



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **LYNX Invest s.r.o.**, IČO: 25135571  
sídlem Na Beránku IV 270, Ořech

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2020, č. j. 4021/20/5300-22444-704601,

**takto:**

**I. Žaloba se zamítá.**

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

**Odůvodnění:**

*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.“), podanou dne 26. 3. 2020, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 1. 2017, č. j. 33969/17/2102-52521-802091 (dále jen „dodatečný platební výměr za říjen 2013“), a ze dne 13. 1. 2017,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

č. j. 34073/17/2102/52521-802091 (dále jen „dodatečný platební výměr za listopad 2013“). Dodatečným platebním výměrem za říjen 2013 na DPH byla žalobkyni doměřena daňová povinnost ve výši 2 561 539 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 512 307 Kč. Dodatečným platebním výměrem za listopad 2013 na DPH byla žalobkyni doměřena daňová povinnost ve výši 2 795 979 Kč a byla jí uložena povinnost uhradit penále ve výši 559 195 Kč. Žalovaný změnil splatnost doměřené daně a penále u obou dodatečných platebních výměrů a ve výroku dodatečného platebního výměru za listopad 2013 změnil částky na ř. 20 a ř. 22 týkající se hodnot dodání zboží do jiného členského státu a vývozu zboží.

### *Obsah žaloby*

2. *Za prvé* žalobkyně namítá, že finanční orgány pochybily, když neprovedly důkazy, které navrhovala. Žalovaný nijak nereagoval na návrh žalobkyně na provedení místního šetření. Místní šetření by prokázalo permanentní elektronickou komunikaci mezi S. (jednatelem žalobkyně), B. [jednatelem společnosti ELKO Trading s.r.o. (dále jen „ELKO“)] a G., jejíž obsahem byly konzultace a pokyny obchodního rázu. Odůvodnění nadbytečnosti provedení výsledku svědků B., G. a S. (jednatele žalobkyně) považuje žalobkyně za nepřezkoumatelné. Žalovaný tím nerespektoval rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2019, č. j. 48 Af 34/2016-109. Notářské zápisy obsahující výpovědi výše uvedených svědků jsou důkazy listinnými, které nemohou suplovat svědeckou výpověď. Neprovedením výsledku bylo nadto upřeno právo žalobkyně být přítomna výsledků svědků a klást jim otázky. Žalovaný se vypořádal s návrhem na provedení výsledku S. přehnaně formalisticky a v rozporu s § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), neboť výpověď jednatele daňového subjektu má sice povahu tvrzení daňového subjektu, avšak není pravdou, že ji nelze považovat za důkazní prostředek. Žalobkyně se dozvěděla až z napadeného rozsudku (míněno zjevně napadené rozhodnutí žalovaného – pozn. soudu), že žalovaný neprovede důkazy, jež navrhla. Jinak by veškerou elektronickou korespondenci žalovanému předložila. Proto alespoň k žalobě předložila reprezentativní vzorek e-mailové komunikace osvědčující stejný obchodní režim jako v srpnu 2013 i v říjnu a listopadu 2013.
3. *Za druhé* namítá, že skutková zjištění nemají oporu v provedených důkazech. Žalovaný se nekriticky ztotožňuje s názorem správce daně. Žalovaný vycházel pouze z důkazů zjištěných v jiných zdaňovacích obdobích, nezjistil tedy skutečný stav věci. Žalobkyně uvádí, že smlouva o vzájemné spolupráci v oblasti prodeje zboží, skladování a manipulace se zbožím ze dne 11. 6. 2013 (dále jen „smlouva o spolupráci“) je rámcovou smlouvou, která upravuje základní pravidla obchodního vztahu jejich účastníků. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by o nákupech rozhodovali zaměstnanci společnosti ELKO na základě pokynů svých nadřízených. Podle čl. II odst. 3 smlouvy o spolupráci platí, že o jednotlivých konkrétních obchodních případech budou rozhodovat pouze kvalifikovaní pracovníci společnosti ELKO. Podmínkou takové kvalifikace byla nejen odborná úroveň, ale také udělení plné moci. Z výpovědi B., paní L. a P. vyplývá, že v období srpen, říjen a listopad 2013 jednali jménem žalobkyně v souladu s příslušným zmocněním. Pokud by žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování navrženým výsledkem svědků a jednatele žalobkyně, byl by prokázán skutečný obsah jejich právního jednání. Finanční orgány učinily nesprávná a neúplná zjištění z notářských zápisů o výpovědi B., neboť při podrobnějším posuzování tohoto důkazu by finanční orgány nemohly dospět k závěru, že žalobkyně nikdy nenakládala se zbožím jako vlastník. Finanční orgány náležitě

neprokázaly pochybnosti o dodání zboží.

4. *Za třetí* namítá, že byl postup při zjišťování skutkového stavu přepjatě formalistický. Finanční orgány úzce pojalý výklad předložené plné moci vystavené žalobkyní pro G. Mezi zmocněncem a zmocnitelem nebylo sporu o rozsah uděleného mandátu, zmocněnec jednal řádně a případné překročení mandátu nebylo žalobkyní reklamováno. Z uvedeného žalobkyně dovozuje, že faktické jednání všech osob bylo v souladu s prvotní vůlí zmocnitele.
5. *Za čtvrté* namítá nesprávné právní posouzení. Finanční orgány nesprávně dovodily porušení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 2. 2017 (dále jen „zákon o DPH“) a nesprávně odkázaly na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232. Závěr tohoto rozsudku nelze uplatňovat v předmětné věci, neboť NSS rozhodoval na základě odlišných skutkových základů. Žalobkyně tvrdí, že zákonodárce odlišil osobu nadanou právem nakládat se zbožím od jejího vlastníka. Není proto nutné, aby taková osoba předmětné zboží fyzicky převzala. K dalšímu obchodování plně postačí právo se zbožím nakládat jako vlastník, aniž je získala do svého vlastnictví nebo fyzicky převzala. S technickým rozvojem se realizace obchodů zrychluje, jsou nezřídka prováděny online. Společnost ELKO prodala zboží žalobkyni a žalobkyně se stala jejich vlastníkem. Ze smlouvy o spolupráci je zřejmý obchodní záměr, na jehož výsledku participují obě smluvní strany tak, že se dělí o marži. Takový vztah není zákonem zakázán ani jej neobchází. Nelze proto souhlasit s tím, že by na žalobkyni nebylo převedeno zboží takovým způsobem, že by s ním nemohla nakládat. To, že na základě smlouvy o spolupráci využívá žalobkyně další osoby, nic nemění na věci, že žalobkyně může rozhodovat o tom, co s předmětným zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenu a komu zboží prodá. I kdyby se žalobkyně nestala vlastníkem předmětných věcí, byla by oprávněna nakládat s nimi jako vlastník. V posuzovaném případě se nejednalo o uměle vytvořené transakce. Zboží odebrané žalobkyní bylo sice umístěno ve skladu společnosti ELKO, avšak bylo fyzicky vyčleněno a žalobkyně s ním mohla jakkoliv nakládat. Předmětné zboží žalobkyně řádně nakoupila od plátce DPH v tuzemsku, řádně mu včetně DPH zaplatila, ten následně DPH přiznal a odvedl. Takto zakoupené zboží žalobkyně prodala odběrateli do jiného členského státu EU, jenž převzetí zboží potvrdil, zaplatil a posléze zřejmě prodal konečným spotřebitelům. Požadavek, aby i žalobkyně odvedla DPH je proto duplicitní a žalovaný by tak inkasoval DPH dvakrát. Finanční orgány svým postupem porušily základní zásady správy daní podle § 1 odst. 2 a § 5 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu.
6. *Za páté* podle žalobkyně nepostupovaly finanční orgány podle principu *in dubio mitius* (v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu).

#### *Obsah vyjádření žalovaného*

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Vyjádření k žalobě se z podstatné části shoduje s obsahem napadeného rozhodnutí. Nad rámec obsahu napadeného rozhodnutí žalovaný k *prvnímu žalobnímu bodu* uvádí, že správce daně není povinen provést každý důkaz, který daňový subjekt navrhnul. Žalovaný náležitě vyložil, z jakých důvodů navrhované důkazy neprovedl. Zdejší soud ponechal zcela na žalovaném, které důkazy provede, pouze obecně uvedl, že není vyloučeno, že v dalším řízení vyvstane nutnost provést další důkazy, které dosud byly považovány za nadbytečné. Dle žalovaného však taková nutnost v posuzovaném případě nenastala. Žalobkyně navrhovala místní

šetření k ověření elektronických stop e-mailové komunikace ze dne 26. 8. 2013, nikoli k tomu, aby žalovaný za žalobkyni aktivně vyhledával další e-mailovou korespondenci týkající se všech zpochybňovaných zdaňovacích období, jak tvrdí v žalobě. Žalobkyně navrhovala výslech svědků v jiném rozsahu, než nyní tvrdí v žalobě. Navrhla pouze výslech B. a S. za účelem ověření e-mailové korespondence ze dne 26. 8. 2013. Žalovaný přihlédl k e-mailové korespondenci týkající se dodávek zboží v srpnu 2013 a odvolání žalobkyně týkající se zdaňovacího období srpen 2013 vyhověl. Žalobkyně na výzvu k uplatnění důkazních návrhů žádné nové důkazy nepředložila. Vzorek elektronické komunikace připojený k žalobě neprokazuje, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Uvedená konverzace se ve většině případů týká patrně nákupů, nelze ji však považovat za doklad o instrukcích žalobkyně k nákupu zboží od společnosti ELKO, neboť se týká třetích osob. Nelze ji spojit ani s konkrétními dodávkami zboží.

8. *Ke třetímu žalobnímu bodu* žalovaný uvádí, že § 33 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů všeobecně nenapravuje nedostatek plné moci. Toto ustanovení předpokládá spíše individuální překročení pravomoci. Z vyjádření paní L. vyplývá, že žalobkyně nebyla o prováděných obchodech ani průběžně informována.
9. *Ke čtvrtému žalobnímu bodu* žalovaný uvádí, že žalovaný aplikoval přílehlavou judikaturu. Tvzení ohledně dělby marže nebylo v řízení prokázáno. Obchody se zbožím byly realizovány v průběhu jednoho dne, kdy zboží nejméně třikrát změnilo majitele. Z účetnictví nelze pohyby ve skladu doložit, neboť žalobkyně účtovala způsobem B, tj. rovnou do nákladů. K údajné duplicitě výběru DPH žalovaný uvádí, že obecně je zcela na daňovém subjektu, jaký způsob obchodování zvolí a jakým způsobem jej zdokumentuje, aby v případě vzniklých pochybností byla vytvořena jednoznačná auditní stopa prokazující, že podmínky vzniku nároku na odpočet DPH byly řádně splněny. Pokud tak daňový subjekt neučiní, nelze to přičítat k tíži správci daně. Žalovaný uvádí, že stejně jako správce daně postupoval v souladu s cílem správy daní a současně tak, aby žalobkyně nebyla na svých právech zkrácena. Žalovaný popsal průběh daňového řízení.
10. *K pátému žalobnímu bodu* žalovaný uvádí, že tento princip není v posuzovaném případě aplikovatelný, neboť zde nejsou k dispozici dva rovnocenné výklady právní normy.

#### *Obsah dalších podání účastníků*

11. V replice žalobkyně uvádí, že dne 26. 8. 2019 navrhla provedení místního šetření v objektu společnosti ELKO za účelem ověření elektronických stop v technických zařízeních společnosti ELKO, které by osvědčovaly skutečnosti o elektronické komunikaci mezi žalobkyní a společností ELKO. Navrhované výslechy B. a S. měly prokazovat tvrzení žalobkyně nejen o elektronické komunikaci, ale také o obsahu, rozsahu a formě spolupráce. Tím, že žalovaný další navrhované důkazy neprovedl, nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Žalovaný se měl pokusit nejasnosti osvětlit vzájemným dialogem při svědecké výpovědi. Žalobkyně dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2020, č. j. 8 Afs 74/2019-68, se stejným skutkovým základem mezi stejnými účastníky. Z předložených faktur vystavených společností ELKO, které žalobkyně proplatila, jednoznačně vyplývá vůle účastníků tohoto obchodního vztahu. Na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníkem okamžikem, kdy jí společnost ELKO předmětné zboží vyfakturovala.
12. V duplice žalovaný uvádí, že žalobkyně pomíjí, že judikatura Soudního dvora Evropské

unie (dále jen „SDEU“) týkající se dodání zboží, resp. vztahu práva nakládat se zbožím jako vlastník a nabytí vlastnického práva od doby vydání rozsudku SDEU ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17 *AREX CZ* (dále jen „AREX CZ“) doznala dalšího zpřesnění, a to rozsudkem SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18 *Herst* (dále jen „Herst“). Zdejší soud tento vývoj zohlednil v rozsudku ze dne 22. 9. 2020, č. j. 48 Af 34/2016-145 (týkající se zdaňovacího období září 2013, prosinec 2013 až březen 2014). Žalovaný cituje z rozsudku *Herst*, ze kterého má být zřejmé, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (jako synonymum pojmu dodání zboží) nelze ztotožnit s převodem vlastnického práva, jak se mohlo jevit z rozsudku *AREX CZ*. I v případě, že by žalobkyně nabyla k předmětnému zboží vlastnické právo, z nastaveného modelu obchodování jasně vyplývá, že její účast v obchodování se zbožím v tomto řetězci byla čistě formální. Nic na tom nemění ani argumentace žalobkyně, že proplatila faktury za nákup zboží. Tato skutečnost by svědčila pouze o nabytí vlastnického práva, nikoli o nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník.

### *Obsah správního spisu*

#### *I. Řízení před zrušujícím rozsudkem*

13. Ze správního spisu soud zjistil, že v návaznosti na vydání rozhodnutí ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23914/16/5300-22444-704601 (týkající se DPH za zdaňovací období září a prosinec 2013 a leden až březen 2014), vyzval správce daně žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2013. Žalobkyně sdělila, že má za to, že daň stanovila správně, a tedy jí nevznikla povinnost podat dodatečná daňová přiznání. Zmínila také, že v srpnu, říjnu a listopadu 2013 probíhaly jednotlivé obchody s významnými odlišnostmi, neboť byly předem konzultovány a schvalovány S. (jednatelem žalobkyně). V dalších obdobích činili obchodní kroky již přímo zmocnění pracovníci společnosti ELKO, neboť jednatel žalobkyně nabyl přesvědčení o jejich odborné erudici.
14. Dne 13. 1. 2017 správce daně vydal tři dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období srpen, říjen a listopad 2013, v nichž žalobkyni doměřil DPH a současně jí uložil povinnost uhradit daňové penále. Žalobkyně podala proti všem třem dodatečným platebním výměrům společně odvolání.
15. Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně pochybil, neboť vyjádření žalobkyně k výzvám k podání dodatečného daňového přiznání nevyhodnotil podle obsahu jako podání dodatečných daňových přiznání s uvedením daňové povinnosti ve výši 0 Kč a nevyzval žalobkyni k odstranění vad a následně nezahájil postup k odstranění pochybností, popř. daňovou kontrolu. Proto žalovaný uložil správci daně, aby doplnil odvolací řízení tak, aby byla žalobkyni dána možnost dokázat její tvrzení a aby současně bylo zhojeno pochybení správce daně při doměření daně.
16. Žalobkyně na základě výzvy správce daně k prokázání skutečností uplatnila dne 9. 7. 2018 rozsáhlé vyjádření. V něm shrnula ekonomickou podstatu realizovaných obchodů. Uvedla, že jednatel žalobkyně zaměstnancům společnosti ELKO telefonicky schvaloval realizaci jednotlivých obchodů, ale do výběru konkrétního zboží, které mělo být prodáno, a do rozhodování o tom, komu bude prodáno, nezasahoval, neboť se spolehl na jejich odbornost. K faktickému průběhu realizovaných obchodů žalobkyně uvedla, že zkušení obchodníci zaměstnaní ve společnosti ELKO vytipovali zboží, které společnost ELKO sama nemohla zakoupit, a připravili obchod, který jednatel společnosti ELKO projednal

osobně nebo telefonicky s jednatelem žalobkyně. Až následně zaměstnanci společnosti ELKO vystavili na toto zboží fakturu a zástupce žalobkyně na základě plné moci zboží fyzicky převzal ve skladě společnosti ELKO a přemístil do speciální části skladu, která byla vyhrazena pouze pro zboží prodané žalobkyni. Až do doby exportu nebo dodání tohoto zboží jinému subjektu chápali všichni zaměstnanci společnosti ELKO toto zboží jako zboží, které jim již nepatří. Žalobkyně tvrdila, že bylo plně v její kompetenci učinit se zbožím to, co sama uznala za vhodné. Skutečnost, že k tomu zmocnila jiné osoby, obsah jejího práva nijak neměnila. Žalobkyně zdůraznila, že od chvíle, kdy jí bylo zboží prodáno, bylo přemístěno do speciální části skladu označené cedulí s názvem žalobkyně. Žalobkyně dále tvrdila, že zboží bylo pojištěno na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi společností ELKO a společností Kooperativa pojišťovna a. s., která se vztahovala také na zboží žalobkyně. Dne 26. 8. 2013 proběhla mezi jednatelem žalobkyně a společností ELKO e-mailová komunikace týkající se pojištění zboží, které jednatel žalobkyně nakoupil od společnosti ELKO a které bylo přemístěno do vyhrazené části skladu společnosti ELKO určené pro žalobkyni. E-mailová komunikace měla také svědčit o tom, že žalobkyně nakládala se zbožím jako vlastník. Žalobkyně tvrdila, že spolupráce byla pro oba subjekty, které si mezi sebou dělily zisk, výhodná. Poukazovala na judikaturu týkající se práva nakládat se zbožím jako vlastník. Uváděla, že jednala v dobré víře, a že postup správce daně naopak vykazuje rysy zneužití práva. Navrhovala výsledky jednání žalobkyně a společnosti ELKO a G.

17. Ke svému vyjádření žalobkyně doložila řadu dokumentů, mj. účetní doklady ke zdaňovacím obdobím srpen, říjen a listopad 2013, notářský zápis s prohlášením G., smlouvu o spolupráci, plnou moc ze dne 12. 8. 2013 zmocňující společnost ELKO k vystavování daňových dokladů a plnou moc ze dne 1. 8. 2013 zmocňující G. k přímému zastupování žalobkyně ve věcech týkajících se vývozu zboží (včetně vydávání a přijímání související dokumentů, jednání s dopravci, celními úřady), výpisy z účtu či seznam IMEI prodaných telefonů. Doložila také e-mailovou komunikaci ze dne 26. 8. 2013 mezi jednatelem žalobkyně a společností ELKO. Jednatel žalobkyně v e-mailu napsal, že žalobkyně nakupuje zboží od společnosti ELKO a následně ho bude prodávat britské společnosti s dodáním do Dubaje s tím, že doprava a clenění je podle informací od G. zajištěna a smlouva s Hellmanem podepsána. Jednatel žalobkyně však zvažoval, zda nebylo kromě pojištění při cestě potřeba pojistit zboží naskladněné u společnosti ELKO, protože to už nepatřilo společnosti ELKO a současně ještě nedošlo k přepravě (dle jednatele žalobkyně mělo k přepravě dojít následujícího dne). Jednatel žalobkyně proto požadoval kontakt na makléřku jednatele společnosti ELKO, aby se mohl ujistit, zda je zboží potřeba pojistit. Na to obdržel odpověď od jednatele společnosti ELKO týkající se rozsahu pojištění skladu vztahujícího se i na zboží, které ve skladu změnilo vlastníka.
18. V návaznosti na doplnění odvolacího řízení pak žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a dal jí možnost se k nim vyjádřit. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 29. 8. 2018 uvedla, že setrvává na své argumentaci. Navrhovala provedení výpovědi svědků B., P., G., pana K. a paní L., neboť měla za to, že jejich prohlášení uvedená v notářských zápisech by mohla být výsledkem zpřesněna. Svědecké výpovědi žalobkyně požadovala rovněž proto, aby mohla svědkům klást otázky a aby bylo možné z fyzického provedení svědeckých výpovědí posoudit i další aspekty (např. nonverbální projevy svědků a celkový dojem z vystupování svědků). Tyto osoby nebyly při zpracování notářského zápisu řádně poučeny, a nemusely tak (byť nevědomě) vypovídat přesným způsobem tak, jak byly obchodní případy skutečně realizovány. Nebyly si ani vědomy rozsahu a možného dopadu

svých vyjádření na další daňová řízení. Žalobkyně doložila také prohlášení svého jednatele S., který uvedl, že nesouhlasí s vyjádřením paní L., podle níž rozhodovali o tom, kde a komu bude zboží prodáno, pouze ona s P. Obchodování s novými obchodními společnostmi totiž muselo být vždy schváleno B., s nímž byl jednatel žalobkyně v dennodenním styku a jímž byl o všech obchodech informován. Jednatel žalobkyně v tomto prohlášení uvedl, že měl možnost jakýkoli obchod nepovolit, pokud by neodpovídal dohodám mezi ním a B., a měl možnost kdykoli požadovat jiného dodavatele nebo odběratele, pokud by se mu obchod nelíbil. Zaměstnanci společnosti ELKO byli zkušenými obchodníky, nebylo proto třeba příliš zasahovat do jimi domluvených obchodů, neboť se drželi dohodnutých postupů.

19. Dne 12. 9. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 40135/18/5300-22444-704601 (dále jen „rozhodnutí ze dne 12. 9. 2018“), kterým změnil dodatečné platební výměry tak, že změnil údaj o splatnosti daně a v dodatečném platebním výměru za období listopad 2013 změnil hodnotu na řádcích 20 a 22, v ostatním dodatečné platební výměry ponechal beze změny.

### *II. Zrušující rozsudek*

20. Zdejší soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2019, č. j. 48 Af 34/2016-109 (dále jen „zrušující rozsudek“), rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018 zrušil, neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, byl v rozporu se spisy. Žalovaný se dostatečně nezabýval obsahem a věrohodností e-mailové komunikace ze dne 26. 8. 2013. Pochybení finančních orgánů soud spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal se specifiky zdaňovacích období srpen, říjen a listopad 2013. Žalobkyně již ve svém vyjádření k výzvám k podání dodatečných daňových přiznání uváděla, že v měsících srpen, říjen a listopad 2013 probíhaly jednotlivé obchody se společností ELKO s významnými odlišnostmi, neboť byly všechny obchodní případy nejprve konzultovány s jednatelem žalobkyně S. a doložila k tomu e-mailovou komunikaci ze dne 26. 8. 2013.

### *III. Řízení po zrušujícím rozsudku*

21. Žalovaný vydal dne 7. 8. 2019 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalovaný uvedl, že přetrvávají jeho pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně, že v období srpen, říjen a listopad 2013 zaměstnanci společnosti ELKO konzultovali obchody s jednatelem žalobkyně. E-mailovou komunikaci ze dne 26. 8. 2013 považuje žalovaný za nevěrohodnou. Jednatel žalobkyně S. komunikoval z e-mailové adresy Xa, ačkoliv v jiných případech používal e-mailovou adresu Xb. Tato korespondence byla navíc předložena až v rámci odvolacího řízení v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření. Žalobkyně nadto nepředložila smlouvu, kterou zmiňoval S. v e-mailové komunikaci. Pojistná smlouva uzavřená společností ELKO neprokazuje, že na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník.
22. Žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 26. 8. 2019, ve kterém uvedla, že v roce 2013 byly obchody prováděny s jiným druhem zboží než dříve, proto bylo nezbytné řešit jednotlivé úkony při obchodování po vzájemné dohodě pracovníků obou společností. Současně měl S. znalosti z výkonu závislé činnosti na významné obchodní a manažerské pozici ve společnosti ELKO. Měl proto dostatek informací o připravovaných nebo probíhajících obchodech a nebylo nutné s ním konzultovat každý jednotlivý obchodní případ. Žalobkyně odkázala na prohlášení S., které přiložila k vyjádření ze dne 29. 8. 2018, ze kterého vyplývá, že paní L. vnímala obchodování odlišně než jednatel žalobkyně. Tímto se však finanční orgány vůbec nezabývaly. Žalobkyně rovněž navrhla provedení místního

šetření v objektu společnosti ELKO k prokázání toho, kdy byly uvedené e-maily vyhotoveny a zda je skutečně odeslal S. Rovněž navrhla provedení svědeckých výpovědí B. a S. k prokázání řešení podnikatelských rizik a existence e-mailové komunikace. Žalobkyně dále k vyjádření předložila komisionářskou smlouvu ze dne 26. 8. 2013 uzavřenou mezi žalobkyní a společností Hellmann Worldwide Logistics s.r.o. o zastupování v celním řízení (dále jen „komisionářská smlouva“). Žalobkyně rovněž předložila objednávku přepravy žalobkyně, v níž byl objednavajícím za žalobkyni G. a datum vyzvednutí ze společnosti ELKO bylo stanoveno na 27. 8. 2013 (dále jen „objednávka přepravy“).

23. Žalovaný vydal dne 3. 2. 2020 rozhodnutí č. j. 4020/20-5300-22444-704601, kterým zrušil dodatečný platební výměr za měsíc srpen 2013 a řízení zastavil. Dospěl k závěru, že v obchodním případě uskutečněném v srpnu 2013 jednatel žalobkyně byl obeznámen s nákupem zboží jeho společností a zajímal se i o jeho pojištění. Byly proto prokázány podmínky nároku na odpočet daně. Jednalo se o první obchodní případ mezi žalobkyní a společností ELKO dle smlouvy o spolupráci a o jediný případ následného vývozu porízeného zboží, který byl potvrzen i celním úřadem. Žalovaný vycházel z e-mailové komunikace ze dne 26. 8. 2013 a nově předložených podkladů (komisionářské smlouvy a objednávky přepravy), které žalobkyně dodala po zrušujícím rozsudku ve svém vyjádření ze dne 26. 8. 2019.
24. Dne 3. 2. 2020 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým změnil výrok dodatečného platebního výměru za říjen a listopad 2013 tak, že je doměřená daň včetně penále splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci. Ve výroku dodatečného platebního výměru za listopad 2013 dále změnil hodnotu na rádcích 20 a 22 tak, že: „*III. Ostatní plnění a plnění s místem mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně. Dodání zboží do jiného čl. státu č. 20 se mění z hodnoty 0 na hodnotu -13 777 989 a vývoz zboží ř. 22 se mění z hodnoty -13 777 989 na hodnotu 0.*“ V ostatním zůstává výrok dodatečných platebních výměrů beze změny.
25. Žalovaný podotkl, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností ELKO probíhala i ve zdaňovacích obdobích srpen, říjen a listopad 2013 na základě smlouvy o spolupráci a plných mocí a byla založena na stejných principech jako v dříve kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Proto správce daně vycházel ze zjištění uvedených v napadeném rozhodnutí ze dne 26. 5. 2016.
26. Žalovaný 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 B. (jednatel společnosti ELKO), (2) z prohlášení paní L. ve formě notářského zápisu ze dne 27. 10. 2014, (3) z prohlášení P. ve formě notářského zápisu ze dne 27. 10. 2014, (4) z prohlášení B. ve formě notářského zápisu ze dne 27. 10. 2014 a (5) z prohlášení G. ze dne 22. 4. 2015.
27. Žalovaný z předložených podkladů dospěl k závěru, že (i) společnost ELKO a žalobkyně byly personálně propojenými společnostmi, neboť osoba zmocněná k obchodování jménem žalobkyně byla zaměstnancem společnosti ELKO a jednatel žalobkyně byl současně zaměstnancem společnosti ELKO; (ii) žalobkyně nijak nezasahovala a neovlivňovala obchodování se společností ELKO ani neovlivňovala, komu bude zboží dále prodáno; (iii) všechny obchody byly fyzicky realizovány pracovníky společnosti ELKO přes sklad této společnosti; (iv) žalobkyně se nijak nezajímala o to, od koho bylo

zboží nakupováno, komu bylo prodáno, jak obchody probíhaly, kdo zboží předával a přebíral, zda docházelo k faktické kontrole nakoupeného zboží, ani neevidovala a neověřovala čísla IMEI mobilních telefonů, jež byla nezbytná pro případnou reklamaci. Až do konce měsíce žalobkyně ani netušila, zda nějaké plnění přijala či uskutečnila. Obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností ELKO byla podle žalovaného účelová. Vykázané obchodní operace dodání zboží do jiného členského státu mohla provést pouze společnost ELKO. 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 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 žalobkyni, neřešila však otázku nákupu zboží. Ani z předložené pojistné smlouvy uzavřené společností ELKO nevyplývá, že by na žalobkyni přešlo právo nakládat s uskladněným zbožím jako vlastník. Také tvrzení, že od chvíle prodeje zboží žalobkyni bylo zboží přemístěno do speciální části skladu společnosti ELKO, je podle žalovaného nepravdivé. 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. Ani ze skladové evidence nelze ověřit, že by bylo samostatně vyčleněno pro žalobkyni. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že G. jednal plně v jejím zájmu. Jestliže byl G. zaměstnancem dodavatele (ELKO) a ten o jeho zplnomocnění věděl, není možné, aby činnost G. byla vykonávána v zájmu obou společností.

28. V období srpen, říjen a listopad 2013 měl jediný rozdíl ve spolupráci dle žalobkyně spočívat v tom, že pověření obchodníci před uzavřením obchodu konzultovali svůj návrh s jednatelem žalobkyně. Toto tvrzení je podle žalovaného účelové. Jeho smyslem je legalizace stále stejně probíhajících obchodních praktik. Je velmi nepravděpodobné, že v období srpen, říjen a listopad 2013 museli zaměstnanci společnosti ELKO s jednatelem žalobkyně konzultovat nákupy a prodeje, protože neměli jeho důvěru, zatímco v září a prosinci 2013 jeho důvěru měli, a proto jeho souhlas nepotřebovali. V červnu a červenci 2015 (kdy ze stejného důvodu také nebyl uznán nárok na odpočet daně) již jeho důvěru zase pozbyli, protože s ním museli obchody opět konzultovat. Podle žalovaného se tvrzení žalobkyně navzájem vyvracejí. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2013 žalobkyně doložila po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu další důkazy, které vyvrací pochybnosti žalovaného, a žalovaný proto vydal rozhodnutí, kterým zrušil dodatečný platební výměr za srpen 2013 a řízení zastavil. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen a listopad 2013 však žalobkyně nedoložila ani nenavrhlala žádné nové důkazy. E-mailová korespondence ze srpna 2013 a další předložené doklady se týkaly pouze obchodního případu v srpnu 2013. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání faktického přijetí deklarovaného plnění a nesplnila podmínky pro vznik nároku na odpočet.
29. Žalovaný nevyhověl návrhu na vyslechnutí S., B., G., P., pana K. a paní L., B. a G. již uvedli rozhodné skutečnosti v notářských zápisech. Výpověď S. (jednatele žalobkyně) nelze považovat za důkazní prostředek, nýbrž za tvrzení žalobkyně. Rovněž výslechy paní L., P. a pana K. by byly nadbytečné vzhledem ke všem zjištěným skutečnostem. Žalovaný v neposlední řadě upozornil na to, že některá tvrzení žalobkyně odporují prohlášení jejího jednatele, a to v částech týkajících se samostatného postupu P. a paní L. při nákupu a prodeji zboží.

*Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu*

30. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
31. O věci rozhodl soud postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání. Souhlas obou účastníků se presumuje, neboť ani jeden z nich na výzvu soudu nesdělil, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil. Soud současně nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť ve věci neprováděl dokazování a potřebné relevantní skutečnosti zjistil z obsahu správního spisu.

*Posouzení žaloby*

32. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda společnost ELKO dodala žalobkyni v tuzemsku zboží a zda žalobkyně toto zboží následně dodala do jiného členského státu. Žalovaný je přesvědčen, že k dodání zboží a ani přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni nedošlo. Proto žalobkyně nemohla zboží následně dodat do jiného členského státu a uplatnit ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad 2013 nárok na odpočet daně. Žalobkyně tvrdí opak.
33. Pro posouzení sporu je tedy podstatné to, zda došlo k dodání zboží mezi společnostmi 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 ze dne 28. 11. 2016 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“.
34. Soud stručně připomíná základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. 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). 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 [§ 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. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese 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. 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.

35. Hodlala-li tedy žalobkyně uplatnit nárok na odpočet, byla povinna prokázat mimo jiné to, že na ni přešlo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník.
36. Žalobkyně předložila k vyjádření ze dne 9. 7. 2018 řadu listin uvedených v bodě 17 tohoto rozsudku. Jak již soud výše připomněl, předložení formálně bezvadných účetních dokladů samo o sobě nepostačuje k prokázání nároku na odpočet, pokud správci daně vzniknou vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností. V nyní posuzované věci finanční orgány odůvodnily vznik vážných a důvodných pochybností tím, že se obdobnými transakcemi mezi společnostmi 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 podle § 13 odst. 1 zákona o DPH.
37. Soud předesílá, že na samotné skutečnosti, že finanční orgány vycházely z výsledků a zjištění daňových kontrol týkajících se zdaňovacích období září a prosinec 2013 a leden až březen 2014, neshledává ničeho nezákonného. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Tím spíše mohou jako důkazní prostředky sloužit podklady, které správce daně získal v jiných daňových řízeních ohledně totožného daňového subjektu.
38. Správce daně se na pokyn žalovaného (po posouzení odvolání žalobkyně) dotázal žalobkyně, zda byly obchodní případy uskutečněné ve zdaňovacím období srpen, říjen a listopad 2013 uskutečněny na základě stejných plných mocí a smluv předložených v předchozích řízeních, tj. plné moci pro 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 ze dne 11. 6. 2013. Tuto skutečnost žalobkyně potvrdila. Jako odlišnost oproti předchozím zdaňovacím obdobím dodala, že obchodníci před uzavřením obchodu konzultovali svůj návrh s jednatelem žalobkyně (S.). 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.
39. Ostatními zdaňovacími obdobími, na něž v této souvislosti finanční orgány odkázaly, se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 22. 9. 2020, č. j. 48 Af 34/2016-145. Dospěl k závěru, že pro posouzení rozhodné otázky, zda došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, je třeba vyložit § 13 zákona o DPH ve světle rozsudku SDEU *Herst*, ze kterého vyplývá, 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 SDEU *AREX CZ*. Závěr NSS uvedený v rozsudku č. j. 8 Afs 74/2019-68 v kontextu rozsudku *Herst* je tedy třeba 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. Existují situace převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník bez převedení samotného vlastnického práva i situace převodu 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. 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, ve věci 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. Žalobkyně 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.

40. Soud 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.*“
41. 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, a unesly tak své důkazní břemeno, které se proto přeneslo zpět na žalobkyni.
42. Žalobkyně předložila k vyjádření ze dne 9. 7. 2018 e-mailovou komunikaci ze dne 26. 8. 2013 (srov. bod 17 tohoto rozsudku). Po zrušujícím rozsudku dále předložila na výzvu žalovaného komisionářskou smlouvu a objednávku přepravy (srov. bod 22 tohoto rozsudku) týkající se obchodního případu v srpnu 2013. Na základě těchto doplňujících podkladů dospěl žalovaný k závěru, že ve vztahu k obchodnímu případu v srpnu 2013 žalobkyně prokázala, že na ni přešlo právo nakládat se zbožím, a rozptýlila proto pochybnosti žalovaného. Žalovaný proto dodatečný platební výměr za srpen 2013 zrušil a řízení zastavil. Ve vztahu k nyní posuzovanému období říjen a listopad 2013 však žalobkyně nenavrhla ani nepředložila žádný důkaz prokazující, že i v tomto období přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník obdobně jako v srpnu 2013.
43. Není pravdou, že by žalovaný až v napadeném rozhodnutí uvedl, že dosavadní podklady předložené žalobkyní nerozptylují jeho pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Žalovaný ve výzvě ze dne 7. 8. 2019 (vydané po zrušujícím rozsudku) uvedl, že i po zhodnocení obsahu e-mailové komunikace ze dne 26. 8. 2013 přetrvávají jeho pochybnosti o věrohodnosti tvrzení žalobkyně, že v období srpen, říjen a listopad 2013 zaměstnanci společnosti ELKO konzultovali obchody s jednatelem žalobkyně. Není tedy pravdou, že by si žalobkyně nemohla být vědoma toho, že pochybnosti žalovaného přetrvávají. Žalobkyně však předložila pouze listiny týkající se obchodního případu v srpnu 2013, ačkoliv mohla předložit žalovanému i e-mailovou komunikaci nyní přiloženou k žalobě. Nad rámec nutného odůvodnění však soud konstatuje, že e-mailová komunikace předložená v souvislosti se žalobou neprokazuje tvrzení žalobkyně, že jednatel žalobkyně

S. schvaloval obchody před jejich provedením i v říjnu a listopadu 2013. Z e-mailové komunikace nevyplývá, jakých konkrétních obchodů se týká, tedy zda se vůbec jednalo o obchody, které měly být uzavírány jménem žalobkyně a zda S. vůbec vystupoval jako jednatel žalobkyně (e-maily byly odesílány z e-mailové adresy Xa).

44. Provedení místního šetření pak žalobkyně navrhovala k prokázání, že e-mailová komunikace ze dne 26. 8. 2013 skutečně vznikla tohoto dne a e-maily odeslal S. Žalobkyně tímto návrhem totiž reagovala na pochybnost žalovaného o věrohodnosti této e-mailové komunikace, kterou žalovaný uvedl ve výzvě ze dne 7. 8. 2019 (po zrušujícím rozsudku). Žalovaný tudíž nepochybil, pokud se v napadeném rozhodnutí nezabýval návrhem na místní šetření, neboť se netýkal prokázání skutečností, které by se týkaly zdaňovacích období říjen a listopad 2013.
45. Stejně tak žalovaný nepochybil, pokud neprovedl navrhované svědecké výpovědi. Finanční orgány nejsou povinny vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, ale mají právo nejprve samostatně posoudit jejich relevanci, a tedy je neprovést, pokud dospějí k závěru, že se netýkají skutečností podstatných pro posuzovanou věc nebo skutečností, které plynou již z jiných podkladů rozhodnutí. 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). Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč považoval svědecké výpovědi za nadbytečné a s tímto zdůvodněním se soud ztotožňuje. Finanční orgány již disponovaly notářskými zápisy obsahujícími prohlášení B., G., P. a paní L. Žalobkyně odůvodnila provedení svědeckých výpovědí mj. tím, že tyto osoby bez poučení žalovaného nemusely vypovídat zcela přesným způsobem a nemusely si být vědomy toho, jaký rozsah a možný dopad bude mít jejich vyjádření na další daňová řízení. Toto zdůvodnění svědeckých výpovědí nasvědčuje spíše tomu, že žalobkyně se snažila korigovat prohlášení osob, které nekorespondují s verzí skutkového stavu, o které žalobkyně přesvědčuje finanční orgány. Tvrzení, že jednatel žalobkyně ještě před fakturací schvaloval jednotlivé obchody, které vytipovali P. s paní L., zaznělo ze strany žalobkyně až poté, co znala právní názor žalovaného. Současně se toto tvrzení neshoduje s obsahově bezrozpornými prohlášeními P., paní L. a B., které byly provedeny před tím, než žalobkyně znala právní názor žalovaného. Tato prohlášení sice byla předložena v daňových kontrolách ke zdaňovacím obdobím září a prosinec 2013 a leden až březen 2014, týkají se však obchodování v celém období od srpna 2013 do března 2014. Soud má proto za to, že finanční orgány nepochybily, pokud vycházely z bezrozporných prohlášení P., paní L. a B., a považovaly tudíž navrhované svědecké výpovědi za nadbytečné.
46. Soud přisvědčuje žalovanému, že svědecká výpověď S. by měla hodnotu pouhého tvrzení žalobkyně, neboť je jejím jednatelem a nemůže vystupovat v pozici svědka (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23). Žalovaný disponoval vyjádřením S., kterému se rovněž náležitě věnoval v napadeném rozhodnutí (například uvedl, že některá tvrzení žalobkyně odporují prohlášení jejího jednatele). Soud se ztotožňuje i se závěrem, že výpověď K. by vzhledem k již zjištěným skutkovým okolnostem byla skutečně nadbytečná.
47. Soud konstatuje, že plnou mocí ze dne 1. 8. 2013 žalobkyně zmocnila 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 G. byl zaměstnancem dodavatele žalobkyně (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.

48. Žalobkyni se tedy nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, neunesla tak důkazní břemeno, které na ní ze shora popsanych důvodů spočívalo. 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. Žalobkyně neprokázala, že by se jednalo o obdobnou situaci jako v srpnu 2013. Soud proto neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit a plně odkazuje na výše citované závěry rozsudku č. j. 48 Af 34/2016-145. Ke stejným závěrům dospěl zdejší soud rovněž ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červen a červenec 2015, kterými se zabýval v rozsudku ze dne 7. 9. 2021, č. j. 43 Af 45/2018-62. Soud uzavírá, že finanční orgány dostatečně zjistily skutkový stav, rozhodnutí žalovaného je z hlediska rozhodné otázky dostatečně odůvodněné a je přezkoumatelné. Žalobkyně svým postupem z výše uvedených důvodů neporušila základní zásady daňového řízení citované žalobkyní v žalobě. *První, druhý, třetí ani čtvrtý žalobní bod* tudíž nejsou důvodné.
49. Důvodný nemůže být ani *pátý žalobní bod* žalobkyně, podle něhož finanční orgány měly v případě pochybností postupovat vůči žalobkyni mírněji. 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* SDEU 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 nejpříznivější, poté, co SDEU rozhodl, že takový výklad je s unijním právem neslučitelný. V tomto směru je přitom rozhodující, že v době předmětných daňových řízení nebyly o vzájemném poměru vlastnického práva a práva nakládat se zbožím jako vlastník z hlediska judikatury SDEU zásadní pochybnosti, a to až do vydání rozsudku *AREX CZ*, jak ostatně naznačil NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 74/2019-68. Navíc pochybnosti vyvolané rozsudkem *AREX CZ* o možné změně právního názoru SDEU 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 napadeného rozhodnutí prostor pro uplatnění zásady *in dubio mitius*.

#### *Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

50. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

52. Závěrem soud podotýká, že v průběhu soudního řízení došlo k zániku zastoupení žalobkyně, neboť žalobkyní zvolený zástupce, advokát JUDr. J. B., byl ke dni 6. 4. 2021 vyškrtnut ze seznamu advokátů České advokátní komory. Dle sdělení České advokátní komory již v současné době není určen jeho nástupce (od 15. 4. 2021 do 31. 12. 2021 byl určen jako jeho nástupce JUDr. A. F.). Žalobkyně na výzvu soudu doložila kopii plné moci ze dne 31. 5. 2021 udělené advokátovi Mgr. M. L., která jej však zmocňuje pouze k zastupování v řízení vedeném NSS o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 9. 2020, č. j. 48 Af 34/2016-145 (věc se týká se zdaňovacích období září 2013 a prosinec 2013 až březen 2014). Předložená plná moc proto nezakládá zastoupení žalobkyně v projednávané věci. Jelikož tedy žalobkyně není zastoupena, resp. její zastoupení nebylo doloženo, jednal soud dále již jen přímo s ní.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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 je 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 11. října 2022

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