



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobce: **UNIPROGRAM PRAHA s.r.o.**, IČO 63148307  
se sídlem Argentinská 286/38, 170 00 Praha 7  
zastoupený advokátkou Mgr. Dominikou Havelkovou  
sídlem Běchovická 26, 100 00 Praha 10

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 8. 2019, č. j. 35428/19/5300-21441-711676,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobce se žalobou podanou dne 1. 11. 2019 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen

„žalovaný“) ze dne 30. 8. 2019, č. j. 35428/19/5300-21441-711676 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím byly podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v době vydání napadaného rozhodnutí (dále jen „DŘ“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v době vydání napadaného rozhodnutí (dále jen „ZDPH“) částečně změněny a částečně potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 9. 2017, č. j. 6977039/17/2007-50524-111244, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2016 ve výši vlastní daně 2 123 254 Kč a ze dne 11. 9. 2017, č. j. 6977126/17/2007-50524-111244, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši vlastní daně 1 909 021 Kč (dále jen „platební výměry“).

2. Napadeným rozhodnutím byly hodnoty v ř. 1 platebního výměru za červenec 2016 změněny ze základu daně ve výši 10 404 749 Kč z na 272 002 Kč a z hodnoty daně na výstupu 2 187 997 Kč na 57 120 Kč. Dále byly napadeným rozhodnutím hodnoty v ř. 1 platebního výměru za srpen 2016 změněny ze základu daně ve výši 9 183 774 Kč z na 95 228 Kč a z hodnoty daně na výstupu 1 928 593 Kč na 19 999 Kč. Ve zbytku byly platební výměry správce daně potvrzeny.

## II. Napadené rozhodnutí

3. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, kterým jej napadl v celém rozsahu.
4. Žalobce namítal rozpor v hodnocení správce daně stran naplnění obchodního případu (*první odvolací námitka*). Dále zpochybňoval hodnocení správce daně, ve vztahu k jeho vědomosti o ekonomickém propojení společností Poličské strojírny a. s., IČO: 46504851 (dále jen „Poličské strojírny“) a STV GROUP a. s., IČO: 26181134 (dále jen „STV GROUP“). Rovněž zpochybňoval právo správce daně prověřovat uplatněný nárok na odpočet daně tak, jak to správce daně učinil v předmětném případě (*druhá odvolací námitka*). Žalobce zpochybňoval závěry správce daně k předávání strojů a zdůraznil vstup správce daně do daňové kontroly v samotném počátku obchodních případů, tedy v momentě, kdy ještě nebylo co předávat a kontrolovat (*třetí odvolací námitka*). Žalobce rozporoval závěry správce daně spočívající v nestandardnosti výběrového řízení (předem dohodnutá cena), rozporoval i hodnocení vyjádření jednatele žalobce. Žalobce dále reagoval na závěry správce daně, že v případě šetřených plnění nešlo o stroje, které by tvořily jednu kompaktní výrobní linku (*čtvrtá odvolací námitka*). Dále žalobce nesouhlasil s hodnocením svědecké výpovědi Ing. K.. Namítal, že správce daně nepochopil úlohu Ing. K. v šetřených obchodních transakcích, která spočívala především v samotném závěru celé zakázky - při technickém řešení záručního servisu (*pátá odvolací námitka*). Žalobce namítal, že jediným jeho cílem bylo uspět ve výběrovém řízení zadavatele STV GROUP a získat předmětnou zakázku, důvody vyhlášení výběrového řízení mu byly lhostejné (rovněž tak odkaz na pravidla pro výběr dodavatelů v zadávací dokumentaci). Dále se ohrazoval proti tomu, že byl správcem daně de facto vyzván k prokázání toho, že něco nevěděl, což jej staví do neřešitelné situace (*šestá odvolací námitka*). Žalobce nesouhlasil ani s tvrzením správce daně, že manipuloval s dosud nevlastněným majetkem, když za dodávku strojů platil žalobci nejdříve odběratel STV GROUP a až následně úhrady prováděl žalobce svým dodavatelům KOV Projekt s.r.o., IČO: 2881569 (dále jen „KOV Projekt“) a Poličské

strojírný (*sedmá odvolací námitka*). Konečně měl žalobce za to, že (mj. i přiloženými důkazními prostředky) prokázal přijetí i uskutečnění šetřených plnění, tedy splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a násl. ZDPH a uskutečnění plnění s povinností přiznat daň ve smyslu § 21 ZDPH.

5. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 2. 9. 2019. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k *první odvolací námitce* uvedl, že správce daně v citovaném slovním spojení evidentně omylem uvedl dva zápory, kdy správně chtěl správce daně zřejmě uvést, že „*nezpochybňuje naplnění obchodního případu*“ v tom smyslu, že existenci strojů má správce daně za prokázanou. Tato skutečnost je zcela evidentní z celé zprávy o daňové kontrole č. j. 1415521/17/2809-60562-609246 (dále jen „Zpráva“) jako celku, která obsahuje detailní hodnocení všech důkazních prostředků; správce daně tuto skutečnost uvedl rovněž do výzvy k prokázání skutečností č. j. 43250/17/2809-60562-609219 ze dne 16. 1. 2017 (dále jen „Výzva“).
6. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že správce daně musí ověřit správnost tvrzení žalobce, včetně splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Základní podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně je pak samotná existence - uskutečnění deklarovaného plnění. Pokud však žalobce v předmětném případě neprokázal, že plnění se uskutečnilo tak, jak je na daňových dokladech přijatých od dodavatelů KOV Projekt a Poličské strojírný uvedeno, nárok na odpočet daně mu nelze z těchto plnění přiznat.
7. Žalovaný ke *třetí odvolací námitce* uvedl, že žalobce uplatnil nároky na odpočet daně z přidané hodnoty na základě přijatých daňových dokladů za koupi strojů, které měl dle doložených kupních smluv od dodavatelů KOV Projekt a Poličské strojírný přebírat a následně předávat odběrateli STV GROUP, žádnou takovou činnost ale žalobce neprokázal. Stroje již byly odběrateli STV GROUP předané, tato skutečnost nebyla v předmětných smluvních dokumentech zmíněna, naopak ujednání o předání bylo součástí doložených smluv.
8. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný poznamenal, že z předmětného spisového materiálu je patrné, že předmětem plnění byl soubor jednoúčelových strojů, které provádějí určité operace nebo výrobu komponent na výrobu náboje Luger 9 mm. Nejde tedy o výrobní linku, kde je na počátku procesu vložen výrobní materiál a na konci linky z ní vzejde konečný výrobek. Je nutné polotovary dále znovu vkládat do dalších strojů a připravovat polotovary na další zpracování, neputují mezi jednotlivými stroji automaticky. Žalobcem předložený diagram výrobního procesu náboje 9mm Luger není dle žalovaného důkazním prostředkem, který by tento závěr správce daně o jednoúčelovosti strojů jakkoli vyvrátil, když je z něj pouze patrné, jak postupně který stroj provádí jakou operaci.
9. Žalovaný k *páté odvolací námitce* uvedl, že ve vztahu k šetřenému plnění existuje množství důvodných pochybností o tom, že se tato plnění neuskutečnila tak, jak je uvedeno na doložených daňových dokladech, resp. že žalobce v těchto transakcích figuroval pouze formálně tak, aby společnost STV GROUP nemusela stroje pořizovat od propojeného dodavatele Poličské strojírný. Součinnost žalobce a společnosti STV GROUP mohla být prostřednictvím obdobné dohody o technické součinnosti řešena již od počátku obchodního případu, to však evidentně nebyla, když byla smlouva uzavřena až 8. 2. 2017.

10. Ve vztahu k *šesté odvolací námitce* žalovaný uvedl, že z argumentace samotného žalobce uvedené v odvolání je zřejmé, že se vypsáním výběrovým řízením obšírně a důkladně nezabýval. To odpovídá zjištění správce daně, že byl do obchodu nasměrován ze strany zadavatele a odběratele STV GROUP a s přihlášením se do výběrového řízení, sehnáním dodavatelů, stanovením ceny nabídky i smluvní dokumentací mu tato společnost pomáhala.
11. K *sedmé odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že žalobce navíc v předmětném případě vůbec neprokázal, že by v nějakém momentě transakcí mohl se zbožím nakládat jako vlastník, když stroje byly dodávány bez jeho přičinění do areálu, kde měl prostory pronajaté odběratel STV GROUP. V souladu s citovaným zněním smlouvy tak nelze než konstatovat, že v momentě deklarovaného dodání zboží společnosti STV GROUP žalobce ještě nebyl vlastníkem zboží, nemohl s ním nakládat jako vlastník. Z doložených zápisů z kontrolních dnů je dále dle žalovaného patrné, že množství strojů, které se měly nacházet v areálu pronajatém společností STV GROUP, neodpovídá strojům, jejichž dodání žalobce deklaroval v nabídce podané k veřejné zakázce.
12. Žalovaný na závěr uvedl, že žalobce v reakci na Výzvu a následně ani důkazními prostředky doloženými v rámci odvolacího řízení neprokázal uskutečnění plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech přijatých žalobcem od dodavatelů KOV Projekt a Poličské strojírny, kdy neprokázal faktické přijetí zboží na vstupu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, tedy že na něj v souladu s § 13 odst. 1 ZDPH přešlo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník. V souladu s tím žalobce porušil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, neboť neprokázal, že se plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na přijatých daňových dokladech a s ohledem na skutečnost, že ani na výstupu nebylo prokázáno uskutečnění dodání zboží žalobcem, neprokázal rovněž použití plnění, z něhož uplatnil nárok na odpočet daně, v rámci své ekonomické činnosti. Dále ve vztahu k plněním deklarovaným na daňových dokladech vystavených žalobcem pro odběratele STV GROUP žalobce neunesl dle žalovaného důkazní břemeno, když neprokázal uskutečnění dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a), 13 odst. 1 ZDPH. Správce daně proto postupoval zcela v souladu se zákonem, když v souladu s § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH vyměřil daň, kterou žalobce na vystavených daňových dokladech uvedl.

### III. Žaloba

13. Žalobce v podané žalobě namítá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
14. *První žalobní námitkou* byla namítána nezákonnost daňové kontroly, neboť nedošlo k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce namítal, že daňová kontrola byla zahájena a rozšířena nezákonně. Žalobce poukazoval na důkazní prostředky, které měl správce daně k dispozici před zahájením a rozšířením daňové kontroly a měl za to, že se jednalo o dostatek důkazů, na jejichž základě mohl správce daně očekávat doměření daně. Žalobce je proto toho názoru, že správce daně byl povinen jej nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 DŘ, což neučinil, a proto je jeho postup nezákonný.

15. *Druhou žalobní námitku* žalobce vymezoval, že nezákonnost daňové kontroly je dána také tím, že pracovník správce daně, který zahájil daňovou kontrolu, nebyl k tomuto pověřen, neboť ve spisu absentuje písemné pověření.
16. *Třetí žalobní námitkou* žalobce namítal, že s kontrolním spisem bylo manipulováno a že některé části písemností byly zřejmě žalovanému a žalobci zatajeny, neboť v soupisu písemností uvedený počet listů přílohy č. 5, 8, 18, 35, 37 a 39 uvedený na sestavě správce daně neodpovídá sestavě žalovaného a zaslaným dokumentům prostřednictvím korespondenčního nahlížení do spisu. Žalobce nesouhlasí s vypořádáním této námitky žalovaným a podotýká k tomu, že při ústním jednání konaném dne 5. 6. 2019 výslovně označil písemnosti, které by měly ve spisu chybět či přebývat. Z těchto důvodů žalobce namítal i porušení práva seznámit se s úplným spisem a vyjádřit se ke všem skutečnostem a důkazům.
17. Dále ve *čtvrté žalobní námitce* žalobce namítal nezákonnost rozhodnutí č. j. 35448/19/5300-21441-711676 o zastavení řízení, ke kterému uvedl, že toto napadl odvoláním, o němž dosud nebylo rozhodnuto. Dále žalobce rozvádí svou argumentaci, podle které bylo zastavení řízení v rozporu se zákonem, neboť lhůtu uvedenou v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a hodnocením důkazních prostředků, č. j. 24602/19/5300-21441-711676 (dále jen „Seznámení“) podle něj bylo možné prodloužit.
18. Žalobce *pátou žalobní námitkou* napadal, že mu nebyla poskytnuta možnost vyjádřit se k písemnostem, které byly v odvolacím řízení přerazeny z vyhledávací části do veřejné části spisu, když mu tyto byly k žádosti o korespondenční nahlížení do spisu doručeny dne 28. 8. 2019, a žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 30. 8. 2019. Žalobce má za to, že tímto postupem došlo k porušení základních zásad správy daní, neboť žalobce se nemohl vyjádřit k novým skutečnostem a důkazům, ani nebyl v rozporu s § 115 odst. 2 DŘ vyzván k vyjádření se. Předmětné písemnosti přitom podle něj prokazují, že daňová kontrola byla rozšířena nezákonně.
19. V *šesté žalobní námitce* žalobce namítal, že v řízení před správcem daně i žalovaným byly porušeny základní zásady správy daní. Konkrétně žalobce poukazoval na porušení zásady rychlosti v souvislosti s vyřízením odvolání, dále porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaným v souvislosti s ignorací důkazních prostředků, jež jsou ve prospěch žalobce, dále porušení principu neutrality v systému DPH, porušení zásady dobré víry podle § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“) a porušení práv žalobce při výslechu svědka.
20. *Sedmou žalobní námitkou* žalobce namítal, že správce daně vstoupil do daňové kontroly v samotném počátku obchodních případů, tedy v momentě, kdy ještě nemohly být splněny závazky žalobce z kupních smluv. Žalobce uvádí, že hlavní část obchodního případu měla být realizována teprve po dni, kdy byla zahájena daňová kontrola. Zásahem daňových orgánů byl však žalobce nucen přenastavit obchodní případ a uzavřít nové smlouvy. Žalobce přitom poukazoval na svou nezastupitelnou úlohu v obchodním případě. Žalobce měl za to, že daňové orgány vycházely při posuzování obchodního případu žalobce jen ze svých domněnek, nikoliv ze skutečnosti ani z kontrolního spisu.

21. Žalobce *osmou žalobní námitkou* namítal, že žalovaný na straně 19 napadeného rozhodnutí tvrdil, že žalobce v momentě deklarovaného dodání zboží společnosti STV GROUP nebyl ještě vlastníkem zboží a nemohl s ním nakládat jako vlastník. Dále žalobce uvedl, že vlastníkem ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také „směrnice o DPH“) a tím i zákona o DPH, není vlastník, tak jak ho definuje české právo. Výhrada úplného zaplacení kupní ceny je tedy zde zcela irelevantní a byla správcem daně a žalovaným zcela nesprávně aplikovaná.
22. Konečně v *desáté žalobní námitce* žalobce uvedl, že správce daně a žalovaný postupovali v rozporu se soudní judikaturou, neboť správce daně měl povinnost zohlednit ve vzájemné souvislosti jak skutečnost, že neuznává zdanitelná plnění poskytnutá dodavatelem žalobce a přijatá žalobcem, tak také skutečnost, že neuznává zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem a přijatá společností STV GROUP. Popíral-li správce daně zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem pro společnost STV GROUP, byl povinen k této skutečnosti nejen přihlížet, ale také ji zohlednit ve stejném rozsahu. Za žádných okolností nelze dle žalobce považovat postup správce daně za ústavně konformní, když správce daně tvrdil, že žalobce se obchodního případu fakticky neúčastnil a ani žádné plnění neuskutečnil, ale současně požaduje, aby žalobce za toto plnění odvedl DPH.
23. Z důvodů shora uvedených žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňová rozhodnutí zrušil.

#### IV. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve vyjádření k žalobě, jež bylo soudu doručeno dne 5. 2. 2020, uvedl k *první žalobní námitce*, že správce daně měl na základě vlastní vyhledávací činnosti dílčí pochybnosti o poslední známé dani, avšak neměl najisto postaveno, že žalobci bude stanovena daň. Teprve po rozsáhlém dokazování provedeném v rámci daňové kontroly u žalobce bylo možné uzavřít, že žalobce nevyvrátil konkrétní pochybnosti správce daně a neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že předmětná přijatá plnění nabyli tak, jak je deklarováno. Předmětná námitka žalobce tak působí dle žalovaného zjevně účelově, a to i v kontextu daného skutkového stavu, ze kterého vyplývá, že žalobce sám dne 26. 6. 2018 podal dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpna 2016, avšak jediné, co v něm tvrdil, bylo snížení celkového tvrzeného nároku na odpočet daně na ř. 63 o 69 662 Kč, který byl uplatněn dvakrát (viz bod 96 žalobou napadeného rozhodnutí). Z uvedeného je zřejmé, že i kdyby byl žalobce vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, netvrdil by daň tak, jak byla platebními výměry stanovena.
25. *Ke druhé žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že se shodnou námitkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69 kde dovedl, že jakkoliv se může zdát, že celá daňová kontrola je pro nedostatek prvotního pověření úředních osob nezákonná, není tomu tak vzhledem k § 12 odst. 2 DŘ, který zakládá správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu před 31. 12. 2013, avšak novelou č. 458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn, a to z důvodu, že se jedná o požadavek nadbytečný. Účelem procesní úpravy je totiž zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informace o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela, a to zejména z důvodu možnosti vznést námitku podjatosti.

26. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný zdůraznil, že pokud žalobce poukazuje na nesrovnalosti v počtu listů jednotlivých písemností zaznamenaných správcem daně v soupisech spisového materiálu, může se spíše jednat o chybu v počítání. Žalobce neoznačil žádné konkrétní písemnosti (resp. části písemností), které by měly v současné podobě spisu chybět či přebývat (myšleno obsahově, nikoliv obecně rozdílným počtem listů), a proto nelze přisvědčit jeho námitce, že se spisem bylo manipulováno a některé části písemností byly žalovanému správcem daně zatajeny. K nesrovnalostem v počtu listů uvedl, že obě sestavy písemností, které zmiňuje žalobce, jsou sestavami správce daně, přičemž v jedné je číselně uveden počet listů příloh, tedy bez počtu listů samotné písemnosti, a v druhé sestavě (sestava postoupená se spisovým materiálem žalovanému) je uveden počet listů celkově, tzn. počet listů samotné písemnosti i příloh. Proto nelze přisvědčit ani námitce, podle které by byl žalobce zkrácen na svém právu seznámit se se spisem.
27. Ke *čtvrté žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že předmětná námitka se týká jiného rozhodnutí, a není tedy v daném soudním řízení, v němž se přezkoumává zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, relevantní. Žalobce má možnost brojit proti rozhodnutí č. j. 35448/19/5300-21441-711676 o zastavení řízení samostatnými prostředky ochrany (odvolání, případně následně žaloba).
28. K *páté žalobní námitce* žalovaný uvedl, že žalobci byl v daném případě poskytnut dostatečný časový prostor k tomu, aby se tento mohl seznámit se spisem, a především aby prokázal naplnění hmotněprávních podmínek, tedy aby unesl své důkazní břemeno, které jej v dané věci tížilo. Podmínkou zákonnosti rozhodnutí není seznámit daňový subjekt se spisem (jedná se o právo, nikoliv povinnost). Z pohledu zákonnosti postupu je však důležité, aby daňovému subjektu bylo právo seznámit se se spisem zachováno, což bylo naplněno.
29. K *šesté žalobní námitce* žalovaný plně odkázal na body 92 až 94 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný k tomu ve stručnosti shrnul, že se při vyřizování podaných odvolání snaží vždy postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení, avšak lhůta, kterou je při vyřízení odvolání limitován, je především lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 DŘ, která ve vztahu k předmětným obdobím dosud neuplynula. Dále žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že jak o svědecké výpovědi M. K., tak i J. K., byl žalobce informován, a to dokonce nadstandardním způsobem, jednak řádným vyrozuměním a dále dvakrát telefonicky (viz vyrozumění č. j. 1711508/16/2809-60562-609246 ze dne 11. 11. 2016 a úřední záznam ze dne 22. 11. 2016, č. j. 1737578/16/2809-60562-609246, které jsou ve správním spisu uvedeny pod pořadovými č. 14 a 15). Z protokolů o výsledku obou svědků je pak zřejmé, že žalobce byl výsledkům přítomen, a to prostřednictvím zástupce JUDr. Ing. M. M. na základě plné moci, kdy tento nevyužil práva daňového subjektu klást svědkovi otázky (viz protokol o výsledku svědka ze dne 24. 11. 2016, č. j. 1743516/16/2809-60562-609219, jenž je ve správním spise uveden pod pořadovým č. 17, a protokol o výsledku svědka ze dne 24. 11. 2016, č. j. 1743534/16/2809-60562-609219, jenž je ve správním spisu uveden pod pořadovým č. 18).
30. K *sedmé žalobní námitce* žalovaný uvedl, že předmětná námitka není důvodná, když v daném případě ze skutkového stavu jasně vyplynulo, že žalobce se šetřených obchodních transakcí fakticky neúčastnil a byl do dodání strojů zapojen pouze formálně a účelově, a to z důvodu poskytnutí dotace Operačního programu Podnikání a inovace pro

konkurenceschopnost (dále jen „OP PIK“) konečnému odběrateli strojního zařízení společnosti STV GROUP, které bylo podmíněno nakoupením strojů od vlastnický nepropojeného subjektu.

31. K *osmé žalobní námitce*, podle které není pro otázku dodání zboží podstatné, zda došlo k převodu vlastnického práva podle českého práva, nýbrž to, zda bylo na žalobce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, žalovaný s odkazem na bod 95 žalobou napadeného rozhodnutí zdůraznil, že z provedeného řízení nevyplývá, že by na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 ZDPH. Ze skutkového stavu je zřejmé, že stroje dodávali dodavatelé KOV Projekt, resp. Poličské strojírny přímo společnosti STV GROUP, která měla v areálu Poličských strojírny pronajaty prostory.
32. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností žalobcem tvrzenou, a proto navrhuje, aby Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

#### V. Další podání účastníků

33. Podáním ze dne 6. 4. 2021 žalobce využil svého práva na repliku k vyjádření žalovaného. Žalobce *k první žalobní námitce* uvedl, že není podmínkou použití postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 DR, aby měl správce daně „postaveno najisto“, že daňovému subjektu bude stanovena daň. Dle judikatury má tento postup využít vždy, pokud má „indicie“ nasvědčující povinnosti k podání dodatečného daňového tvrzení. Postačí, že správce daně mohl důvodně předpokládat, že doměří daň. Již v takovém případě by byl správce daně povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 DR.
34. K *páté žalobní námitce* žalobce doplňuje, že již v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 35/2011 – 135 bylo judikováno, že rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty je rozhodnutím předběžné povahy a je vyloučeno ze soudního přezkumu § 70 písm. b) s. ř. s. Z uvedených důvodů nelze brojit přímo proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti jako rozhodnutí podkladovému, ale až proti jeho důsledkům, které jediné mají v posuzované věci právní relevanci. Shodně uvedené judikoval Nejvyšší správní soud ČR i ve svém rozsudku č. j. 3 Afs 80/2019 – 135.
35. Ve vyjádření žalovaného ze dne 20. 5. 2021 ke shora uvedené replice žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě a na skutečnosti uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. *Pátou žalobní námitku* žalobce v podané replice rozšiřuje o argumentaci porušení práva na spravedlivý proces. Žalovaný proto k tomu doplnil, že postupoval v souladu s poučením uvedeným v Seznámení, tj. zejména vyčkal na reakci žalobce, a to po dobu, kterou žalobce sám v žádosti sdělil. Dne 30. 8. 2019 žalovaný vydal žalobou napadeného rozhodnutí (společně s rozhodnutím o zastavení řízení zahájeného podanou žádostí o prodloužení lhůty). S ohledem na uvedené tedy nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že tento nevěděl, jak bude žalovaný procesně postupovat, tj. zda podané žádosti vyhoví a kdy o podaném odvolání rozhodne.
36. Žalovaný dále k odkazu žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu k prodloužení lhůty stanovené v seznámení uvádí, že si je vědom recentního rozsudku Nejvyššího

správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, který se ke lhůtě uvedené v předmětném § 115 odst. 4 DŘ staví zcela jednoznačně tak, že tuto v souladu se zákonem prodloužit lze (srov. body 47 až 62 uvedeného rozsudku). Uvedený závěr Nejvyššího správního soudu tak žalovaný plně respektuje, přičemž následně upustil od své dřívější správní praxe, kdy řízení zahájená podanou žádostí o prodloužení lhůty zastavoval. Ačkoliv v případě žalobce bylo postupováno v souladu s dřívější správní praxí (tedy v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu), kdy řízení bylo zastaveno, žalovaný má za to, že tento postup neměl v posuzovaném případě za následek zkrácení práva žalobce, a tedy porušení jeho práva na spravedlivý proces, když žalobci bylo fakticky umožněno na seznámení reagovat, a to ve lhůtě, o kterou žádal lhůtu prodloužit (tedy po lhůtě stanovené v Seznámení).

37. K námitce žalobce, v níž tento opětovně namítá nezákonnost daňové kontroly, žalovaný uvedl, že k této žalobce nesděluje žádnou novou argumentaci. Jelikož žalovaný nepovažuje za účelné provádět zde opis své argumentace, která již byla soudu jednou předložena, odkazuje ve vztahu k této námitce na vyjádření k žalobě (viz body 11 až 13 vyjádření k žalobě), na kterém trvá.

## VI. Jednání před soudem

38. Při ústním jednání konaném dne 25. 1. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobce shrnul, že správce daně a žalovaný vycházeli ze zcela chybně zjištěného skutkového stavu věci. Věc nespřávně právně posoudili a neunesli své důkazní břemeno. Správce daně vstoupil do začátku obchodního případu, tj. v době, kdy ještě nemohly být splněny závazky žalobce z kupních smluv. Dále dle názoru žalobce správce daně i žalovaný pochybili, když tvrdili, že žalobci nepřislušelo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 ZDPH. Má za to, že jejich závěr je v rozporu se soudní judikaturou, protože žalovaný argumentoval tím, že dle kupních smluv vlastnické právo předmětu dodání přechází na kupujícího až zaplacením kupní ceny - argumentoval občanským zákoníkem. Na toto ale dle žalobce český občanský zákoník nedopadá. K dodání zboží může dojít i bez jeho fyzického předání, není podstatné, jestli se jedná skutečně o vlastníka ve smyslu občanského zákoníku a není důležitá ani rychlost transakce, její účel, pohnutka či předem sjednaný navazující převod zboží. Dále zástupce žalobce uvedl, že se žalovaný nevypořádal s námitkou, že se převod vlastnického práva mohl týkat pouze zdaňovacího období srpen 2016, ale ne zdaňovacího období červenec 2016, protože to se částečně vztahovalo k dokladům na přijatou platbu, kde byl odpočet uplatňován z přijatých zálohových plateb. V době přijetí těchto zálohových plateb nedošlo a ani nemohlo dojít k uskutečňování zdanitelných plnění a k realizaci celého obchodního případu. Závěrem zástupce žalobce navrhl, aby soud obě rozhodnutí žalovaného zrušil.
39. Žalovaný odkázal na svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. Zopakoval, že nedošlo k žádným vadám řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
40. Návrhy na provedení důkazů soud zamítl, neboť se jednalo o listiny, které jsou součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vycházel a jehož obsah s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Po poradě senátu bylo jednání odročeno na 27. 1. 2023 za účelem vyhlášení rozsudku.

## VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

41. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
42. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
43. Správce daně vydal na základě Zprávy výše uvedené platební výměry, jimiž žalobci neuznal nárok na odpočet daně v celkové výši 13 295 207 Kč uplatněný na základě daňových dokladů přijatých od dodavatelů KOV Projekt a Poličské strojírny v předmětných obdobích, neboť dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínky nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná období (dále jen „ZDPH“), neboť šetřená plnění fakticky nepřijal a ani se na nich nepodílel. Dále správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal uskutečnění dodání zboží na výstupu společnosti STV GROUP podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH a § 13 odst. 1 ZDPH, avšak byl povinen daň z deklarovaných plnění přiznat, neboť vystavil daňové doklady, na kterých tuto daň uvedl. Žalobce reagoval žádostí o prodloužení lhůty. Žalovaný žádosti nevyhověl, avšak v rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti v souladu s § 6 odst. 1 a 4 DŘ vyčkal s vydáním rozhodnutí o odvolání do doby uvedené žalobcem v žádosti o prodloužení lhůty. Podání žalobce doručené po lhůtě stanovené v Seznámení pak žalovaný posoudil jako doplnění odvolání.
44. Dne 30. 8. 2019 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, jímž podanému odvolání nevyhověl, avšak platební výměry pro pochybení prvostupňového správce daně změnil. Jelikož lhůtu uvedenou v Seznámení nebylo možné prodloužit, vydal žalovaný současně s žalobou napadeným rozhodnutím také rozhodnutí č. j. 35448/19/5300-21441-711676 o zastavení řízení, jímž zastavil řízení zahájené výše uvedenou žádostí o prodloužení lhůty.
45. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
46. Dle § 5 odst. 3 DŘ „[s]právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob [...] v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“
47. Dle § 7 odst. 1 DŘ, „[s]právce daně postupuje bez zbytečných průtahů.“
48. Dle § 8 odst. 1 DŘ, „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“

49. Dle § 36 odst. 5 DŘ, „[l]hůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.“
50. Dle § 63 odst. 1 DŘ, „[o] důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.“
51. Dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, „[s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
52. Dle § 111 odst. 2 DŘ, „[d]o doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.“
53. Dle § 115 odst. 2 DŘ, „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“
54. Dle § 115 odst. 3 DŘ ve znění zákona č. 111/2019 Sb., „[l]hůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.“
55. Dle § 115 odst. 3 DŘ, ve znění zákona č. 366/2022 Sb., „[l]hůta podle odstavce 2 nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.“
56. Dle § 115 odst. 4 DŘ, „[p]o uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“
57. Dle § 141 odst. 1 DŘ, „[z]jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku ubravit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“
58. Dle § 143 odst. 3 věty druhé DŘ, „[z]jistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2“.
59. Podle § 145 odst. 2 věty první DŘ, „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“.

60. Dle § 2 odst. 1 ZDPH, „[p]ředmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.“
61. Dle § 13 odst. 1 ZDPH, „[d]odáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“
62. Dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“
63. Dle 108 odst. 1 písm. i) ZDPH ve znění zákona č. 113/2016 Sb., „[p]řiznat daň jsou povinni osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.“
64. Na úvod soud považuje za vhodné poznamenat, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37).
65. Soud si je vědom, že žalovaný dostojí své přezkumné povinnosti i tak, že pouze doplní odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou v takovém případě vyplněny odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, které tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek s rozhodnutím o odvolání (rozsudek NSS č. 6 As 161/2013-25).
66. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je neuznaný nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH z plnění od dodavatelů KOV Projekt a Poličské strojírny, a dále neprokázání uskutečnění dodání zboží na výstupu společnosti STV GROUP podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH a § 13 odst. 1 ZDPH.
67. Soud o věci uvážil následovně.
68. *První žalobní námitkou* byla namítána nezákonnost daňové kontroly, neboť nedošlo k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. K této žalobní námitce soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, kde Nejvyšší správní soud, v souladu s autory odborné literatury, uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11*).“

69. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, NSS uvedl, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“
70. Odborná judikatura uvádí, že, „[j]akmile správce daně oznámí záměr zahájit daňovou kontrolu, měl by daňový subjekt započít s důkladnou přípravou na daňovou kontrolu. V rámci této přípravy by měl zejména vyhodnotit, které položky mohou představovat potenciální riziko doměrku, a dále by měl připravovat důkazní prostředky prokazující správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Důkladná příprava je nezbytná, neboť oznámení záměru zahájit daňovou kontrolu nemá žádné právní účinky, a daňový subjekt proto může případně opravit své daňové přiznání podáním dodatečného daňového přiznání, pokud zjistí nesrovnalosti, u kterých je zřejmé, že je v průběhu daňové kontroly nebude schopen obhájit.“ (Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 105, marg. č. 142.)
71. Důvodem, proč správce daně v projednávané věci nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 DŘ, ale přistoupil k zahájení daňové kontroly, měla být toliko skutečnost, že informace, kterými disponoval, nebyly dostatečně určité – správce daně měl na základě vlastní vyhledávací činnosti pouze dílčí pochybnosti o poslední známé dani; nemohl tedy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. S argumentací žalovaného i správce daně se soud zcela neztotožnil a má za to, že tak, jak se žalovaný s uvedenou odvolací námitkou vypořádal, nelze považovat za řádné odůvodnění, proč informace, kterými správce daně disponoval, nebyly dostatečně určité.
72. Ke shora uvedenému soud rovněž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9Afs 364/2018 – 76, ve kterém NSS uzavřel, že ani „procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost doměření daně“. I pokud v daném případě neměla být zahájena daňová kontrola a správce daně měl postupovat prostřednictvím výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, nejedná se o relevantní skutečnost, neboť případné procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení nemůže způsobit nezákonnost samotného doměření daně, nýbrž by mělo vliv pouze na stanovení penále. Vzhledem k tomu, že procesní pochybení namítané v první žalobní námitce nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neshledal soud tuto námitku důvodnou.
73. Druhou žalobní námitkou žalobce vymezoval, že nezákonnost daňové kontroly je dána také tím, že pracovník správce daně, který zahájil daňovou kontrolu, nebyl k tomuto pověřen, neboť ve správním spise absentuje písemné pověření. Rovněž tuto žalobní námitku shledal soud nedůvodnou, neboť v souladu s judikaturou NSS není úřední záznam o pověření předpokladem pro zákonnost takto zahájené daňové kontroly.
74. Konkrétně NSS v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 uvedl, že „[j]akkoliv se stěžovateli může zdát, že celá daňová kontrola je pro nedostatek prvotního pověření úředních osob nezákonná, není tomu tak. Daňový řád sice ukládá správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu, avšak novelou č. 458/2011 Sb. byl

*požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn.“ Dále k uvedenému argumentoval NSS důvodovou zprávou k předmětné novelizaci, dle které účelem stávající procesní právní úpravy bylo „zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhané úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).*

75. V tomtož rozsudku NSS následně uvedl, že absence prvotního pověření neměla „vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Přestože tehdejší právní úprava předvídala vyhotovení úředního záznamu, jeho smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (obdobně viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 AfS 37/2015-59). Ze správního spisu sice není patrné, zda tito zaměstnanci při zahájení daňové kontroly stěžovateli předložili své služební průkazy, avšak pokud jejich oprávnění jednat jménem správce daně stěžovatel nevyžadoval, nebylo předložení průkazů nezbytně nutné (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2012, čj. 1 As 25/2012-34, bod 28, obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, čj. 10 Ca 127/2005-41, č. 1087/2007 Sb. NSS). Naopak měl-li stěžovatel pochybnosti o jejich oprávnění za správce daně jednat, nebo pokud pochyboval o jejich nepodjatosti, mohl si od nich vyžádat jejich služební průkazy (§ 12 odst. 4 daňového řádu).“
76. Třetí žalobní námitkou žalobce namítal, že s kontrolním spisem bylo manipulováno, a proto se nemohl seznámit s úplným spisem a vyjádřit se ke všem skutečnostem a důkazům. Žalobce argumentoval nesrovnalostmi v počtech listů, ale neuvedl konkrétní dokumenty co do jejich obsahu, které ve spisu dle jeho mínění absentovaly. Soud se podrobně seznámil se správním spisem a pro posouzení věci neshledal žádné chybějící dokumenty, které by spis obsahovat měl a neobsahoval a jejichž případná absence by byla v rozporu se zákonem nebo bránila vydání napadeného rozhodnutí či řádnému přezkumu. Protože nebylo uvedeno, o jaké konkrétní dokumenty by se mělo jednat, jde o námitku obecnou, a proto ji soud ve stejném rozsahu obecnosti posoudil a shledal nedůvodnou. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného uvedeným v napadeném rozhodnutí (bod 98.) a ve vyjádření k žalobě (bod 16.), dle kterého „obě sestavy písemností, které zmiňuje žalobce, jsou sestavami správce daně, přičemž v jedné je číselně uveden počet listů příloh, tedy bez počtu listů samotné písemnosti, a v druhé sestavě (sestava postoupená se spisovým materiálem odvolacímu orgánu) je uveden počet listů celkově, tzn., počet listů samotné písemnosti i příloh. Pokud jde o počet listů (někdy žalobce zaměňuje počet listů s počtem stran) zaslaných žalobci v rámci korespondenčního nablížení do spisu, je třeba k tomu poznamenat (jak už ostatně žalovaný sdělil v žalobou napadeném rozhodnutí), že žalobci nebyly skenovány prázdné strany, a proto se počet listů jednotlivých písemností může lišit, což však neznamená, že by jednotlivé písemnosti obsahově nesouhlasily.“ Z těchto důvodů soud námitce manipulace se správním spisem nepřisvědčil.
77. Dále ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítal nezákonnost rozhodnutí o zastavení řízení, ke kterému uvádí, že toto napadl odvoláním, o němž dosud nebylo rozhodnuto. Dále

žalobce rozvádí svou argumentaci, podle které bylo zastavení řízení v rozporu se zákonem, neboť lhůtu uvedenou v Seznámení podle něj bylo možné prodloužit. K této žalobní námitce má soud za to, že ačkoliv žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když neprodloužil žalobci lhůtu pro vyjádření, fakticky vyčkal, až žalobce vyjádření podal, toto posoudil jako doplnění odvolání a v napadeném rozhodnutí se s argumenty žalobce uvedenými ve vyjádření vypořádal. Z těchto důvodů shledal soud i tuto námitku nedůvodnou, přestože procesní postup žalovaného byl v rozporu se zákonem; v konečném důsledku však neměla tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Obdobně dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Afs 212/2019-50, ve kterém je „[...]stanovení třídní lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění (později prodloužené na 7 dní) bez náležitého odůvodnění bylo v rozporu s § 32 odst. 2 a 3 daňového řádu (viz bod 34 rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2017, čj. 7 Afs 68/2017-36). Tato vada však neměla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, jelikož i ve zkrácené lhůtě se stěžovatelka vyjádřila [...]“

78. Žalobce *pátou žalobní námitkou* napadal, že mu nebyla poskytnuta možnost vyjádřit se k písemnostem, které byly v odvolacím řízení přerazeny z vyhledávací části do veřejné části spisu, neboť žalovaný však vydal Rozhodnutí o zastavení, jakož i napadené rozhodnutí ve věci samé dva dny po doručení kopií Písemností přerazených z vyhledávací části do veřejné části spisu. Žalobci tak nebylo umožněno využít svého základního procesního práva vyjádřit se ke všem skutečnostem a důkazům. Soud přisvědčuje žalobci, že z pohledu zákonnosti postupu správce daně musí být daňovému subjektu právo seznámit se se spisem zachováno; jedná se však o právo, nikoli povinnost, které daňový subjekt není povinen využít. V daném případě žalobce teprve v rámci své reakce na seznámení, která byla žalovaným vyhodnocena jako doplnění odvolání, učinil žádost o korespondenční nahlížení do spisu. Žalovaný na tuto žádost reagoval písemností ze dne 26. 8. 2019 a požadované písemnosti žalobci zaslal. Žalovaný nebyl povinen vyzvat žalobce podle § 115 DŘ, neboť písemnosti nepředstavovaly nové skutečnosti a důkazy, se kterými by bylo třeba žalobce seznámit – jednalo se pouze o úřední záznamy zaznamenávající nahlédnutí do kontrolních hlášení samotného žalobce, které byly součástí spisu, byť do té doby uložené v neveřejné části.
79. Soud uvádí souhrnně k prvním pěti žalobním námitkám, že byť správní orgány nepostupovaly zcela v souladu s ustanoveními upravujícími procesní postup stanovený zákonem, jak je uvedeno shora, je nezbytné mít na paměti, že procesní právo slouží k realizaci práva hmotného, k jeho lepšímu uplatnění, ke stanovení postupů správních orgánů, což ale neznamená, že by mělo být překážkou prosazování práva hmotného, naopak má umožňovat jeho spravedlivou realizaci. Nelze proto přehlížet hmotněprávní stránku věci, kterou soud považuje (i přes uvedené vady v procesním postupu) za řádně posouzenou. Jak uvádí, odborná literatura, „[j]e-li žaloba důvodná, soud zruší žalobou napadené správní rozhodnutí podle § 78 odst. 1 SŘS. Důvod pro zrušení bude dán ve dvou případech: je-li rozhodnutí nezákonné pro nesprávné posouzení otázek vyplývajících z hmotného práva nebo obsahuje-li tak závažné procesní vady, jež mohly mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí [...]ne každá drobná vada řízení a ne každá neúplnost při zjišťování skutkového stavu bude odůvodňovat kasaci správního rozhodnutí. Důvodem pro zrušení tak budou jen taková podstatná pochybení správního orgánu, která mohla mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí (na pozici strany), nebo takové vady, které by potenciálně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí mít mohly. Zjistí-li soud, že řízení před správním orgánem bylo

*zatíženo určitou procesní vadou, vždy musí dále hodnotit, zda popsaná vada mohla či nemohla mít vliv na zákonnost vydaného správního rozhodnutí. Jen v případě, že taková vada zákonnost vydaného rozhodnutí ovlivnit mohla, bude dán důvod ke kasaci správního rozhodnutí.*“ (Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.) Přesto, že na rozdíl od § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neobsahuje § 78 odst. 1 s. ř. s., podmínku existence podstatné vady, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí, je judikaturou (například rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51) aprobovaným závěrem, že i vada dle § 78 odst. 1 s. ř. s. musí být natolik podstatná, aby měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

80. V šesté žalobní námitce žalobce namítal, že v řízení před správcem daně i žalovaným byly porušeny základní zásady správy daní. Rozpor spatřoval žalobce se zásadami, dle kterých má správní orgán postupovat bez zbytečných průtahů, při dokazování posuzovat každý důkaz jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlíží ke všemu, co při správě vyšlo najevo, dodržovat princip neutrality a zásady proporcionality a legitimního očekávání. Námitka sedmá a osmá se vztahují ke hmotněprávnímu posouzení věci, kdy byl žalobcem namítán chybně zjištěný skutkový stav, nesprávné právní posouzení věci, neunesení důkazního břemene daňovými orgány. Sedmou žalobní námitkou žalobce namítal, že správce daně vstoupil do daňové kontroly v samotném počátku obchodních případů. Osmou žalobní námitkou pak namítal, že v momentě deklarovaného dodání zboží společnosti STV GROUP byl vlastníkem zboží a že správce daně a žalovaný postupovali v rozporu se soudní judikaturou.
81. K uvedenému soud konstatuje, že je skutečně ustáleně judikováno, v souladu s právní úpravou Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, že pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (srov. rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe).
82. Jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. 5 Afs 24/2016, *„pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Termín dodání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastník, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním*

*nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr Evropské unie mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, na který žalovaný a krajský soud případně odkázali.*“ (srov. též rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 8Afs 7/2021 – 35 a č. j. 8Afs 114/2020 – 72).

83. V daném případě však z provedeného řízení nevyplynulo, že by na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníkem ve smyslu § 13 ZDPH. Ze správcem daně zjištěného skutkového stavu vyplynulo, že stroje dodávali dodavatelé KOV Projekt a Poličské strojírny přímo společnosti STV GROUP, která měla v areálu Poličských strojírny pronajaty prostory. Námitka *šestá, sedmá a osmá* byla nad rámec shora uvedeného žalobcem uplatněna již v rámci podaných odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně. Žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění uvedených rozhodnutí (viz body 92-94 a body 79 - 91 napadeného rozhodnutí). Argumenty žalovaného i správce daně ob stojí, neboť jak jednotlivě, tak i ve vzájemném spojení tvoří ucelený okruh důvodů logicky vyjádřený, pro které má soud za to, že se zdanitelné plnění, jak jej tvrdí žalobce, neuskutečnilo. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného, s výjimkou shora uvedeného, za věcně správné a zákonné, a odkazuje na odůvodnění těchto rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

### VIII. Závěr a náklady řízení

84. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
85. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### 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 jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 27. ledna 2023

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu