ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Lenky Krupičkové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **LYNX Invest s.r.o.**, se sídlem Na Beránku IV 270, Ořech, zast. Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem se sídlem nám. Komenského 124, Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, čj. 23914/16/5300-22444-704601, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 9. 2020, čj. 48 Af 34/2016-145,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda na žalobkyni (dále „stěžovatelka“) bylo převedeno právo nakládat s mobilními telefony značky Apple, se sluchátky a s pouzdry na mobilní telefony (dále jen „zboží“) jako vlastník podle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro níže uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), od společnosti ELKO TRADING, spol. s r.o.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) pěti platebními výměry ze dne 19. 6. 2015 vyměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období září a prosinec 2013 a leden až březen 2014 v celkové výši 453 055 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím

zamítl odvolání stěžovatelky proti těmto platebním výměrům a rozhodnutí správce daně potvrdil. Podle žalovaného na stěžovatelku nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nárok na odpočet daně proto nelze uznat. Stěžovatelka fakticky zboží neprodávala, neboť jej prodávala společnost ELKO. Protože zboží nebylo stěžovatelce dodáno od společnosti ELKO, nemohla jej dodat do jiného členského státu.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu. Žalobu podala také proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, čj. 40135/18/5300-22444-704601. Řízení o těchto žalobách krajský soud spojil výrokem I. rozsudku ze dne 26. 2. 2019, čj. 48 Af 34/2016-109, 43 Af 29/2018-44, ke společnému řízení. Výrokem II. tohoto rozsudku krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016. Výrokem III. zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem IV. krajský soud rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení. Proti výroku II. tohoto rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost.

[4] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 5. 2020, čj. 8 Afs 74/2019-68, *LYNX Invest I*, zrušil výrok II. a IV. (výrok o nákladech byl závislý na výroku II., jímž bylo rozhodnuto o věci samé) rozsudku krajského soudu ze dne 26. 2. 2019. Krajský soud totiž nereflektoval vývoj judikatury týkající se dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, a to rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX* CZ, a na něj navazující rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, *AREX CZ* (dále jen „rozsudek NSS *AREX CZ*“). Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník sice nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, ale ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo. Převod vlastnického práva tedy zásadně představuje „dodání zboží“, ale nevyčerpává je. Závěr krajského soudu, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností nemělo přihlížet, byl proto chybný. Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu výrok II. napadeného rozsudku zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, aby posoudil, zda na stěžovatelku přešlo vlastnické právo ke zboží a zda došlo k dodání zboží.

[5] Krajský soud v dalším řízení opětovně shledal žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016 nedůvodnou a v záhlaví uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[6] Krajský soud poukázal na to, že došlo k dalšímu vývoji judikatury ohledně pojmu dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH. Odkázal v tomto směru na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst.* Z něj vyplývá, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nelze ztotožnit s převodem vlastnického práva. Podle krajského soudu tak samotné zjištění, že došlo k převodu vlastnického práva, nemůže vést k závěru, že došlo k dodání zboží. Ne každý převod vlastnického práva představuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Může dojít k převodu vlastnického práva, při němž si původní vlastník ponechá právo rozhodovat o právním osudu zboží. Nabyvatel tak sice získá vlastnické právo, ale nikoliv reálné právo nakládat se zbožím jako vlastník. Tak tomu bylo v případě stěžovatelky.

[7] Stěžovatelka v transakcích sloužila jen jako subjekt umožňující společnosti ELKO dosáhnout na vyšší úvěrový rámec u úvěrující banky. Se zbožím však nijak nenakládala. Společnost ELKO si ponechala veškerá dispoziční práva ke zboží, stěžovatelka ji pověřila k veškerým transakcím se zbožím a současně tato společnost měla zboží po celou dobu fyzicky pod kontrolou ve svých skladech. Přestože stěžovatelka mohla dávat ELKO pokyny, jak naložit se zbožím, od počátku bylo dohodnuto, že veškeré obchody bude nadále provádět ELKO svými zaměstnanci. Stěžovatelka s ohledem na tyto okolnosti mohla nabýt k mobilním telefonům vlastnické právo. Reálně jej však nevykonávala a souhlasila s tím, že se zbožím bude nakládat na základě smluvního ujednání a vystavené plné moci dosavadní vlastník, tj. společnost ELKO. Rozhodné je, že před převodem vlastnického práva bylo sjednáno, že veškeré dispozice se zbožím bude nadále vykonávat ELKO. Stěžovatelka převzala nanejvýš holé vlastnictví ke zboží. Nečinila žádná rozhodnut ovlivňující právní situaci zboží a ani k tomu nebyla s ohledem na smlouvu o vzájemné spolupráci oprávněna. Nadto o zboží, k němuž nabyla vlastnické právo, byla informována až poté, kdy již bylo prodáno odběratelům a kdy již k němu svá teoretická dispoziční práva nemohla uskutečnit. Z hlediska DPH je rozhodující objektivní stav. Právo rozhodovat o právním osudu zboží si zachovala společnost ELKO. Přestože tak na stěžovatelku bylo převedeno vlastnické právo ke zboží, právo nakládat se zbožím jako vlastník nenabyla. Vztah mezi ELKO a stěžovatelkou nebyl z hlediska DPH založen dodáním zboží, nýbrž poskytnutím služby.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že jí nebylo zboží dodáno. Věc řešená v rozsudku *Herst* je skutkově odlišná od nyní projednávané věci. Stěžovatelka neobchodovala se zbožím s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Nepodléhala proto režimu propuštění zboží do volného oběhu. Podmínka, že má mít možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží, se tak na ni nevztahuje. Stěžovatelka nadto tuto podmínku splnila. Po nabytí vlastnického práva totiž realizovala své panství na koupeném zboží. To, že rozhodování o jednotlivých obchodních případech stěžovatelka delegovala smlouvou o vzájemné spolupráci na jiné o osoby, svědčí o tom, že stěžovatelka realizovala své oprávnění rozhodovat o dalším osudu zboží prostřednictvím pověřených osob. Nabyla-li stěžovatelka ke zboží vlastnické právo, pak je z titulu vlastníka způsobilá rozhodovat o jeho dalším osudu. Krajský soud sám uvádí, že převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela. Podle rozsudku NSS *AREX CZ* sice pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva.

[9] Stěžovatelka a společnost ELKO nezvolily svůj obchodní postup z daňových důvodů, neboť ten jim nepřinášel daňovou výhodu. Neohrozily proto zájem státu na výběru daní. Skutkové zjištění, že si společnost ELKO ponechala veškerá dispoziční práva ke zboží, nemá oporu ve správním spisu. Stěžovatelka neposkytovala společnosti ELKO službu v právním slova smyslu. Krajský soud svou úvahu neodůvodnil. Žádnému

právnímu předpisu neodporuje záměr plátce daně pověřit třetí osobu, aby jeho jménem uskutečňovala právní jednání.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek *Herst* je použitelný i na případ stěžovatelky. Stěžovatelka neovlivňovala obchodování se zbožím, o uskutečněné nákupy a prodej zboží se nezajímala a ani nerozhodovala o konkrétních obchodech. Souhrnné informace o prodeji zboží byly sděleny pouze účetní stěžovatelky po konci daného měsíce. Jediným účelem daných transakcí bylo, aby společnost ELKO dosáhla na vyšší úvěr. Motivací stěžovatelky tak nebylo zapojení se do obchodování se zbožím, ale získání poloviční obchodní marže. Stěžovatelka neměla žádný prostor k rozhodování o právním osudu zboží. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze zaměňovat s nabytím vlastnického práva. Stěžovatelce není kladeno k tíži, že by popsaný postup zvolila z daňových důvodů. Nebyla však schopna prokázat naplnění podmínek pro odpočet DPH. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] 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 a kvalitu rozhodnutí soudu. Kasační bod je způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován. Obecně a kuse zdůvodněná kasační stížnost tak předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. 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).

III.1 Přípustnost kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud se nejdříve musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou podanou kasační stížnost v dané věci (viz bod [4] tohoto rozsudku). Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem soudu.

[14] Pravým smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v

téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu uvedeného ustanovení se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*, ve kterém uvedl, že „[z]*e zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.* […] *Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.*“

[15] Rozsudek krajského soudu ze dne 26. 2. 2019 byl ve výroku II. a IV. ke kasační stížnosti stěžovatelky zrušen rozsudkem *LYNX Invest I* z toho důvodu, že krajský soud chybně vyložil pojem dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, dospěl-li k závěru, že se nemá k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností přihlížet. Nejvyšší správní soud proto věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém měl krajský soud s ohledem na rozsudek NSS *AREX CZ* posoudit, zda na stěžovatelku bylo převedeno vlastnické právo ke zboží (blíže viz rekapitulaci v bodě [4] tohoto rozsudku). Proti posouzení této otázky krajským soudem stěžovatelka brojí v nyní podané kasační stížnosti. Ta je proto přípustná, neboť touto otázkou se Nejvyšší správní soud dosud věcně nezabýval.

III.2 Rozsudek Herst

[16] Stěžovatelka předně namítá, že na ni nedopadají závěry rozsudku *Herst*. Neobchodovala totiž se zbožím s podmíněným osvobozením od spotřební daně. Nepodléhala proto režimu propuštění zboží do volného oběhu. Podmínka, že má mít možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží, se tak na ni nevztahuje. Tato námitka není důvodná.

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

[18] Podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH platí, že „*dodáním zboží*“ *se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.*

[19] Soudní dvůr 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 uvedená přeprava přičtena.* […] *Je přitom třeba připomenout, že směrnice 92/12 a 2008/118 zavádějí obecný režim spotřební daně zatěžující výrobky 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 *AREX 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.

[20] 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.

[21] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že Soudní dvůr v rozsudku *AREX CZ* neztotožnil převod práva nakládat se zbožím jako vlastník toliko s převodem vlastnického práva, jak uvedl krajský soud v bodě 37 napadeného rozsudku. Naopak z rozsudku *AREX CZ* a z předchozí judikatury Soudního dvora vyplývá, že „*právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. Musí se nicméně 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. Některé hraniční případy upravuje přímo směrnice o DPH, například nepřihlížení k výhradě vlastnictví, neboť v takovém případě se v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. b) považuje za dodání zboží již skutečné předání zboží. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu směrnice o DPH.*" (body 107 až 110 rozsudku *NSS AREX CZ* a v nich shrnutá judikatura Soudního dvora). Přestože tak převod vlastnického práva hraje důležitou roli, není vyloučeno, že nastane situace, kdy nedojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH, přestože vlastnické právo ke zboží bylo převedeno. Rozhodné totiž je, jak správně uvedl krajský soud, zda má strana, na niž je určité právo převedeno, možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, což bylo opět potvrzeno v rozsudku *Herst*.

III.3 Dodání zboží

[22] 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. Tato námitka není důvodná.

[23] 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 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. G., 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.

[24] 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*).

[25] 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 posléze 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.

[26] V tomto ohledu je lichá námitka stěžovatelky, že o uskutečněných obchodech věděla, o čemž má svědčit e-mailová zpráva mezi ní a společností ELKO, na základě které žalovaný ve zdaňovacím období srpen 2013 dospěl k závěru, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo. Předmětem tohoto řízení je totiž zdaňovací období září a prosinec 2013 a leden až březen 2014. Stěžovatelka však netvrdí, že by v tomto období probíhala mezi ní a společností ELKO jakákoliv vzájemná komunikace ohledně obchodů se zbožím. Stěžovatelka se tak o uskutečněných obchodech v tomto období dozvídala až zpětně, jak správně uvedl krajský soud v bodě 42 napadeného rozsudku.

[27] 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 (dále jen „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, kdy nedošlo k převodu vlastnického práva k nemovitostem podle holandského práva, ale daná osoba získala právo získávat 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).

[28] 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, kdy 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*).

[29] 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.

[30] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že 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, aby tito zaměstnanci mohli provádět veškeré činnosti samostatně (viz bod [23] výše). 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 (viz bod [24] výše), 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 (viz bod [27] výše).

[31] 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 (k tomu viz bod [33] níže). Pouze zaměstnanci společnosti ELKO v návaznosti na pokyny jejího jednatele stran obratu, který měl být stěžovatelkou při obchodech učiněn, 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.

[32] 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.

[33] Nad rámec vypořádání kasačních námitek Nejvyšší správní soud dodává, že má pochybnosti i o tom, zda bylo na stěžovatelku vůbec převedeno vlastnické právo ke zboží. To, že jsou ve spise založeny faktury, totiž ještě nic nevypovídá o tom, zda stěžovatelka se společností ELKO uzavřela kupní smlouvu na zboží a kdy na ni mělo být vlastnické právo převedeno. Stěžovatelka v tomto ohledu nic bližšího netvrdí. Na vystavených fakturách je naopak dokonce 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.

[34] 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 43 napadeného rozsudku. Nárok na odpočet DPH totiž nebyl stěžovatelce správními orgány uznán z toho důvodu, že na ni nebylo převedeno 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[36] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 9. prosince 2022

Petr Mikeš
předseda senátu