 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasačnícú stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačnícú stížnosti

O d ů v o d n ě n í :

Na základě daňové kontroly zahájené dne 14. 10. 2008 a zaměřené na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2005, byla žalobkyni (dále „stěžovatelka“) Finančnícú úřadem v Mostě (dále jen „správce daně“) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 344.857 Kč (dodatečný platebnícú výměr ze dne 17. 6. 2009, č. j. 65306/09/206911502436). Proti dodatečnému platebnícú výměru podala stěžovatelka odvolání, které bylo rozhodnutím Finančnícú ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2010, č. j. 7811/10-1300-500391 zamítnuto. Finančnícú ředitelství se ztotožnilo se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, že stěžovatelka nedodala zboží do jiného členského státu, a tudíž nesplnila podmínky pro osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

Rozhodnutí Finančnícú ředitelství v Ústí nad Labem napadla stěžovatelka správní žalobou, v níž tvrdila, že podmínky pro osvobození od DPH splněny byly. Zaměřila se především na otázku, zda bylo zboží dodáno do jiného členského státu. V tomto ohledu uvedla, že prokazatelně došlo k fyzickému přemístění zboží z České republiky do jiného členského státu (Německa) na základě dodací podmínky FCA Neufahrn (viz Incoterms 2000).

Vymezila se přitom proti názoru, že by na nabyvatele zboží – společnost Grammer Wackersdorf GmbH – přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již před samotným dodáním do Německa. Dle stěžovatelky bylo zboží nejprve přepraveno do Německa a až následně do Jihoafrické republiky. Stěžovatelka argumentovala tím, že pro uplatnění osvobození od DPH je podstatný fyzický tok zboží a nikoli právní souvislosti s celním řízením a uzavřenou přepravní smlouvou, na jejichž základě správní orgány rozhodly. V žalobě byla dále namítnuta procesní pochybení v průběhu správního řízení – nemožnost vyjádřit se ke všem okolnostem a nevyřádkování všech námitek.

Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl správní žalobu rozsudkem ze dne 13. 2. 2014, č. j. 15 Af 79/2010 – 36, napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Krajský soud dospěl k závěru, že je napadené rozhodnutí přezkoumatelné a za nedůvodné označil i další námítky procesního charakteru.

K meritu věci krajský soud uvedl, že je podstatné stanovit, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na německou společnost Grammer Wackersdorf GmbH (dále „Grammer DE“). V tomto ohledu hodnotil i význam dodací doložky FCA Neufahrn. Dle krajského soudu sice uvedená doložka řeší otázky dodávky zboží a rozsah odpovědností za škodu v průběhu přepravy, rozhodným okamžikem pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (které je dle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH považováno za dodání zboží) však nemusí být vždy fyzické dodání zboží, ale i možnost právně se zbožím nakládat. Právě k tomu v daném případě došlo, neboť ještě před fyzickou dodávkou zboží do obce Neufahrn uzavřela společnost Grammer DE kupní smlouvu s Jihoafrickou společností Lear Corporation Ltd. (dále „Lear“) a předmětné zboží následně vyvezla ve smyslu § 66 odst. 1 zákona o DPH. Dle krajského soudu navíc svědčilo společnosti Grammer DE právo nakládat se zbožím jako vlastník se souhlasem stěžovatelky, což vyplývá z celního řízení, kde byla tato společnost stěžovatelkou zastupována. Krajský soud proto konstatoval, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo ze stěžovatelky na společnost Grammer DE ještě před tím, než bylo zboží fakticky z území České republiky vyvezeno, a přiklonil se tak k názoru správních orgánů.

Krajský soud rovněž poukázal na nutnost hodnotit jednotlivé obchodní transakce individuálně. V době posuzovaného obchodního případu mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE zboží fyzicky neopustilo území České republiky. Toto dílčí plnění proto krajský soud považoval za běžné vnitrostátní plnění, na které není možné aplikovat ustanovení § 64 zákona o DPH. Dodal, že se předmětné zboží fyzicky dostalo z území České republiky až v rámci obchodu mezi Grammer DE a jihoafrickou společností Lear. Krajský soud dále poznamenal, že se nejednalo ani o osvobození od daně při vývozu zboží, neboť zboží vyvezla až společnost Grammer DE.

Krajský soud následně argumentoval rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *C-245/04, Emag Handel Eder OHG*, na jehož základě dovedl, že místem prvního plnění mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE je místo, kde se přeprava začíná, tedy Česká republika a místem druhého plnění mezi společností Grammer DE a společností Lear je Jihoafrická republika, kde přeprava končí.

Závěrem krajský soud poznamenal, že pokud by měla být věc daňově posuzována ve prospěch stěžovatelky, muselo by být zboží po prodeji společností Grammer DE fyzicky dopraveno do Neufahrnu, kde by došlo k jeho zdanění a následně by společnost Grammer DE v řízení před celními orgány v Německu provedla vývoz zboží do Jihoafrické republiky. To se však nestalo. Žaloba tedy byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“) zamítnuta.

pokračování

Kasační stížností ze dne 26. 2. 2014 napadá stěžovatelka rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Má za to, že krajský soud nepřipustně bagatelizoval dodací podmínku FCA Neufahrn, pod níž byly provedeny obě obchodní transakce. Dle stěžovatelky bylo společnosti Grammer DE zboží dodáno až dokončením přepravy do obce Neufahrn. Upozorňuje, že faktický průběh obchodu přesně odpovídá sjednané podmínce FCA, která v žádném případě nepokrývá přepravu z Mostu do Neufahrn.

Stěžovatelka dále namítá, že se soud dostatečně nezabýval navazujícím obchodem mezi společnostmi Grammer DE a Lear. Ten proběhl v souladu s dodací podmínkou FCA tak, že k dodání zboží došlo v obci Neufahrn okamžikem předání přepravci (lodní společnosti), což byl zároveň okamžik, kdy společnost Lear nabyla oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník. Dle stěžovatelky tedy přeprava započala v Neufahrn a skončila v Jihoafrické republice. V souladu s evropskými předpisy vztahujícími se k dani z přidané hodnoty tak bylo místem plnění Německo (místo, kde se přeprava začala uskutečňovat), a proto uvedený obchod podléhal německé jurisdikci. Vzhledem k tomu, že bylo zboží vyvezeno do Jihoafrické republiky, byla navíc splněna podmínka pro osvobození od německé daně z přidané hodnoty.

S ohledem na obchodní transakci mezi společnostmi Grammer DE a Lear pokládá stěžovatelka za bezvýznamné, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo v České republice, nebo v Německu. Za podstatné totiž považuje vyřešit otázky, zda v souvislosti s dodáním zboží společnosti Grammer DE došlo k přepravě, kde přeprava začala, kde byla ukončena, a na čí náklady byla provedena. Domnívá se, že tyto otázky byly krajským soudem opomenuty, přestože je nesporné, že přeprava byla zahájena v České republice (v Mostu), ukončena v Německu, a byla provedena na její náklady. Dle stěžovatelky uvedený obchod podléhá české jurisdikci (§ 7 odst. 2 zákona o DPH) a vztahuje se na něj ustanovení § 64 zákona o DPH. Má za to, že její závěr odpovídá zásadám volného pohybu zboží uvnitř Evropské unie i judikatuře Soudního dvora EU (rozsudek *C-430/09 Euro Tyre Holding B. V.*).

Stěžovatelka rovněž rozporuje názor soudu o jediné přepravě začínající v České republice a končící v Jihoafrické republice. Uvádí, že takový závěr odporuje skutkovým zjištěním i sjednaným dodacím podmínkám. Konstrukce krajského soudu by totiž znamenala, že společnosti Grammer DE bylo zboží dodáno bez přepravy a následně s přepravou dodáno společnosti Lear. Skutkové okolnosti však ukazují, že přepravu z Německa do Jihoafrické republiky zajišťovala společnost Lear, a není proto zřejmé k jaké dodávce přiřadit přepravu z České republiky do Německa. Dle stěžovatelky na uvedené problémy neposkytuje napadený rozsudek žádnou odpověď.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem stěžovatelka navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. V případě, kdy by se zdejší soud s její argumentací neztotožnil, navrhuje, aby byla věc předložena Soudnímu dvoru EU k rozhodnutí o předběžné otázce.

Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“), které se, s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stalo procesním nástupcem Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, se ke kasační stížnosti vyjádřilo dne 22. 4. 2014. Pro posouzení věci pokládá za podstatnou skutečnost, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE. Ze skutkových okolností (zastoupení společnosti Grammer DE v celním řízení) přitom vyplývá, že nejprve muselo dojít k převodu práva nakládat

se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH a až následně byla provedena přeprava do jiného členského státu. Ta již měla charakter samostatné služby, bez vazby na dodávku zboží. V takovém případě však nebyla splněna podmínka dodání zboží do jiného členského státu. Dle žalovaného se jednalo o jedinou přepravu z tuzemska do třetí země, což lze dovodit z mezinárodního nákladního listu i jednotných správních dokladů, na nichž je jako vývozce označena společnost Grammer DE. K vývozu z území České republiky tedy došlo až v rámci plnění mezi Grammer DE a Lear. Žalovaný nepokládá za správnou ani argumentaci dodacími podmínkami Incoterms 2000. Ty totiž řeší především otázky odpovědnosti a nikoli přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z kupní smlouvy mezi Grammer DE a Lear přitom vyplývá, že faktické právo nakládat se zbožím jako vlastník měla společnost Grammer DE již v České republice. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Replika stěžovatelky již žádnou novou argumentaci neobsahovala.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti a dalších procesních podmínek. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátkou a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud následně posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v předmětné věci jde o posouzení toho, zda měla být obchodní transakce mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE osvobozena od DPH, s nárokem na odpočet této daně. Řešení této otázky je přitom zásadně závislé na skutkových okolnostech provázejících celý obchodní případ, proto je vhodné nejprve přistoupit k jejich rekapitulaci.

Stěžovatelka je společností, která se mimo jiné zabývá výrobou částí sedadel a vnitřního vybavení pro automobilový průmysl. V daném případě bylo takové zboží dodáváno společnosti Grammer DE, která s ním dále obchodovala. Konkrétně jej dodala jihoafrické společnosti Lear, jež byla konečným zákazníkem celé transakce. Povaha obchodu je patrná především z příložených faktur, celních dokumentů a přepravních smluv (dále jen „CMR“). Stěžovatelka fakturovala předmětné zboží společnosti Grammer DE, přičemž na fakturách byla mimo jiné uvedena dodací adresa společnosti Lear a doložka Incoterms. Většina zkoumaných faktur přitom obsahovala doložku FCA Neufahrn, ačkoli faktury č. 45143016, 45151506, 45149268, 45147111 obsahovaly doložku EXW Wackersdorf a faktura č. 45147110 doložku FCA Most. Následně společnost Grammer DE fakturovala zboží společnosti Lear a zároveň zajistila jeho proclení, což vyplývá z příložených jednotných správních dokladů. V celním řízení figurovala společnost Grammer DE jako vývozce a byla zastoupena stěžovatelkou. Příjemcem zboží byla společnost Lear. Jednotné správní doklady vycházely z faktur mezi společnostmi Grammer DE a Lear. Ve správním spise jsou rovněž založeny jednotlivé CMR, v nichž je odesílatelem Grammer DE a příjemcem společnost Lear s tím, že místem nakládky zboží je Most v České republice a místem vykládky Rosslyn v Jihoafrické republice. Rovněž CMR obsahují odkaz na faktury mezi společnostmi Grammer DE a Lear. Dle stěžovatelky probíhala doprava tak, že zboží bylo nejprve přepraveno do německého města Neufahrn, kde bylo přeloženo do lodních

pokračování

kontejnerů a následně přepraveno do Jihoafrické republiky. Přitom uvedla, že první část přepravy (Most – Neufahrn) zajišťovala sama a další část přepravy zajišťovala společnost Lear. Společnost Grammer DE se přepravy vůbec neúčastnila.

Rozhodovací důvody krajského soudu byly založeny na následujících předpokladech. Krajský soud dovodil, že na společnost Grammer DE přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v České republice, čímž došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH. Obchod mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE označil soud za vnitrostátní plnění, při němž zboží fyzicky neopustilo území České republiky, a k osvobození od DPH tudíž nedošlo. Dle krajského soudu byla v daném obchodním řetězci provedena jediná přeprava, a to z České republiky do Jihoafrické republiky.

První předpoklad krajského soudu napadá stěžovatelka námitkou, že v souladu se sjednanými dodacími podmínkami Incoterms došlo k dodání zboží až ukončením dopravy v Německu (Neufahrn). Stěžovatelka rovněž uvedla, že je v zásadě bezvýznamné, kde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem, že pro posouzení, zda bylo předmětné plnění mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE osvobozeno od DPH není rozhodující, kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodávka do jiného členského státu může probíhat různými způsoby. Je nepochybně možné, že dodavatel sám přepraví (fyzicky) zboží do jiného členského státu, popřípadě zmocní jinou osobu, která přepravu provede, a předáním zboží v jiném členském státě přejde na pořizovatele i právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že je dodavatel i pořizovatel registrován k dani a zboží je pro pořizovatele předmětem daně, jsou splněny všechny podmínky pro osvobození. Stejně je ale tomu i v případě, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno ještě na území státu dodavatele – tedy k dodání zboží dojde v rámci jednoho státu. Podmínka osvobození od DPH je totiž splněna i v případě, kdy přepravu z jednoho členského státu do jiného provede pořizovatel, nebo jím pověřená osoba. V případě, že dodavatel prokáže, že zboží bylo do jiného členského státu odesláno (fyzicky opustilo území členského státu dodání), není důvod, aby nemohl osvobození od DPH uplatnit také [blíže k tomu v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C409/04 dále jen „*Teleos*“, bod 42]. V rámci dodacích doložek Incoterms 2000 by první případ odpovídal doložce DDP (*Delivered Duty Paid*) s tím, že cílový závod se nachází v jiném členském státě, naopak druhý případ by odpovídal dodací doložce EXW (*Ex Works*) ze závodu dodavatele. Je tedy zřejmé, že pro osvobození od DPH v rámci dodání zboží do jiného členského státu není podstatné, zda bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele převedeno uvnitř jednoho členského státu, nebo až na území jiného členského státu. Podstatné je, zda v rámci dané obchodní transakce nabyl příjemce právo nakládat se zbožím jako vlastník a zda bylo zboží do jiného členského státu fyzicky přepraveno.

S krajským soudem je třeba souhlasit v tom, že jen na základě sjednaných dodacích doložek nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník). Dodací doložky Incoterms totiž zásadně neřeší okamžik přechodu takového práva mezi prodávajícím a kupujícím. Jejich cílem je vymezit a standardizovat práva a povinnosti smluvních stran při přepravě zboží. Krajský soud se tudíž správně zaměřil na skutkové okolnosti, z nichž lze okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník určit. S názorem, že k převodu tohoto práva na společnost Grammer DE došlo ještě na území České republiky, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Je to patrné především z posloupnosti jednotlivých obchodních transakcí. Nejprve stěžovatelka prodala (vyfakturovala) zboží společnosti Grammer DE. Grammer DE je obratem prodala společnosti Lear (viz data na fakturách mezi zúčastněnými společnostmi) a zařídila formality spojené s proclením. Na to následně navazovala přeprava

zboží. Skutečnost, že společnost Grammer DE zboží prodala jinému subjektu a jako vývozce vystupovala i v celním řízení na území České republiky, nepochybně dokládá, že na ní přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník okamžikem, kdy stěžovatelka předmětné zboží vyfakturovala.

Lze shrnout, že první předpoklad krajského soudu byl správný, neboť k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Grammer DE skutečně došlo ještě na území České republiky. Tato skutečnost však sama o sobě nemá za následek, že by daná transakce představovala lokální plnění. Pro posouzení, zda je plnění mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE osvobozeno od DPH, nestačí určit, kdy k dodávce zboží došlo, ale je třeba zkoumat i další okolnosti obchodní transakce.

Právě k tomu směřuje argumentace krajského soudu zdůrazňující individuální posouzení jednotlivých obchodních transakcí i s ohledem na přepravu zboží. Přepravu zboží (tedy jeho opuštění území České republiky) přitom soud přiřadil obchodní transakci mezi společnostmi Grammer DE a Lear. Stěžovatelka tento názor rozporuje s tím, že neodpovídá skutečnému stavu věci, neboť došlo ke dvěma přepravám, s překládkou zboží v obci Neufahrn. Nejvyšší správní soud pokládá uvedenou problematiku za klíčovou pro posouzení, zda mělo být plnění mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE od DPH osvobozeno.

V posuzovaném případě se v podstatě jedná o řetězový obchod, na jehož počátku vystupuje stěžovatelka a na konci společnost Lear. V rámci tohoto obchodu došlo ke dvěma dílčím obchodním transakcím. První je prodej zboží mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE, druhou je prodej zboží mezi Grammer DE a společností Lear. Pro správné řešení daného sporu je nezbytné určit, jakou povahu měla první obchodní transakce. V zásadě se nabízejí dvě možné varianty. V případě, že by se jednalo o dodávku zboží bez přepravy, bylo by jí nutné označit za lokální plnění, které není od DPH osvobozeno. V souladu s rozsudkem *Teleos* je totiž nutné vykládat pojem „přepravení“ tak, že v důsledku přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. V případě dodání bez přepravy je místem dodání místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje – tedy Česká republika [viz § 7 odst. 1 zákona o DPH, respektive čl. 8 odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 (77/388/EHS)]. Přeprava zboží by se v tomto případě realizovala až v rámci navazující obchodní transakce mezi společnostmi Grammer DE a Lear. Naopak v případě, kdy by součástí posuzované transakce byla i přeprava do obce Neufahrn v Německu, byly by podmínky pro osvobození od DPH splněny. Posoudit o jakou variantu obchodu se jednalo lze na základě skutkových zjištění a předložených dokumentů.

Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR. Ty se přitom nepochybně vztahují k obchodní transakci mezi společnostmi Grammer DE a Lear, které na nich figurují v postavení odesilatele a příjemce. Dokumenty navíc obsahují i odkaz na faktury, které byly vydány v rámci obchodního vztahu mezi těmito společnostmi. Stěžovatelka v nich vystupuje pouze jako zástupce německé společnosti. Dle CMR je místem nakládky město Most v České republice a místem vykládky město Rosslyn v Jihoafrické republice. Správní spis naopak neobsahuje žádné doklady, které by mapovaly přepravu vztahující se k obchodní transakci mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE. Tím Nejvyšší správní soud nezpochybnuje jistou roli stěžovatelky během přepravy předmětného zboží, avšak z předložených dokladů je zřejmé, že přeprava proběhla až v rámci dodávky zboží (obchodní transakce) mezi společnostmi Grammer DE a Lear. Jakým způsobem si společnosti Grammer DE a Lear přepravu zboží zajistily, však není pro posouzení dané věci podstatné. Prakticky jediným argumentem stěžovatelky, že zboží dodala s přepravou, je odkaz na dodací doložky Incoterms. Tento důkaz ovšem nemůže zpochybnit obsah jednotných

pokračování

správních dokladů a CMR. Přřazení přepravy až k druhé obchodní transakci navíc jasně vyplývá z posloupnosti jednotlivých úkonů, které byly v tomto řetězovém obchodu provedeny. Stěžovatelka dodává zboží společnosti Grammer DE (převádí na ní právo nakládat se zbožím jako vlastník) v rámci České republiky, čímž její přímá participace v řetězovém obchodu končí. Grammer DE se zbožím dále obchoduje a prodává jej společnosti Lear. Německá společnost následně figuruje jako vývozce v celním řízení, v němž stěžovatelka působí jen jako zvolený zástupce. Přeprava zboží je uskutečněna na základě uzavřených smluv (CMR), v nichž je Grammer DE odesílatelem. Z jednotlivých CMR je zřejmé, že nakládka zboží je v České republice a cílovou destinací je Jihoafrická republika. Z naznačeného průběhu řetězového obchodu vyplývá, že přepravu je nutné přiřadit až k plnění mezi společnostmi Grammer DE a Lear. V rámci dodávky zboží mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE tudíž nedošlo k fyzickému vývozu zboží do jiného členského státu, což je jedna z podmínek osvobození od DPH ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH.

Na výše uvedený průběh řetězového obchodu lze aplikovat závěry, které Soudní dvůr formuloval v rozsudku ze dne 6. 4. 2006, *EMAG, C-245/04* (přiměřeně srovnaj především bod 38 a bod 50 tohoto rozsudku). Platí totiž, že i když dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za dodání, která po sobě časově následují. V daném případě dodávka mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE předcházela dodávce mezi Grammer DE a Lear. Ve smyslu rozsudku *EMAG* je proto dodání mezi společnostmi Grammer DE a Lear druhým ze dvou po sobě následujících dodání, a proto k prvnímu dodání (mezi stěžovatelkou a Grammer DE), které bylo v tomto případě uskutečněno před přepravou zboží, došlo v tom státě, v němž se tato přeprava začala uskutečňovat – tedy v České republice (viz údaje na CMR a celních deklaracích). Fakticky se proto jednalo o lokální plnění, které osvobození od DPH nezakládá.

Tezi krajského soudu o jedné přepravě zboží rozporovala stěžovatelka i tím, že by muselo k dodání zboží společnosti Lear dojít na začátku nebo na konci přepravy. To dle stěžovatelky odporuje skutkovým zjištěním, neboť k dodání zboží došlo v obci Neufahrn v Německu.

Jak bylo uvedeno, dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Již krajský soud správně vysvětlil, že 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. K dodání předmětného zboží tak nepochybně mohlo dojít na začátku přepravy (v České republice) v okamžiku, kdy společnost Grammer DE prodala zboží společnosti Lear. Není proto podstatné, kde a kdy společnost Lear zboží fyzicky převzala, respektive kde se začala podílet na přepravě zboží. Vzhledem k tomu, že dodací doložky Incoterms neřeší převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, nelze jen na jejich základě usuzovat, kdy k dodání zboží mezi společnostmi Grammer DE a Lear došlo. Nejvyšší správní soud však v tomto směru žádný závěr nečiní, neboť obchodní transakce mezi společnostmi Grammer DE a Lear není předmětem posuzované věci, a proto o ní nebylo vedeno dokazování. Postačí, že závěr krajského soudu nemůže uvedená námitka zpochybnit.

Na základě výše uvedeného tak nezbyvá než konstatovat, že správní orgány i krajský soud vyhodnotily plnění mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE správně, jako plnění vnitrostátní, které není od DPH osvobozeno.

Kasační námitky stěžovatelky nebyly důvodné, proto Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

Nad rámec nutného zdůvodnění se lze vyjádřit i k žádosti stěžovatelky, aby byla posuzovaná problematika předložena v podobě předběžné otázky Soudnímu dvoru EU v případě, kdy by se zdejší soud s její argumentací neztotožnil. Nejvyšší správní soud neshledal pro takový postup důvod obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie, neboť posuzovaná věc se dotýká otázek, které již tento soud řešil a jeho závěry na ně plně dopadají (*acte éclairée*). To ostatně dokládají i výše uvedené odkazy na judikaturu Soudního dvora, z níž Nejvyšší správní soud rovněž vycházel.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovaný náhradu nákladů nežádal a ostatně mu ani žádné náklady, nad rámec vyplývající z jeho úřední činnosti, nevznikly.

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

V Brně dne 4. září 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu