



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **LYNX Invest s. r. o.**, se sídlem Na Beránku IV 270, Ořech, zastoupené Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem se sídlem nám. Komenského 124, Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2021, č. j. 43 Af 45/2018 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Meritem nyní posuzované věci je otázka prokázání dodání zboží (resp. převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem) do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Rozhodnutím ze dne 1. 11. 2018, č. j. 47944/18/5300-22444-704601, žalovaný k odvolání žalobkyně částečně změnil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 13. 1. 2017, č. j. 40306/17/2102-52521-802091, týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015, a rozhodnutím ze dne 1. 11. 2018,

č. j. 48664/18/5300-22444-704601, 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.

[3] 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 ta proto 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.

[4] Proti závěrům správců daně podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud zamítl.

[5] Krajský soud konstatoval, že souzená věc se podobá (jde pouze o jiná zdaňovací období) věci vedené a rozhodnuté pod sp. zn. 48 Af 34/2016; obchody probíhaly na základě stejných plných mocí a smluv. V nyní posuzované věci žalobkyně uvedla, že pracovníci společnosti ELKO (připravující uskutečnění obchodů na základě plných mocí) konzultovali obchodní případy telefonicky nebo osobně s jejím jednatelem. K tomuto tvrzení však nedoložila žádný důkaz ani provedení žádného konkrétního důkazu prokazující odlišnost od předešlé věci (sp. zn. 48 Af 34/2016) nenavrhl.

[6] Soud zejména poukázal na naplnění pojmu „*nakládat se zbožím jako vlastník*“ na příkladu, ve kterém 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). V souzené věci neměl dodavatel (ELKO) 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 s 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 mělo 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 společnosti ELKO obchodní 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 dodavateli 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

pokračování

obchodní marže ze sjednaných obchodů s odběrateli, přičemž při nedostatku vlastních zkušeností s daným tržním segmentem i nedostatku personálu pro uskutečnění 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.

[7] Soud neměl 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.

[8] K výše uvedenému soud dodal, že i kdyby jí smlouva teoreticky umožňovala činit taková rozhodnutí, reálně k tomu žalobkyně 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 uskutečnit. Z hlediska DPH je přitom zásadně rozhodující objektivní stav, a nikoliv subjektivní představy aktérů transakcí, a proto by musel soud (stejně jako žalovaný) zohlednit reálně neexistující možnost žalobkyně rozhodovat o právním osudu obchodovaného zboží i v situaci, ve které by jí tato práva smlouva o spolupráci zachovávala. Podstatné totiž je, že fakticky si právo rozhodovat o právním osudu zboží zachovala ELKO.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[9] V kasační stížnosti žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) uvádí, že krajský soud na danou věc aplikoval rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 19. 12. 2018, *AREX CZ*, C-414/17, a ze dne 23. 4. 2020, C-401/18, *Herst*, avšak ve vztahu k § 13 zákona o dani z přidané hodnoty z nich vyvodil nesprávné závěry. Ve zmiňovaných rozsudcích nebylo pochyb o tom, že v případě prodeje pohonných hmot v řetězci několika firem, avšak s jedinou přepravou, došlo k dodání zboží, načež podstatné bylo posouzení toho, kterému z těchto dodání zboží lze přičíst přepravu zboží a zda v daném případě je podstatné, že předmětem obchodů je zboží s podmíněným osvobozením od spotřební daně.

[10] Stěžovatelka po nabytí vlastnického práva vykonávala své panství nad koupeným zbožím (dle rozsudku ve věci *Herst*). To, že se zbožím fyzicky nedisponovala, není pro posouzení věci podstatné.

[11] Interpretace čl. II bod 3 smlouvy o vzájemné spolupráci ze dne 11. 6. 2013 krajským soudem není správná. Už samotná skutečnost, že rozhodování o jednotlivých obchodních případech je touto dohodou delegováno na jiné osoby, svědčí o tom, že stěžovatelka tak vykonávala své oprávnění rozhodovat o dalším osudu zboží prostřednictvím pověřených, resp. zmocněných osob, které tak jednaly jejím jménem.

[12] Jestliže nabyla k dotčenému zboží vlastnické právo, je už z titulu vlastníka způsobilá rozhodovat o jeho dalším osudu. Tedy ne v režimu „jako vlastník“. Není rozhodné, zda tak fakticky činila, podstatné je, zda k tomu byla „oprávněna“, což nepochybně byla. Pro shora uvedené důvody došlo k převodu vlastnického práva a faktické možnosti se zbožím disponovat.

[13] Ve prospěch uvedeného svědčí i formulace užitá SDEU v uvedené kauze Herst (bod 40) o tom, že subjekt má právo činit rozhodnutí, nikoliv povinnost. Stěžovatelka toto právo využila uvedeným způsobem, který je právem aprobovaný, a který neznamená, že se svého práva disponovat zbavila, event. že jej nenabyla a/nebo, že by ji zboží nebylo dodáno. Tento závěr platí jak pro hodnocení v rovině soukromoprávní, tak i veřejnoprávní.

[14] Rovněž rozporovala závěr krajského soudu uvedený v bodě 50 a 55 napadeného rozsudku, že společnost ELKO si ponechala veškerá dispoziční práva, přičemž k namítané údajné konzultaci obchodních případů s jednatelem stěžovatelka nepředložila žádný důkaz. Uvedla, že v průběhu řízení několikrát namítala, že nebyly provedeny výpovědi svědků, v odvolání sice tuto skutečnost neuvedla, měla však za to, že z okolností bylo zjevné, že na svém původním návrhu trvá.

[15] Závěrem nesouhlasila ani s tím, že vztah mez ELKO a jí nebyl z hlediska DPH založen dodáním zboží, nýbrž poskytnutím služby spočívající v zásadě v poskytnutí oprávnění vystavovat doklady jejím jménem a zavazovat ji k peněžitému plnění s odloženou splatností, za což podle krajského soudu získala protiplnění v podobě podílu na obchodní marži z dodávek obchodovaného zboží odběratelům v jiných členských státech. Uvedené označila za pouhou úvahu, ničím nepodloženou. Popsané jednání nadto není nijak protiprávní.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, a které odpovídají posouzení soudu uvedenému v napadeném rozsudku (na který dále v jednotlivých bodech odkázal). Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

[17] Ve věci se dále vyjádřila znovu stěžovatelka, která předně odkázala na rozsudek kasačního soudu dne ze dne 8. 3. 2023 č.j. 6 Afs 246/2022 - 33, týkající se její (další) obdobné věci. V důsledku tohoto rozhodnutí došlo ke zrušení mimo jiné rozhodnutí žalovaného, který následně přistoupil k výsledku řady svědků – jejich protokoly o výsledku proto přiložila s tím, že potvrzují její dříve uplatněnou argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

pokračování

[19] Kasační stížnost **není** důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud úvodem s ohledem na obsah a kvalitu kasační stížnosti podotýká, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Nejvyšší správní soud je tedy, vyjma případů taxativně uvedených v § 109 odst. 4 s. ř. s., uplatněnými důvody kasační stížnosti vázán. Proto obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah rozhodnutí soudu. Kasační bod je způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu. Uplatní-li proto stěžovatel obecnou námitku, může se jí soud zabývat toliko v mezích její obecnosti (rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2019, čj. 8 As 153/2019 - 39, nebo ze dne 13. 9. 2017, čj. 7 As 208/2017 - 20, a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[21] 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*“.

[22] Pro uplatnění nároku na odpočet podle citovaného ustanovení je podstatné, zda stěžovatelka disponovala ve vztahu k dotčenému 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.

[23] Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že na ni nedopadají závěry rozsudku *Herst a AREX CZ*. Neobchodovala totiž se zbožím s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Nepodléhala proto režimu propuštění zboží do volného oběhu.

[24] Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH platí, že *dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*.

[25] Dle čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty se za dodání zboží považuje *převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník*. Dle čl. 20 téže směrnice se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí *nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží*

[26] Soudní dvůr Evropské unie již v rozsudku *AREX CZ* dospěl k závěru, že „[v] rámci tohoto celkového posouzení však okolnost, že se přeprava pohonných hmot, o něž jde ve věci v původním řízení, uskutečnila v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nemůže být rozhodujícím prvkem pro určení, kterému z řetězových pořízení dotčených ve věci v původním řízení musí být uvedena přeprava přičtena. [...] Je přitom třeba připomenout,

že směrnice 92/12 a 2008/118 zavádějí obecný režim spotřební daně zatěžující výroby podléhající spotřební dani. Přestože tyto směrnice za tímto účelem stanoví zejména požadavky použitelné na přepravu v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, nedotýkají se v žádném případě podmínek upravujících převod vlastnického práva ke zboží nebo převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Soudní dvůr již judikoval, že zdanitelným plněním v oblasti DPH, kterým jsou naplněny nezbytné právní předpoklady pro vznik daňové povinnosti, je dodání nebo dovoz zboží, a nikoli výběr spotřebních daní z tohoto zboží (rozsudek ze dne 14. července 2005, *British American Tobacco a Newman Shipping*, C 435/03, EU:C:2005:464, bod 41).“ (body 73, 76 a 77 rozsudku Soudního dvora ARES CZ). To, zda zboží podléhá spotřební dani a zda bylo přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, tak nemá vliv na převod práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH. Tyto závěry následně potvrdil Soudní dvůr v rozsudku *Herst* (viz body 50 a 58 rozsudku *Herst*), na který správně odkázal krajský soud v napadeném rozsudku.

[27] Závěr Soudního dvora, podle kterého „[p]řevod 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.“ (bod 40 rozsudku *Herst*), se proto plně uplatní i na věc stěžovatelky. Pro výklad pojmu dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH totiž není rozhodné, zda zboží bylo přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně či nikoliv (ostatně k tomu zcela správně již krajský soud v bodech 35 a následujících napadeného rozsudku).

[28] Stěžovatelka dále namítá, že po nabytí vlastnického práva uskutečnila své panství nad zbožím. Krajský soud chybně vyložil čl. II bod 3 smlouvy o vzájemné spolupráci. To, že rozhodování o obchodních případech bylo přeneseno touto smlouvou na jiné osoby, svědčí o tom, že stěžovatelka uskutečňovala své oprávnění rozhodovat o dalším osudu zboží prostřednictvím zmocněných osob.

[29] Kasační soud k tomu předně uvádí, že obchodním modelem stěžovatelky se již v minulosti opakovaně zabýval, viz kupříkladu rozsudek ze dne 29. 5. 2020, č. j. 8 Afs 74/2019 - 68, nebo ze dne 9. 12. 2022, č. j. 8 Afs 206/2020 - 60, kde soud posuzoval identickou smlouvu o vzájemné spolupráci ze dne 11. 6. 2013 se společností ELKO, avšak k jiným zdaňovacím obdobím.

[30] V posledně zmiňovaném rozsudku soud konstatoval (a soud nevidí důvod se od těchto závěrů nyní jakkoliv odchýlit), že „Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu následující skutečnosti podstatné pro nyní projednávanou věc. Stěžovatelka se společností ELKO uzavřela dne 11. 6. 2013 smlouvu o vzájemné spolupráci, jejímž předmětem byla spolupráce při prodeji zboží v obchodech uskutečňovaných pomocí bankovního úvěru. Stěžovatelka souhlasila s tím, aby pracovníci společnosti ELKO na základě plné moci prodávali zboží jejím prostřednictvím. Zavázala se k vystavení plné moci na tyto pracovníky tak, aby mohli provádět veškeré činnosti samostatně, a ke zřízení samostatného bankovního účtu pro účely této smlouvy (čl. II bod 1 této smlouvy). Společnost ELKO se zavázala k vystavování faktur za zboží prodané stěžovatelce se splatností 90 dní, k faktickému provádění obchodů prostřednictvím svých zaměstnanců ve svých prostorech a k obezřetnému, pečlivému

pokračování

a opatrnému provádění těchto obchodů (čl. II bod 2 této smlouvy). Stěžovatelka se společností ELKO dále dohodla na tom, že o jednotlivých obchodních případech budou rozhodovat pouze kvalifikovaní pracovníci společnosti ELKO (čl. II bod 3 této smlouvy). Stěžovatelka dne 1. 8. 2013 udělila plnou moc Ing. Göremu, který byl v té době zaměstnancem společnosti ELKO, k zastupování ve všech věcech týkajících se vývozu zboží stěžovatelky, včetně vydávání a přijímání souvisejících dokumentů, jednání s dopravci, celními úřady a ostatními společnostmi a institucemi s výjimkou orgánů finanční správy, k podepisování za stěžovatelku a k užívání razítka. Dne 12. 8. 2013 stěžovatelka udělila plnou moc společnosti ELKO k vystavování daňových dokladů podle § 28 odst. 5 zákona o DPH.

[31] *Z notářských zápisů o prohlášení zaměstnanců a jednatele společnosti ELKO (blíže rekapitulovány v bodě 25 napadeného rozsudku) dále vyplývá, že stěžovatelka neurčovala, jaké množství zboží bude od společnosti ELKO koupeno a komu bude následně prodáno. Tato rozhodnutí činili zaměstnanci společnosti ELKO v návaznosti na pokyn jejího jednatele stran obratu, který měl být v daném měsíci proveden pro stěžovatelku. Ve správním spise jsou založeny faktury vystavené společností ELKO, ve kterých je jako odběratel zboží uvedena stěžovatelka, a faktury vystavené stěžovatelkou, jako dodavatelem. Stěžovatelka však nebyla o prováděných obchodech jakkoliv průběžně informována. Až po skončení měsíce byly odevzdány účetní stěžovatelky vystavené a přijaté daňové doklady. Nejvyšší správní soud již v rozsudku LYNX Invest I k tomu uvedl, že „ze skutkových okolností plyne, že zaměstnanci ELKO vykonávali všechny činnosti spojené s prodejem zboží samostatně a to bez nároku na odměnu. Stěžovatelka jim nedávala konkrétní pokyny a po konci měsíce pouze dostávala souhrnnou informaci o uskutečněných obchodech. Zaměstnanci ELKO tedy jednali relativně nezávisle“ (bod 17 rozsudku LYNX Invest I).*

[32] *Z výše uvedeného tak vyplývá, že zaměstnanci společnosti ELKO formálně jménem stěžovatelky nakupovali zboží pro stěžovatelku od společnosti ELKO, což vyplývá z vystavených faktur, a následně ho dále prodávali, aniž by o tom stěžovatelka měla v době uskutečnění obchodů jakékoliv povědomí. Společnost ELKO za stěžovatelku vystavovala daňové doklady, které posílala předávala účetní stěžovatelky. Přestože má Nejvyšší správní soud pochybnosti o rozsahu udělených zmocnění a o jednání jménem stěžovatelky zaměstnanci společnosti ELKO, podstatné pro nyní projednávanou věc je to, že stěžovatelka nevěděla o tom, jaké zboží a v jakém množství od společnosti ELKO nakoupila, a nevěděla ani o tom, komu jej následně prodala. Tyto informace získala až z předložených daňových dokladů po skončení měsíce.“*

[33] *V nyní souzené věci pak jediný rozdíl spočívá v tom, že pověření obchodníci před uzavřením obchodu měli konzultovat svůj návrh telefonicky nebo osobně s jednatelem stěžovatelky. K tomu však krajský soud uzavřel, že stěžovatelka tato svá tvrzení ničím nedoložila (viz body 55 - 57 napadeného rozsudku). Kasační soud s tímto plně souhlasí – v podrobnostech viz níže.*

[34] *K námitce samotné Nejvyšší správní soud uvádí, že obecně není vyloučeno, aby osoba, na níž je převedeno určité právo, se kterým se pojí možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží (např. vlastnické právo), tato rozhodnutí činila prostřednictvím zmocněnce. V takovém případě je však nezbytné, aby tato osoba měla současně možnost alespoň rámcově ovlivnit jednání zmocněnce stran tohoto zboží. Předpokladem pro to je, že tato osoba ví, o jaké zboží se jedná, tj. čeho se budou týkat*

právní jednání zmocněnce, a že má reálnou možnost udílet zmocněnci pokyny stran tohoto zboží a reagovat na případné překročení zástupčího oprávnění (§ 33 zákona č. 40/1964, občanský zákoník, ve znění do 31. 12. 2013, a § 440 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). V opačném případě zmocněnec se zbožím fakticky nakládá, jako by byl jeho vlastníkem, neboť rozhoduje o právní situaci daného zboží zcela o své vůli, byť formálně jménem zastoupeného (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, ve kterém Soudní dvůr řešil situaci, ve které nedošlo k převodu vlastnického práva k nemovitostem podle holandského práva, ale daná osoba získala právo obdržet jakékoliv výnosy z nich plynoucí, byla povinna nést veškeré náklady s nimi související, byla oprávněna kdykoliv požádat o převod vlastnického práva a za tím účelem jí byla udělena neodvolatelná plná moc k činění jakýchkoliv souvisejících úkonů).

[35] Právo nakládat se zbožím jako vlastník totiž nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno (viz body 108 až 114 rozsudku NSS *AREX CZ* a v něm shrnutou judikaturu Soudního dvora a rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2022, čj. 8 Afs 15/2020 - 85, č. 4354/2022 Sb. NSS, *AUTOTRANS PETROL*, bod 27, a ze dne 30. 11. 2022, čj. 8 Afs 114/2020 - 72, *Lucky CS GOLD*, bod 32). K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník proto dojde za situace, ve které si vlastnické právo ponechá zcizitel, avšak na nabyvatele budou převedena jiná práva, která mu dovolí nakládat se zbožím v obdobném rozsahu (viz výše citovaný rozsudek *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*).

[36] Stejně tak jako může vlastník převést právo nakládat s věcí jako vlastník na jiného a ponechat si jen formálně existující vlastnické právo, může nastat i situace do jisté míry zrcadlová. V ní sice dojde k převodu vlastnického práva, avšak nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH, jak správně uvedl krajský soud v napadeném rozsudku. Zcizitel si v takovém případě ponechá tato jiná práva, která mu umožní rozhodovat o právním osudu zboží (ve smyslu rozsudku *Herst*), při současném převodu vlastnického práva (omezeného o tato práva) na nabyvatele. Na nabyvatele tak bude převedeno toliko formální vlastnictví, které ho však nebude opravňovat k rozhodování o právním osudu zboží. Právo nakládat se zbožím jako vlastník si tak ponechá zcizitel. V takovém případě musí náležet zciziteli taková práva od počátku. Nabyvatel se již v okamžiku nabytí vlastnictví na základě dohody se zcizitelem vzdává výkonu podstatných práv vlastníka ve prospěch zcizitele. Není proto na něj v tomto případě převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník podle § 13 odst. 1 zákona o DPH.

[37] Z čl. II bodu 3 smlouvy o vzájemné spolupráci bez dalšího nevyplývá, že by stěžovatelka nebyla oprávněna činit žádná rozhodnutí ovlivňující právní situaci zboží. Na druhou stranu však smlouva o vzájemné spolupráci počítala s tím, že stěžovatelka žádná taková rozhodnutí činit nebude, neboť podle čl. II bodu 1 této smlouvy stěžovatelka souhlasila s tím, že bude zboží prodávat prostřednictvím zaměstnanců společnosti ELKO, a zavázala se vystavit za tímto účelem plnou moc tak,

pokračování

aby tito zaměstnanci mohli provádět veškeré činnosti samostatně. Smlouvu o vzájemné spolupráci je třeba vykládat i s přihlédnutím k tomu, jakou praxi mezi sebou strany následně zavedly (§ 266 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a § 556 odst. 2 občanského zákoníku). Měli-li podle této smlouvy nakládat se zbožím toliko zaměstnanci společnosti ELKO, přičemž z následné praxe stran vyplývá, že tyto obchody uskutečňovali zaměstnanci společnosti ELKO bez jakéhokoliv vědomí stěžovatelky, tak je zřejmé, že si společnost ELKO zjevně ponechala dispoziční práva ke zboží, jak správně uvedl krajský soud v napadeném rozsudku. To, že se tak formálně případně dělo na základě plných mocí udělených stěžovatelkou (o jejichž rozsahu má Nejvyšší správní soud pochybnosti), nemá na výše uvedené vliv. Při chybějícím vědomí stěžovatelky o prováděných obchodech je totiž vyloučeno, aby stěžovatelka mohla jakkoliv uplatňovat svou vůli na prodávané zboží a aby mohla ovlivnit jeho právní osud.

[38] Stěžovatelka neměla žádnou možnost ovlivnit právní osud zboží. O jeho nakoupení byla informována až zpětně, kdy již bylo zboží prodáno (formálně jejím jménem) odběratelům. Tento prodej nemohla stěžovatelka žádným způsobem ovlivnit, neboť ani nevěděla, že v dané chvíli zboží od společnosti ELKO nakoupila. Právo nakládat se zbožím jako vlastník tak po celou dobu náleželo společnosti ELKO, i pokud by zboží bylo formálně prodáno stěžovatelce a následně jejím odběratelům. Pouze zaměstnanci společnosti ELKO v návaznosti na pokyny svého jednatele rozhodovali o tom, kolik a jaké zboží se formálně prodá stěžovatelce a komu bude následně stěžovatelkou prodáno. Právo nakládat se zbožím jako vlastník tak vykonávali po právu zaměstnanci společnosti ELKO namísto stěžovatelky. Stěžovatelka nemohla činit rozhodnutí, která by mohla ovlivnit právní situaci zboží, jestliže nevěděla kolik, kdy a jaké zboží nakoupila a komu bylo následně prodáno.

[39] Ze všech výše uvedených skutkových okolností proto vyplývá, že společnost ELKO na základě smlouvy o spolupráci a s ní souvisejících vystavených plných mocí nikdy nepozbyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, dokud jej neprodala odběratelům ve třetích zemích, formálně jménem stěžovatelky. Stěžovatelka totiž nijak nemohla ovlivnit právní osud zboží, o němž stále rozhodovala společnost ELKO prostřednictvím svých zaměstnanců. Ta totiž rozhodovala, jaké zboží komu prodá a v jakém množství. Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že na stěžovatelku nebylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník podle § 13 odst. 1 zákona o DPH. Závěr krajského soudu a žalovaného je proto správný. Námitka, že disponovat se zbožím bylo její právo, nikoliv však povinnost, tak ve světle výše uvedeného neobstojí; neboť je ryze účelová a neodpovídá zjištěným (faktickým) skutečnostem.

[40] Soud rovněž závěrem připomíná, že již v odkazovaném rozsudku č. j. 8 Afs 206/2020 - 60 upozornil též na skutečnost, že na vystavených fakturách je uvedeno, že zboží je do úplného zaplacení majetkem společnosti ELKO. K zaplacení zboží pak docházelo až s výrazným časovým odstupem poté, kdy již bylo prodáno třetím osobám. Podle toho by tedy stěžovatelka měla nabýt vlastnické právo v době, kdy jej už mít nemohla, neboť vlastníkem byla třetí osoba.

[41] Nedůvodná je dále ryze obecná námitka údajné vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku; tu kasační soud neshledal – citované pasáže plně zapadají do kontextu,

ze kterého byly stěžovatelkou převzaty. Ostatně ani ta svou argumentaci dále nijak podrobněji nerozvedla.

[42] Soud rovněž ani netvrdil, že by posuzovaný obchodní model byl zvolen z daňových důvodů. Naopak v bodě 49 napadeného rozsudku soud uvedl ekonomické výhody, které dále v bodě 50 rozvedl a které stěžovatelka de facto připustila ve své kasační stížnosti. Tato námitka je však předně irelevantní ve vztahu k rozhodné sporné skutečnosti (viz výše).

[43] Se stěžovatelkou nelze souhlasit v tom, že ze správního spisu vyplývá, že o dotčených obchodech věděla. Opak je pravdou, což dokládají výpovědi paní Leškové a pana Pramuky, (podrobně citované například v bodě 37 a 38 napadeného rozhodnutí žalovaného), které toto kusé a obecné tvrzení stěžovatelky vyvracejí. Pokud pak jde o zdaňovací období srpen 2013, kasační soud uvádí, že tato komunikace pochází z počátků spolupráce mezi společnostmi, přičemž z ničeho nevyplývá, že by se jakkoliv vztahovala i na nyní posuzovaná zdaňovací období a realizované obchody (ostatně shodně již viz bod 26 rozsudku č. j. 8 Afs 206/2020 - 60, kde stěžovatelka uplatnila obdobnou argumentaci k tam posuzovaným zdaňovacím obdobím).

[44] K námitce neunesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzení o probíhajících konzultacích mezi stěžovatelkou a společností ELKO, potažmo námitce neprovedení požadovaných důkazů, kasační soud uvádí, že tato námitka je nepřipustná. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak činit mohl. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS, zdůraznil, že § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje omezení práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby v souladu s principem *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení o žalobě, jestliže tak v té době učinit mohli. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším řízení ponese případné nepříznivé následky s tím spojené. Žaloba stěžovatelky výše shrnutou námitku neobsahuje, jak ostatně uzavřel též krajský soud v bodě 57 napadeného rozsudku. Je sice pravdou, že se soud zabýval jednotlivými výpověďmi navržených osob (viz body 55 a 56), činil tak však zjevně nad rámec žalobních bodů (jak ostatně následně sám uvedl); tedy zjevně pouze pro úplnost a celkový kontext věci – přípustnost kasační námitky však tímto nezaložil.

[45] Kasační soud ověřil, že stěžovatelka v žalobě výslech žádných svědků nenavrhl, ani neprovedení svědeckých výpovědí nijak nenamítla. Tato argumentace je tak en bloc nepřipustná, aniž by soud hodnotil její důvodnost, kupříkladu ve vztahu k řízení před správcem daně, ve kterém tyto námitky zaznít mohly. Soud dále nemohl přihlédnout ani k dodaným protokolům o výslechu svědků, neboť se jedná o skutková tvrzení, která byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti (viz § 109 odst. 5 s. ř. s.). Ačkoliv se jedná o výslechy, které byly provedeny správcem daně teprve v roce 2023, stěžovatelce nic nebránilo výslech těchto svědků navrhnout již v řízení před krajským soudem, což však neučinila.

pokračování

[46] Nejvyšší správní soud se pro nadbytečnost nezabýval tím, zda vztah mezi stěžovatelkou a společností ELKO nebyl z hlediska DPH založen poskytnutím služby, jak uvedl krajský soud v bodě 53 napadeného rozsudku. Nárok na odpočet DPH totiž nebyl stěžovatelce správními orgány uznán z toho důvodu, že na ní nepřешlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Není proto podstatné, zda obchodní vztah mezi stěžovatelkou a společností ELKO nemohl představovat poskytnutí služby. Rozhodné pro nyní projednávanou věc bylo totiž pouze to, zda došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH či nikoliv (shodně viz bod 34 rozsudku č. j. 8 Afs 206/2020 - 60).

[47] Soud se rovněž nezabýval ani teoretickými úvahami a situacemi modelovanými stěžovatelkou v závěru kasační stížnosti; úkolem soudů ve správním soudnictví není řešení hypotetických otázek, nýbrž poskytování ochrany proti skutečným zásahům veřejné moci do veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob. Pokud se námitky netýkají souzeného případu, ale popisují situace, které mohly nastat toliko teoreticky (ale reálně nenastaly), pak není smyslem kasačního řízení tyto námitky obsáhle hodnotit a vyslovovat k nim abstraktní závěry (srovnej rozsudky kasačního soudu ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 - 30, ze dne 14. 8. 2020, č. j. 9 Afs 154/2020 - 33, ze dne 8. 12. 2016, č. j. 9 As 134/2016 - 29, ze dne 6. 1. 2012, č. j. 5 Afs 8/2011 - 151, či usnesení ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Azs 51/2021 - 24).

[48] Závěrem kasační soud uvádí, že si je vědom rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 246/2022 - 33, na který odkázala stěžovatelka ve své replice. Jak však sama uvedla, v odkazované věci soud zrušil rozhodnutí krajského soudu a žalovaného pro namítané vady (viz body 18 a 19 odkazovaného rozsudku) – neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí. Tato námitka však v nyní souzené věci byla shledána nepřipustnou, neboť nebyla řádně a včas uplatněna v řízení před krajským soudem, a kasační soud se jí proto nemohl věcně zabývat (nejedná se přitom o vadu, ke které soud přihlíží z úřední povinnosti); důvod zrušení napadených rozhodnutí vyslovený v poukazované věci tak není na zde řešený případ automaticky přenositelný.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. července 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu