



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **LYNX Invest s. r. o.**  
sídlem Na Beránku IV 270, Ořech

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o **žalobě proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 1. 11. 2018, č. j. 47944/18/5300-22444-704601 a č. j. 48664/18/5300-22444-704601,

**takto:**

**I. Žaloba se zamítá.**

**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení (1) rozhodnutí č. j. 47944/18/5300-22444-704601, kterým žalovaný k odvolání žalobkyně částečně změnil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 13. 1. 2017, č. j. 40306/17/2102-52521-802091, týkající se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2015, a (2) rozhodnutí č. j. 48664/18/5300-22444-704601, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru finančního úřadu ze dne 13. 1. 2017, č. j. 40387/17/2102-52521-802091, týkající se DPH za zdaňovací období červenec 2015.

*Zdaňovací období červen 2015*

2. Dne 13. 1. 2017 vydal finanční úřad platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 21 285 Kč (neuznal jí přitom uplatňovaný nadměrný

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

odpočet ve výši 179 186 Kč).

3. K odvolání žalobkyně žalovaný změnil platební výměr rozhodnutím č. j. 47944/18/5300-22444-704601 [dále též napadené rozhodnutí 1)] tak, že „*Ostatní plnění a plnění s místem mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně – Dodání do jiného čl. státu ř. 20 se mění z hodnoty 981 015 na hodnotu 0*“, a dále uvedl, že „[v] ostatním zůstává výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny“.
4. Žalovaný považoval za rozhodnou otázku, zda došlo v posuzovaném případě k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“), resp. čl. 14 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Shodně jako finanční úřad odkázal na vyjádření žalobkyně ze dne 1. 12. 2015, podle kterého byl obchodní případ realizován na základě stejných plných mocí a smluv jako v dříve kontrolovaných obdobích, avšak s tím rozdílem, že pověření obchodníci před uzavřením obchodu konzultovali svůj návrh telefonicky nebo osobně s jednatelem žalobkyně.
5. Žalovaný dále citoval skutková zjištění z předchozích daňových kontrol, a to zejména (1) z protokolu ze dne 8. 7. 2014, ve kterém se ke spolupráci se žalobkyní vyjádřil jednatel společnosti Elko Ing. B., (2) z prohlášení M. L. ve formě notářského zápisu ze dne 27. 10. 2014, (3) z prohlášení S. P. ve formě notářského zápisu ze dne 27. 10. 2014, (4) z prohlášení Ing. B. ve formě notářského zápisu ze dne 27. 10. 2014 a (5) z prohlášení Ing. O. G. ze dne 22. 4. 2015. Z uvedených prohlášení pak žalovaný dovodil, že společnost Elko a žalobkyně jsou personálně spojené společnosti, přičemž osoba zmocněná k obchodování (vývozu) za žalobkyní je zaměstnancem společnosti Elko a jednatel žalobkyně je současně zaměstnancem společnosti Elko. Žalobkyně nijak nezasahovala a neovlivňovala obchodování se společností Elko (o výši obchodu rozhodoval Ing. P. B.) ani nijak neovlivňovala, komu bude zboží dále prodáno. Všechny obchody byly fyzicky realizovány pracovníky společnosti Elko přes její sklad. Žalobkyně se nijak nezajímala o to, od koho je zboží nakupováno, komu bylo prodáno, jak obchody probíhají, kdo zboží předává, přebírá, zda dochází k faktické kontrole nakoupeného zboží, ani nečinila opatření, která jsou nezbytná pro případnou reklamaci.
6. V předchozích obdobích dále nebylo možné na základě žalobkyní předložených daňových dokladů, plných mocí, smlouvy o spolupráci a prohlášení učiněných formou notářských zápisů dovodit, kdo za žalobkyní, jaké zboží a v jakém množství od společnosti Elko nakoupí. Podle smlouvy o spolupráci žalobkyně souhlasila s tím, aby pracovníci společnosti Elko na základě plné moci prodávali zboží jejím prostřednictvím. Plnou mocí ze dne 1. 8. 2013 byl Ing. G. zmocněn k zastupování ve věcech vývozu, nikoliv nákupu zboží jménem žalobkyně. Plná moc ze dne 12. 8. 2013 opravňovala společnost Elko k vystavování daňových dokladů za žalobkyní, neřešila však otázku nákupu zboží. Z prohlášení ve formě notářských zápisů pak vyplývá, že o nákupech rozhodovali zaměstnanci společnosti Elko na základě pokynů svých nadřízených. Prohlášeními ve formě notářských zápisů je rovněž doloženo, že žalobkyně v žádné fázi obchodu nepřevzala zboží od společnosti Elko, nerozhodla se jako vlastník, jak s ním naloží, resp. komu a za kolik ho následně prodá. Až do konce měsíce ani netušila, zda nějaké plnění přijala či uskutečnila. M. L. uvedla, že odevzdávala přijaté a vydané daňové doklady žalobkyně přímo účetní firmě žalobkyně, přičemž žalobkyní o prováděných obchodech průběžně neinformovala. Finanční prostředky, které byly z jiného členského státu poukázány na účet žalobkyně, byly vždy po několika dnech poukázány na účet společnosti Elko. Obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností Elko byla podle žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

účelová. Vykázané obchodní operace dodání zboží do jiného členského státu mohla provést pouze společnost Elko.

7. V nyní prověřovaném období probíhala spolupráce mezi společností Elko a žalobkyní na základě stejné smlouvy o spolupráci a plných mocí jako v předchozích obdobích zmíněných výše. Podle žalobkyně měl jediný rozdíl spočívat v tom, že pověření obchodníci před uzavřením obchodu konzultovali svůj návrh telefonicky nebo osobně s jednatelem žalobkyně. Toto tvrzení je podle žalovaného účelové. Je velmi nepravděpodobné, že v předmětném období museli zaměstnanci společnosti Elko s jednatelem žalobkyně konzultovat nákupy a prodeje, protože neměli jeho důvěru, avšak v září a prosinci jeho důvěru měli, protože jeho souhlas nepotřebovali. Naopak v srpnu, říjnu a listopadu 2013 již jeho důvěru zase pozbyli, protože s ním museli obchody opět konzultovat. Podle žalovaného se tvrzení žalobkyně navzájem vyvracejí. Jejich účelovost spatřuje žalovaný v tom, že jejich smyslem je legalizace stále stejně probíhajících obchodních praktik. V případě standardních obchodů je tok informací veden opačným směrem, zájemce o určité zboží poptává zboží u případných prodejců, nikoliv že prodejce své zboží „vnucuje“ svému odběrateli. Tvrzení žalobkyně o konzultaci pracovníků společnosti Elko by *de facto* znamenalo, že by žalobkyně schvalovala nákup pro společnost Elko. Nové důkazy o faktické činnosti žalobkyně nedoložila ani nenavrhl.
8. Také tvrzení, že od chvíle prodeje zboží žalobkyni bylo zboží přemístěno do speciální části skladu společnosti Elko, je podle žalovaného nepravdivé. Jak bylo v rámci kontroly zjištěno (stejně jako v předchozích obdobích), zboží bylo vždy společností Elko nakoupeno a prodáno žalobkyni a následně fakturováno konečnému odběrateli podle výběru společnosti Elko v jiném členském státě ve stejný den. Je proto nepravděpodobné, že by se zboží zbytečně přemísťovalo v jeden den v rámci jednoho skladu. K tomu žalovaný odkázal na výpověď M. L. ze dne 27. 10. 2014. Hodnota služeb, jež prostřednictvím svých zaměstnanců poskytovala žalobkyni společnost Elko, nebyla nijak vyčíslena a evidována. Tvrzení jednatele společnosti Elko v notářském zápise ze dne 27. 10. 2014, že se společnost Elko „vzdá“ poloviny marže ve prospěch žalobkyně, nebylo prokázáno.
9. Žalovaný se ztotožnil se závěrem finančního úřadu, že v nyní prověřovaném období nebylo možné na základě žalobkyní předložených daňových dokladů, plných mocí, smlouvy o spolupráci a prohlášení učiněných formou notářských zápisů dovodit, kdo za žalobkyni, jaké zboží a v jakém množství od společnosti Elko nakoupil. Z notářských zápisů naopak vyplývá, že o nákupech rozhodovali zaměstnanci společnosti Elko, kteří však k tomu nebyli zmocněni. S ohledem na výpověď M. L. se nynější tvrzení žalobkyně o tom, že *„bylo plně v kompetenci daňového subjektu [žalobkyně] učinit dále se zbožím, co sám uznal za vhodné“*, jeví jako nepravdivé. Žalovaný konstatoval, že notářským zápisům přisuzuje důkazní hodnotu, protože v nich obsažená prohlášení jsou učiněna obsáhle, věrohodně popisují průběh obchodu a nejsou ovlivněna závěry, které žalobkyni sdělil finanční úřad. Následná tvrzení žalobkyně, že s ní byly obchody konzultovány, jsou podle žalovaného účelová a navzájem se vyvracejí, jak již žalovaný popsal výše.
10. K námitce, podle které byl zcela nepodložený závěr, že žalobkyně neprokázala přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník, žalovaný zopakoval, že o výši obchodů mezi společností Elko a žalobkyní rozhodoval Ing. P. B., aniž k tomu byl zplnomocněn, Ing. O. G. disponoval plnou mocí poskytnutou pouze k vývozu zboží a paní M. L. vystavovala daňové doklady na základě plné moci od žalobkyně. Finanční úřad dostatečně prokázal a popsal skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. Vycházel

přítom hlavně z podkladů předložených samotnou žalobkyní – ze svědeckých výpovědí formou notářských zápisů učiněných zaměstnanci společnosti ELKO. Plná moc pro Ing. G. byla vázána pouze na činnosti související s vývozem zboží a jiný výklad není možný, a to ani tehdy, pokud žalobkyně nově tvrdí, že byla uzavřena ústní smlouva o zastupování. S tvrzením žalobkyně, že Ing. G. jednal plně v jejím zájmu, žalovaný nesouhlasil. Jestliže byl Ing. G. zaměstnancem dodavatele a ten o jeho zplnomocnění věděl, není možné, aby činnost Ing. G. byla vykonávána v zájmu obou společností.

11. S ohledem na výše uvedené žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění deklarovaného na dokladu vystaveném společností Elko, neprokázala tedy, že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, a že tak došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH. Pokud zboží nebylo pořízeno, nemohlo následně dojít k jeho dodání do jiného členského státu, proto žalovaný změnil výrok platebního výměru tak, že snížil hodnotu na řádku 20.
12. Žalovaný se naopak neztotožnil s názorem finančního úřadu v otázce zapojení žalobkyně do podvodu. Nejprve totiž musí být najisto postaveno, že se plnění uskutečnilo a že se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Závěr o podvodném jednání byl podle žalovaného předčasný, protože žalobkyně především neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

#### *Zdaňovací období červenec 2015*

13. Dne 13. 1. 2017 vydal finanční úřad platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 14 636 Kč (neuznal jí přitom uplatňovaný nadměrný odpočet ve výši 273 270 Kč).
14. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně rozhodnutím č. j. 48664/18/5300-22444-704601 [dále též napadené rozhodnutí 2)], které obsahuje téměř zcela shodné odůvodnění jako rozhodnutí žalovaného vztahující se ke zdaňovacímu období červen 2015. Jedinými výjimkami jsou dvě dílčí odlišnosti: (I) finanční úřad v platebním výměru za červenec 2015 správně snížil hodnotu přijatých plnění na ř. 40 i hodnotu dodání zboží do jiného členského státu na ř. 20 [viz bod 60 napadeného rozhodnutí 2)], žalovaný proto ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015 nezměnil výrok platebního výměru, a (II) druhou dílčí odlišností je zamítnutí návrhu na výsledk svědků jednatele společnosti Elko a jednatele společnosti Oriented za účelem objasnění obchodní transakce mezi nimi [viz bod 67 napadeného rozhodnutí 2)]. Zbývající část odůvodnění je shodná, proto soud odkazuje na výše uvedené shrnutí napadeného rozhodnutí 1).

#### **II. Obsah žaloby**

15. Ve společné žalobě směřující proti oběma napadeným rozhodnutím žalobkyně namítla, že žalovaný interpretoval zákonná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“) extenzivně a ve svůj prospěch. K přenosu důkazního břemene na plátce daně nemůže dojít na základě pouhého vyjádření pochyb, i když jsou označeny jako vážné a důvodné. Finanční orgány nerespektovaly § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a postupovaly účelově, o čemž svědčí odmítnutí veškeré žalobkyniny argumentace.
16. Žalovaný vyšel ze zpráv o daňových kontrolách vztahujících se k červnu a červenci 2015 a dále z důkazů, které se týkaly jiných zdaňovacích období. Skutková zjištění o neexistenci ekonomické činnosti, neexistenci převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a neexistenci dodání zboží do jiného členského státu nemají podle žalobkyně oporu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

v provedených důkazech. Žalovaný se nekriticky ztotožnil s názorem finančního úřadu, podle kterého na základě žalobkyní předložených daňových dokladů, plných mocí, smlouvy o spolupráci a prohlášení učiněných formou notářských zápisů nelze vyvodit, kdo za žalobkyni určil, jaké zboží a v jakém množství bude od společnosti Elko nakoupeno. S takovým názorem nelze podle žalobkyně souhlasit.

17. Smlouva o spolupráci ze dne 11. 6. 2013 měla charakter rámcové smlouvy a upravovala základní pravidla obchodního vztahu. Motivem pro její uzavření byla skutečnost, že žalobkyně v rozhodné době nedisponovala potřebnými skladovými prostorami ani odborným personálem pro realizaci tradingových obchodů. Na základě oboustranného obchodního zájmu se smluvní strany dohodly, že za žalobkyni budou jejím jménem na základě plných mocí v obchodních, skladovacích a logistických záležitostech jednat osoby, které jsou zaměstnanci společnosti Elko. Nelze souhlasit se striktním závěrem, že o nákupech rozhodovali zaměstnanci Elka, neboť jednali jménem žalobkyně v souladu s příslušným zmocněním. Správní orgány učinily nesprávná a neúplná zjištění z výpovědi Ing. B.. Bez řádného zjištění a s pouhým odkazem na dopis Ing. B. konstatovaly, že vztah mezi žalobkyní a společností Elko byl uměle vytvořen. Žalobkyně popírá, že by předmětné obchodní transakce byly vytvořeny uměle. Pro splnění podmínek § 13 zákona o DPH není bezpodmínečně nutné převzetí zboží. Smlouva o spolupráci nebyla správně interpretována. Je z ní patrný obchodní záměr, na kterém participují obě smluvní strany tak, že se dělí o marži. Takový smluvní vztah neobchází zákon. Pokud první obchodník v řadě (Elko) odvede DPH z fakturované částky a druhý obchodník (žalobkyně) převede zboží do jiného členského státu, pak požadavek, aby i žalobkyně odvedla DPH, je duplicitní.
18. Nelze souhlasit se závěrem, že na žalobkyni nebylo převedeno zboží takovým způsobem, že by s ním nemohla nakládat jako vlastník. Žalobkyně mohla rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si jej ponechá či prodá, za jakou cenu a komu. Pokud zmocněné osoby uvedly ve svých výpovědích, že rozhodovaly samy, neznamena to, že jednaly svým jménem. Předmětné zboží bylo žalobkyni jednoznačně prodáno, žalobkyně se stala jeho vlastníkem a nezávisle na této skutečnosti na ni přešlo také právo nakládat se zbožím jako vlastník. Zboží sice bylo umístěno ve skladu společnosti Elko, ale bylo fyzicky vyčleněno a žalobkyně s ním mohla jakkoliv nakládat prostřednictvím smluvně upraveného způsobu. Vlastník může pověřit jinou osobu k výkonu jednotlivých dílčích oprávnění či k dalšímu nakládání s majetkem. Smlouva o vzájemné spolupráci mezi žalobkyní a společností Elko je projevem zásady autonomie smluvních stran. I pokud by se žalobkyně nestala vlastníkem předmětných věcí, byla by s přihlédnutím ke všem skutkovým okolnostem oprávněna s nimi nakládat jako vlastník.
19. Finanční úřad neprokázal pochybnosti o dodání zboží nebo jinou „nepravost“, neunesl tak důkazní břemeno a porušil základní východiska při správě daní (§ 1 odst. 2, § 5 odst. 1 až 3 a § 8 daňového řádu). V případě pochybností jsou správní orgány povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Přístup finančních orgánů a vyhodnocení důkazů byly nesprávné. Skutečný stav odpovídal stavu deklarovanému v daňových dokladech, nárok na odpočet byl proto uplatněn oprávněně. Žalobkyně nebyla nikdy seznámena s konkrétním hodnocením důkazů v jejich vzájemné souvislosti ani s tím, které skutečnosti finanční orgány považovaly za prokázané a které za neprokázané, příp. z jakého důvodu. Finanční orgány vyšly při formulaci závěrů pouze ze svých nepodložených úvah. Porušení základní zásady hodnocení důkazů vede k nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Finanční úřad rovněž v průběhu daňových kontrol nepřihlížel ke všemu, co

vyšlo najevo.

20. Dále žalobkyně nesouhlasila s vypořádáním odvolací námitky týkající se výkladu plné moci udělené Ing. G. Není-li mezi zmocněncem a zmocnitelem sporu o rozsahu uděleného mandátu, jedná zmocněnec řádně. Ovšem i tehdy, pokud by zmocněnec své oprávnění z plné moci překročil, nejedná se vždy o nelegální jednání, resp. jednání zmocněnce svým jménem. Neoznámí-li zmocnitel osobě, se kterou zmocněnec jednal, svůj nesouhlas bez zbytečného odkladu poté, kdy se o překročení oprávnění dověděl, platí, že překročení schválil. Obsah plné moci byl v souladu s prvotní vůlí zmocnitele a případné překročení mandátu nebylo zmocnitelem reklamováno.
21. Ve vztahu pouze k napadenému rozhodnutí 1) pak žalobkyně namítla také vadu výroku. Žalovaný rozhodl tak, že odvoláním napadený platební výměr částečně změnil. Ve výroku dále uvedl: „*V ostatním zůstává výrok odvolání napadeného rozhodnutí beze změny.*“ Žalovaný tedy o zbývající části výroku platebního výměru nerozhodl, a porušil tak § 116 odst. 1 daňového řádu. Meritorní rozhodnutí má konstitutivní povahu, ale žalovaný použil deklaratorní text. Hodlal-li ponechat zbývající část výroku platebního výměru nedotčenou, měl v tomto rozsahu odvolání zamítnout a platební výměr potvrdit. V rozsahu nezměněné části není podle žalobkyně napadené rozhodnutí 1) vykonatelné.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

22. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobkyně vyložila § 116 daňového řádu nesprávně. Toto ustanovení neumožňuje výroky podle písmen a) až c) kombinovat. Není pravdou, že by žalovaný nerozhodl v celé věci meritorně. Žalovaný výslovně uvedl, jaká část výroku platebního výměru byla změněna s tím, že v ostatním zůstává výrok nezměněn. Rozhodování odvolacího orgánu podle daňového řádu je postaveno na apelačním principu, tzn. odvolací orgán při zjištěných nedostatcích sám výrok mění.
23. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, podle které nemají závěry napadených rozhodnutí oporu v provedených důkazech. Finanční úřad disponoval dostatečnými skutkovými zjištěními z daňové kontroly za předcházející období, které osvětlovaly spolupráci se společností Elko. V nyní posuzovaných věcech pak zahájil samostatné daňové kontroly, v nichž žalobkyně potvrdila, že se spolupráce odehrávala na základě stejné smlouvy o spolupráci a dříve předložených plných mocí, přičemž nedoložila a nenavrhla nové důkazní prostředky. Žalobkyně sice argumentovala změnou způsobu obchodování spočívající v tom, že zmocněnci měli konzultovat obchody s jednatelem žalobkyně, to se však nejeví pravděpodobným, jak žalovaný vysvětlil v bodech 47 a 48 napadených rozhodnutí. K argumentaci žalobkyně týkající se schválení překročení oprávnění vyplývajícího z plné moci žalovaný uvedl, že tímto způsobem nelze „všeobecně“ napravit nedostatek plné moci. Nadto, v daném případě nelze hovořit o dodatečném schválení, neboť z vyjádření M. L. ze dne 27. 10. 2014 vyplývá, že žalobkyně nebyla o prováděných obchodech průběžně informována, přičemž tvrzení jednatele žalobkyně o konzultaci jednotlivých obchodů se jeví žalovanému nepravděpodobným. Dále žalovaný zopakoval argumentaci obsaženou v napadených rozhodnutích.

### IV. Posouzení žaloby soudem

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadená rozhodnutí byla zmocněnci žalobkyně doručena dne 1. 11. 2018; žaloba byla odeslána dne 3. 12. 2018), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

jednání, neboť oba účastníci s takovým postupem (mlčky) souhlasili (na výzvu podle § 51 s. ř. s. nereagovali).

25. Žaloba není důvodná.
26. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda společnost Elko dodala žalobkyni v tuzemsku zboží (SSD disky Samsung v červnu 2015 a kamery GOPRO HERO4 v červenci 2015) a zda žalobkyně toto zboží následně dodala do jiného členského státu. Zatímco žalovaný je přesvědčen o tom, že k dodání zboží a ani přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník mezi Elko a žalobkyní nedošlo, a proto žalobkyně nemohla zboží následně dodat do jiného členského státu a uplatnit ve zdaňovacích obdobích červen a červenec 2015 nárok na odpočet daně na vstupu, žalobkyně tvrdí opak.
27. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že finanční orgány nesprávně posoudily otázku přenosu důkazního břemene a nerespektovaly § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle žalobkyně nemůže k přenosu důkazního břemene dojít na základě pouhého vyjádření pochyb, i když jsou označeny jako vážné a důvodné.
28. Soud proto nejprve stručně připomíná základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
29. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
30. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
31. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
32. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

33. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
34. Žalobkyně uplatňovala v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období červen a červenec 2015 dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH, a to 440 ks SSD disků Samsung v červnu 2015 (které měla přijmout od společnosti Elko dne 23. 6. 2015 a téhož dne dodat do Nizozemska společnosti Axxis Hardware B. V.) a 178 ks kamer GOPRO HERO4 Black Edition v červenci 2015 (které měla přijmout od společnosti Elko dne 29. 7. 2015 a téhož dne dodat do Velké Británie společnosti INSTANT SOLUTION LTD).
35. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně *„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, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“*.
36. Pro uplatnění nároku na odpočet podle citovaného ustanovení je podstatné, zda žalobkyně disponovala ve vztahu k předmětnému zboží právem nakládat se zbožím jako vlastník (a to mimo jiné i vzhledem ke skutečnosti, že sporné transakce byly součástí řetězce, v němž bylo totéž zboží několikrát přeprodáno). V opačném případě by nemohla uskutečnit dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH.
37. Pro posouzení sporu je tedy rozhodné, zda došlo k dodání zboží mezi Elko a žalobkyní. Dodáním zboží se podle § 13 odst. 1 zákona o DPH rozumí *„převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“*. Tato úprava odpovídá čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), který definuje dodání zboží jako *„převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“*
38. Hodlala-li tedy žalobkyně uplatnit nárok na odpočet podle § 64 zákona o DPH, byla povinna prokázat mimo jiné to, že na ni přešlo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník.
39. K přijatému plnění 440 ks SSD disků Samsung žalobkyně předložila daňový doklad č. 5150000063 vystavený společností Elko jako dodavatelem a k přijatému plnění kamer GOPRO HERO4 předložila daňový doklad č. 5150000079 (další předložené doklady se týkaly následného prodeje tohoto zboží).
40. Jak již soud však výše připomněl, předložení formálně bezvadných účetní dokladů samo o sobě nepostačuje k prokázání nároku na odpočet, pokud správci daně vzniknou vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností.
41. V nyní posuzované věci finanční orgány odůvodnily vznik vážných a důvodných pochybností tím, že se obdobnými transakcemi mezi společností Elko a žalobkyní již zabývaly ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím a dospěly tehdy k závěru, že na žalobkyni nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 zákona o DPH. V rámci daňových kontrol vztahujících se k nyní šetřeným zdaňovacím obdobím červen a červenec 2015 se finanční úřad dotázal žalobkyně, zda byl předmětný obchod uskutečněn na základě stejných plných mocí a smluv předložených v předchozích řízeních, tj. plné moci pro Ing. G. ze dne 1. 8. 2013, plné moci k vystavování daňových dokladů pro společnost Elko ze dne 12. 8. 2013 a *„Smlouvy o vzájemné spolupráci v oblasti prodeje zboží,*



*skladování a manipulace se zbožím*“ uzavřené dne 11. 6. 2013 mezi Elko a žalobkyní.

42. Tuto skutečnost žalobkyně potvrdila v podání ze dne 1. 12. 2015. Uvedla, že daňové doklady jejím jménem vystavuje na základě plné moci společnost Elko svými pracovníky, zboží jménem žalobkyně přebírá na základě plné moci Ing. G., a že toto zboží je po nezbytně krátkou dobu související s přípravou a expedicí odběratelům fyzicky uskladněno v objektu společnosti Elko, a to na místě určeném pouze pro zboží ve vlastnictví žalobkyně. Ing. G. na základě plné moci také zboží vyskládňuje, zajišťuje vyhotovení příslušných dokladů a písemností vztahujících se k prodeji zboží a objednává přepravu zboží jménem žalobkyně. Přepravu zboží odběratelům pak zajišťují různé přepravní společnosti. Jako odlišnost oproti předchozím zdaňovacím obdobím dodala, že *„[o]bchodní případy však probíhají tak, že pověření profesionální obchodníci před uzavřením obchodu konzultují svůj návrh telefonicky nebo osobně s jednatelem obchodní korporace panem Ing. M. S., který teprve svým souhlasem rozhodne o tom, zda se daný obchodní případ za daných podmínek uzavře, či nikoliv“* (k této tvrzené odlišnosti viz dále bod 55 a násl.).
43. Soud přisvědčuje finančním orgánům, že výše uvedené skutečnosti byly dostatečné pro vznik vážných a důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Předchozími zdaňovacími období, na něž v této souvislosti finanční orgány odkázaly, se soud zabýval v rozsudku ze dne 22. 9. 2020, č. j. 48 Af 34/2016-145, a dospěl k následujícím závěrům:
44. Pro posouzení rozhodné otázky, zda došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, je třeba vyložit § 13 zákona o DPH ve světle rozsudku Soudního dvora (dále též „SDEU“) ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*. V bodech 36 až 41 tohoto rozsudku Soudní dvůr vysvětlil, že *„převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se v souladu s judikaturou Soudního dvora 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 (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. června 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura, a ze dne 19. prosince 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75). Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 36 svého stanoviska, **převod vlastnického práva způsobem upraveným vnitrostátním právem se totiž nutně neshoduje s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník.** Zadruhé je třeba připomenout, že převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. července 2015, *Itales*, C-123/14, nezveřejněné, EU:C:2015:511, bod 36, a rozsudek ze dne 19. prosince 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75). [...] Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník ostatně znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Tak tomu je i v situaci, jako je situace v původním řízení, kdy byly pohonné hmoty před přepravou i během ní nakupovány a poté přeprodávány různými hospodářskými subjekty, které jednaly jako vlastníci.“*
45. Ve výrokové části rozsudku tak Soudní dvůr uzavřel, že *„osoba povinná k dani, která uskutečňuje jedinou přepravu zboží uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně s úmyslem získat toto zboží pro svou ekonomickou činnost, jakmile bude v členském státě určení propuštěno do volného oběhu, nabývá právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník ve smyslu tohoto ustanovení za podmínky, že má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji“.*

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

46. Generální advokátka Juliane Kokott pak ve svém stanovisku ze dne 3. 10. 2019 ve věci *Herst* v bodech 35 a 36 uvedla: „*Nabytí vlastnictví může mít význam nanejvýš jako indicie v rámci celkového posouzení, protože v naprosté většině případů je nabytí oprávnění nakládat s určitým majetkem jako vlastník spojeno s nabytím vlastnictví. Na základě tohoto chápání se odhalí i smysl konstatování Soudního dvora k možnému nabytí vlastnického práva společností Arex ve smyslu českého práva v rozsudku Arex. Soudní dvůr v uvedené věci považoval za rozhodující, zda k nabytí vlastnického práva došlo již nakládkou pohonných hmot příjemcem plnění, který zboží přepravoval (společností Arex). Nabytí vlastnictví přepravcem je proto velmi důležitou, avšak nikoli rozhodující indicií pro existenci dodání*“ (důraz doplněn krajským soudem). V poznámce pod čarou č. 19 generální advokátka v této souvislosti poukázala na rozsudky Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding* (bod 40), a ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR* (bod 32 a násl.), v nichž převod vlastnictví nehraje vůbec žádnou roli a více se vycházelo ze sdělení záměru dalšího prodeje.
47. Z rozsudku *Herst* je tak zřejmé, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (jakožto synonymum pojmu dodání zboží) nelze ztotožnit s převodem vlastnického práva, jak se snad mohlo jevit ze zmínky v bodu 78 rozsudku Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *AREX CZ*.
48. V uvedeném kontextu je tedy třeba závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 29. 5. 2020, č. j. 8 Afs 74/2019-68, chápat tak, že nelze odhlížet od převodu vlastnického práva, neboť ve většině případů v takovém případě dochází i k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. To však zároveň znamená, že samotné zjištění, že došlo k převodu vlastnického práva, ještě neumožňuje učinit závěr, že došlo i k dodání zboží. Ostatně závěr o tom, že všechny převody vlastnického práva jsou podmnožinou širší skupiny označené jako převody práva nakládat se zbožím jako vlastník, není logický. Typickým převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník bez převedení samotného vlastnického práva je prodej zboží s výhradou vlastnického práva, např. do doby zaplacení ceny (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, č. 3456/2016 Sb. NSS). Pokud je takto možné převést na někoho právo nakládat s věcí jako vlastník, aniž by bylo převedeno vlastnické právo, pak to nutně znamená, že vlastníkem věci je někdo, kdo právo nakládat s věcí jako vlastník nemá. To přitom takové osobě podle českého práva nebrání (např. v očekávání nesplacení pohledávky z kupní ceny) platně převést vlastnické právo někomu dalšímu spolu s postoupením pohledávky z kupní ceny. Takový převod (prakticky holého) vlastnictví však z povahy věci nemůže být převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť tímto právem disponuje již předchozí kupující, má-li zboží ještě na skladu.
49. Stejně tak si ovšem lze představit i převod vlastnického práva, při němž si původní vlastník ponechá právo rozhodovat o právním osudu zboží, takže nabyvatel sice získá vlastnické právo, ale nikoliv reálné právo nakládat se zbožím jako vlastník (např. u zpětného aneb nepřímého finančního leasingu, při němž již zakoupenou věc původní vlastník a následný uživatel převádí do vlastnictví leasingové společnosti, která mu vyplatí kupní cenu a následně inkasuje leasingové splátky). Plátce daně může takto postupovat čistě z daňových důvodů (pak by bylo možné aplikovat doktrínu zneužití práva ve smyslu rozsudku SDEU ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*), ale i z důvodů, že je to pro účastníky ekonomicky výhodné bez ohledu na daňové konsekvence. Posledně jmenovaným případem přitom podle zjištěného skutkového stavu byl i případ žalobkyně.
50. Její dodavatel (Elko) totiž neměl dostatečné finanční prostředky k provádění obchodů s mobilními telefony v objemu, který se mu nabízel. Úvěrová smlouva s bankou mu však

umožňovala získat dodatečné finanční prostředky v návaznosti na vykázaný objem pohledávek z obchodního styku s důvěryhodnými obchodními partnery. Za tímto účelem se tedy Elko po dohodě se žalobkyní rozhodlo prodávat v rozporu se svou standardní obchodní politikou (zásadně vyžadující platbu předem) mobilní telefony žalobkyni na fakturu se splatností 90 dnů, přičemž rizika s tím spojená měla Elko minimalizována tím, že si ponechalo veškerá dispoziční práva ke zboží, a dále tím, že je žalobkyně pověřila k veškerým transakcím s převáděným zbožím a současně Elko mělo po celou dobu zboží i fyzicky pod svou kontrolou ve svých skladech. Byť teoreticky žalobkyně měla právo dávat Elko pokyny, jak naložit se zbožím, od počátku bylo dohodnuto, že veškeré obchody bude nadále provádět Elko svými zaměstnanci, ostatně žalobkyně sama přiznala, že ani neměla kapacity k tomu, aby se reálně zmíněné obchodní činnosti věnovala, vždyť její standardní ekonomická činnost byla vyvíjena ve zcela odlišných odvětvích (svatební salon a obchod s jezdeckými potřebami). Žalobkyně tak v transakcích v podstatě sloužila jen jako subjekt umožňující Elko dosáhnout na vyšší úvěrový rámec u úvěrující banky a díky tomu uskutečnit větší množství obchodů, se zbožím však zjevně nenakládala a ani o to neusilovala. Ostatně k tomu ani neměla zvláštní důvod, neboť jako odměnu za zapojení do transakcí získávala cca polovinu obchodní marže z obchodů sjednaných Elko (formálně jménem žalobkyně) s odběrateli, přičemž při nedostatku vlastních zkušeností s daným tržním segmentem i nedostatku personálu pro realizaci takových transakcí bylo pro žalobkyni výhodné, pokud se v transakcích reálně neangažovala a nechala je uzavírat pracovníky Elko jakožto obchodníka se zkušenostmi v dané oblasti.

51. V dané situaci si soud umí představit, že žalobkyně i za takto nastavených okolností mohla nabýt k obchodovanému zboží vlastnické právo, jen jej reálně nevykonávala a souhlasila s tím, že se zbožím bude nakládat na základě smluvního ujednání a vystavené plné moci dosavadní vlastník (Elko). Byť se jedná o dosti hraniční situaci převodu vlastnického práva, je možná, neboť i Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 12. 3. 2003, sp. zn. 25 Cdo 1232/2001, konstatoval: *„Účastníci se však mohou dohodnout i tak, že kupující se stane vlastníkem věci dříve, než mu bude předmět koupě odevzdán; v takovém případě k převodu vlastnictví dojde nikoliv předáním věci, nýbrž v okamžiku, který účastníci v kupní smlouvě sjednali.“* Soud přitom nemá důvod zpochybňovat, že k převodu vlastnického práva na žalobkyni došlo. Co je však podstatnější, je fakt, že již před převodem vlastnického práva bylo sjednáno, že veškeré dispozice se zbožím bude nadále vykonávat Elko. V tomto směru pak faktické jednání účastníků smlouvy zjištěné z notářských zápisů o prohlášeních zaměstnanců Elko jednoznačně ukazuje, že žalobkyně v rámci transakcí nanejvýše převzala holé vlastnictví ke zboží, žádná rozhodnutí ovlivňující právní situaci zboží nečinila a ani k tomu nebyla s ohledem na čl. II bod 3 smlouvy o vzájemné spolupráci ze dne 11. 6. 2013 oprávněna, jelikož souhlasila s tím, že o jednotlivých obchodních případech budou rozhodovat pouze kvalifikovaní pracovníci společnosti Elko.
52. Navíc, i kdyby jí smlouva teoreticky umožňovala činit taková rozhodnutí, reálně k tomu neměla vytvořen žádný prostor, neboť o zboží, k němuž takto nabyla vlastnické právo, byla informována až *ex post* v době, kdy již bylo zobchodováno k odběratelům a kdy již k němu svá teoretická dispoziční práva ani nemohla realizovat. Z hlediska DPH je přitom zásadně rozhodující objektivní stav, a nikoliv subjektivní představy aktérů transakcí (SDEU opakovaně, např. v rozsudku ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, bod 39, uvádí, 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“*), a proto by musel soud (stejně jako žalovaný) zohlednit reálně neexistující možnost žalobkyně rozhodovat o právním osudu obchodovaného zboží i v situaci, kdy by jí tato práva smlouva o spolupráci zachovávala. Podstatné totiž je, že fakticky si právo rozhodovat o právním osudu zboží zachovala Elko.

53. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavřel, že okolnosti případu žalobkyně plně opodstatňují závěr, že se jedná o onu výjimečnou situaci, kdy ač na žalobkyni bylo převedeno vlastnické právo ke zboží, právo nakládat se zbožím jako vlastník nenabyla, tj. zboží jí pohledem právní regulace v oblasti DPH nebylo dodáno. Proto žalobkyni ani nemohly být uznány související nároky na odpočet z přijatých plnění, neboť plnění deklarovaná v daňových dokladech nepřijala – daňové doklady byly vystaveny v rozporu se skutečností. Pohledem ustanovení zákona o DPH totiž Elko předmětné zboží nedodávalo žalobkyni, nýbrž je samo v pozici osoby mající právo nakládat se zbožím jako vlastník dodávalo do jiných členských států osobám, jež byly nesprávně deklarovány v daňových dokladech jako odběratelé žalobkyně. Vztah mezi Elko a žalobkyní pak nebyl z hlediska DPH založen dodáním zboží, nýbrž poskytnutím služby spočívající v zásadě v poskytnutí oprávnění vystavovat doklady jménem žalobkyně (avšak s efektem pouze z hlediska soukromého práva nebo např. daně z příjmů) a zavazovat ji k peněžitému plnění s odloženou splatností, za což žalobkyně získala protiplnění v podobě podílu na obchodní marži z dodávek obchodovaného zboží odběratelům v jiných členských státech.
54. Popsané závěry rozsudku č. j. 48 Af 34/2016-145 jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc, neboť žalobkyně potvrdila, že obchodní transakce probíhaly na základě shodných smluv a plných mocí. Finanční orgány tedy vyjádřily relevantní důvodné a vážné pochybnosti o souladu daňových dokladů č. 5150000063 a č. 5150000079, a unesly tak své důkazní břemeno, které se proto přeneslo zpět na žalobkyni. Žalobkyně však tyto pochybnosti nerozptýlila.
55. V podání za dne 1. 12. 2015 i následných vyjádřeních žalobkyně uváděla oproti zdaňovacím obdobím, jichž se týkal rozsudek č. j. 48 Af 34/2016-145, pouze námitku, že v nyní posuzované věci pracovníci společnosti Elko připravující realizaci obchodů na základě plných mocí konzultovali obchodní případy telefonicky nebo osobně s jednatelem žalobkyně. K tomuto tvrzení však nedoložila žádný důkaz ani provedení žádného důkazu nenavrhl.
56. Ve vyjádření ze dne 7. 11. 2016 (společném pro zdaňovací období červen a červenec 2015) žalobkyně navrhla (1) výslech Ing. B. a Ing. M. k otázce komunikace mezi společností Elko a jejím dodavatelem ORIENTED s. r. o. (dále jen „Oriented“), konkrétně k vyjasnění jejich odlišných stanovisek k osobě V. V., (2) výslech Ing. B. k prokázání skutečnosti, že jednatel žalobkyně S. (ani s ohledem na pracovní smlouvu pro Elko) nikdy neměl a nemohl mít informace o tom, od koho Elko nakupuje, a (3) výslech řidičů V. a B. k otázce, zda blíže označená vozidla byla vozidly společnosti Oriented a odkud a kam přepravovali zboží. S ohledem na skutečnosti, které měli svědci podle návrhů žalobkyně prokázat, je zřejmé, že měli vypovídat ohledně obchodních transakcí mezi Elko a jejím dodavatelem Oriented, tedy o předchozím článku řetězce (finanční úřad prošetřoval totiž možnou účast žalobkyně na daňovém podvodu, a z tohoto důvodu zkoumal průběh transakcí na ostatních článcích řetězce), nikoliv o sporné otázce, zda pověření pracovníci Elka konzultovali obchodní případy s jednatelem žalobkyně a zda na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Neprovedení výslechu těchto svědků finanční orgány řádně odůvodnily (viz stanovisko finančního úřadu ze dne 1. 12. 2016 str. 4 a 7 a napadená rozhodnutí bod 67). Krom toho, otázka možné účasti na podvodu se stala irelevantní, neboť žalovaný uzavřel,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

že nejprve musí být zjištěno, že se plnění uskutečnilo, a to tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. V posuzované věci nebylo prokázáno, že dodavatelem předmětného zboží byla žalobkyně, proto otázku možné účasti žalobkyně na podvodu žalovaný již nezkoumal.

57. Důkazy na podporu svého tvrzení o konzultaci obchodních případů (či šířeji k prokázání přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) žalobkyně nenavrhla ani v řízení před žalovaným. V odvolání poukázala pouze na návrhy svědků, které učinila v řízení před finančním úřadem, a nesouhlasila s tím, že je finanční úřad neprovedl (k tomu viz předchozí odstavec). Nesouhlas s neprovedením výsledku dříve navržených svědků žalobkyně zopakovala také v doplnění odvolání ze dne 25. 6. 2018. Zmínila-li v tomto podání, že svědci mohli objasnit průběh spolupráce, ekonomickou výhodnost, výpočet marže či způsob odsouhlasení obchodů, je třeba zdůraznit, že zároveň neoznačila žádnou konkrétní osobu, která by měla být k uvedeným skutečnostem vyslechnuta (přičemž původně navrhovaní svědci by v tomto směru ani nebyli relevantními osobami, které by se ze své pozice ke sporné otázce byly schopny vyjádřit, jelikož v dané věci by relevantními svědky byli zaměstnanci Elko). Citované vyjádření žalobkyně proto nelze považovat za řádně uplatněný (další) návrh na provedení důkazu svědeckou výpovědí. Ostatně ani v žalobě žalobkyně nenamítla, že by uvedená zmínka byla myšlena jako návrh svědeckých výpovědí a že by takový důkazní návrh byl nesprávně opomenut.
58. Finanční orgány nejsou povinny vzít v úvahu všechny libovolné důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci, a tedy je i případně vyloučit ze svého rozhodování. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 26 a 27, nebo ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, č. 495/2005 Sb. NSS). K tomu, aby mohly tuto úvahu učinit a posoudit, nakolik může výpověď navrhovaného svědka přispět k objasnění rozhodných otázek, je třeba, aby daňový subjekt označil konkrétní osoby, jejichž svědecké výpovědi navrhuje, a upřesnil, co hodlá jejich výsledkem prokázat.
59. Tvrdila-li žalobkyně, že předmětná zdanitelná plnění byla osvobozena od daně s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH, bylo na ní, aby takové tvrzení i prokázala. K zodpovězení rozhodné otázky (prokázání, že ve vztahu k SSD diskům Samsung a kamerám GOPRO HERO4 přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ze společnosti Elko na žalobkyni) žalobkyně žádné konkrétní důkazy nenavrhla a neprokázala tvrzenou odlišnost od věci, kterou soud posuzoval v rozsudku č. j. 48 Af 34/2016-145. Soud proto neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit a plně odkazuje na výše citované závěry tohoto rozsudku.
60. K přijetí opačného závěru soud nepřesvědčil ani žalobkynin argument, podle kterého i tehdy, pokud by zmocněnec své oprávnění z plné moci překročil, nejedná se vždy o nelegální jednání, resp. jednání zmocněnce svým jménem. Obsah plné moci byl podle žalobkyně v souladu s prvotní vůlí zmocnitele a případné překročení mandátu nebylo zmocnitelem reklamováno. V této souvislosti soud připomíná, že plnou mocí ze dne 1. 8. 2013 žalobkyně zmocnila Ing. O. G. k jejímu přímému zastupování „*ve všech věcech týkajících se vývozu zboží společnosti, včetně vydávání a přijímání souvisejících dokumentů, jednání s dopravci, celními úřady a ostatními společnostmi a institucemi s výjimkou orgánů Finanční správy ČR, podepisování za společnost a užívání razítka společnosti* [žalobkyně]“. Tato plná moc se tedy vztahovala pouze na činnosti související s vývozem zboží, nikoliv na nákup zboží. Je třeba také připomenout, že Ing. G. byl zaměstnancem žalobkynina dodavatele (Elko). Soud proto souhlasí se žalovaným, že tvrzení žalobkyně o dodatečném

schválení překročení zmocnění se jeví jako účelové a zcela nedostatečné k unesení důkazního břemene ohledně otázky, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Jakkoliv má žalobkyně v obchodněprávních vztazích autonomii vůle, již se opakovaně dovolává, musí si být také vědoma svých veřejnoprávních povinností, včetně povinností daňových. Je proto na ní, aby si zajistila dostatečné důkazy, hodlá-li uplatňovat nárok na odpočet DPH.

61. S ohledem na vše výše uvedené soud souhlasí s finančními orgány, že se žalobkyni nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, neunesla tak důkazní břemeno, které na ní ze shora popsanych důvodů spočívalo. Rozhodnutí žalovaného jsou z hlediska této rozhodné otázky dostatečně odůvodněna a nejsou nepřezkoumatelná.
62. Žalobkyni nelze přisvědčit, že nebyla seznámena s konkrétním hodnocením důkazů v jejich vzájemné souvislosti a s tím, které skutečnosti finanční orgány považovaly za prokázané a které na neprokázané, příp. z jakého důvodu. Žalovaný (který částečně korigoval úvahy finančního úřadu) žalobkyni seznámil se všemi rozhodnými skutečnostmi v „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ ze dne 3. 10. 2018, k němuž měla žalobkyně možnost se vyjádřit, což také učinila dne 11. 10. 2018. Skutečnost, že se žalobkyně s úvahami žalovaného neztotožňuje, nelze zaměňovat s tvrzením, že nebyla před vydáním rozhodnutí řádně seznámena se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 daňového řádu.
63. Relevantní přitom nemůže být ani námitka žalobkyně, že finanční úřad a žalovaný měli v situaci pochybností postupovat vůči žalobkyni mírněji. Zde je třeba v první řadě říci, že uvedená zásada se vztahuje výlučně na právní pochybnosti, nikoliv na eventuální pochybnosti o skutkovém stavu. Z hlediska možných pochybností o výkladu práva je třeba připomenout, že v rozsudku *Herst* Soudní dvůr uvedl, že unijní právo neumožňuje, aby vnitrostátní soud použil na základě zásady *in dubio mitius* výkladovou variantu ustanovení provádějícího směrnici o DPH, která je pro osobu povinnou k dani nejpriznivější, poté, co Soudní dvůr rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný. V tomto směru je přitom rozhodující, že v době sporných daňových řízení nebyly o vzájemném poměru vlastnického práva a práva nakládat se zbožím jako vlastník z hlediska judikatury Soudního dvora zásadní pochybnosti, a to až do vydání rozsudku *AREX CZ*, jak ostatně naznačil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 74/2019-68. Navíc pochybnosti vyvolané rozsudkem *AREX CZ* o možné změně právního názoru Soudního dvora byly posléze odstraněny rozsudkem *Herst*, který potvrdil platnost dosavadní linie výkladu pojmu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Proto nelze shledat, že by žalovaný měl při vydání napadených rozhodnutí ze dne 1. 11. 2018 prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*.
64. V poslední námitce žalobkyně vytkla rozhodnutí žalovaného vztahujícímu se ke zdaňovacímu období červen 2015 vadu výroku, která měla spočívat v tom, že žalovaný nerozhodl o celém výroku platebního výměru.
65. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán na základě odvolání rozhodnout tak, že a) změní rozhodnutí správce daně, b) zruší rozhodnutí správce daně a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a rozhodnutí správce daně potvrdí. Písmeno a) citovaného ustanovení přitom může dopadat jak na (méně časté) situace, kdy odvolací orgán změní výrok napadeného rozhodnutí správce daně jako celek, tak i na situace, kdy odvolací orgán změní výrok pouze částečně. Daňový řád neopravňuje odvolací orgán k tomu, aby rozhodnutí správce daně částečně změnil a současně zbytek odvolání zamítl. Shledá-li tedy

odvolací orgán, že je namístě rozhodnutí správce daně částečně změnit s tím, že zbytek rozhodnutí správce daně ob stojí, postačí, pokud ve výroku odvolacího rozhodnutí uvede, jakou změnu provádí. Důvody, pro které odvolací orgán k částečné změně přistoupil a pro které nevyhověl návrhu na zrušení rozhodnutí správce daně, následně odvolací orgán uvede v odůvodnění svého rozhodnutí. Rozhodnutí odvolacího orgánu a rozhodnutí správce daně je pak třeba považovat za jeden celek a číst je tak, že rozhodnutí správce daně zůstává v platnosti v té části, která nebyla odvolacím orgánem změněna. Ohledně změněné části je nutno vycházet z rozhodnutí odvolacího orgánu.

66. Žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí 1) srozumitelně uvedl, jakou část platebního výměru mění a jak. Ke zbývajícím částem poznamenal, že v ostatním zůstává výrok platebního výměru beze změny. Tento postup je v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Argumentace žalobkyně, podle níž měl žalovaný ve zbývajících částech odvolání zamítnout a rozhodnutí finančního úřadu potvrdit, nemá oporu v daňovém řádu ani v běžné daňové rozhodovací praxi (shodně soud posoudil obdobnou žalobkyninu námitku v rozsudku ze dne 26. 2. 2019, č. j. 48 Af 34/2016-109, body 62 a 63).

#### **V. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení**

67. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout bez námitek, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
68. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

#### **Poučení :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 7. září 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.