



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **METTA, spol. s r. o., IČO 482 66 566**
se sídlem Za Strahovem 372/78, Praha 6
zastoupen Martinem Černým, daňovým poradcem
se sídlem Liberecká 10, Litoměřice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2019 č. j. 31342/19/5300-21442-712243

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, a to dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 1. 10. 2017, č. j. 7561164/18/2012-5021-107428, za zdaňovací období srpen 2014, kterým mu byla doměřena daň ve výši 105 000 Kč a stanoveno penále ve výši 21 000 Kč, a dodatečným platebním výměrem na DPH ze dne 4. 10. 2018, č. j. 7561953/18/2012-50521-107428, za zdaňovací období listopad 2014, kterým mu byla doměřena daň ve výši 105 000 Kč a stanoveno penále ve výši 21 000 Kč (dále též „předmětná zdaňovací období“), a dodatečný platební výměry (dále též „DPV“) potvrzeny.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že se žalobce zabývá ukládáním odpadu demoličních činností, mobilní recyklací, zemními pracemi a rekonstrukcemi

bytových domů a za předmětná zdaňovací období uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (reklamní a propagační služby) od společnosti PAVI s. r. o. DIČ CZ26018381 (dále jen „dodavatel“ nebo „PAVI“. Správce daně u žalobce zahájil dne 19. 10. 2015 kontrolu DPH na předmětná zdaňovací období, kdy na základě prověřování a hodnocení důkazů v průběhu daňové kontroly, shrnutých ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 9. 2018, č. j. 1975133/18/2201-61563-307393 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) uzavřel, že transakce s předmětným plněním přijatým od PAVI byly zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dodatečné platební výměry za předmětná zdaňovací období, proti nimž se žalobce odvolal a v odvolání uplatnil námitky, které se z části shodují s žalobními body, kdy uplatnil tvrzení o tom, že nebyla projednána zpráva o daňové kontrole, ani mu nebyla ke dni podání odvolání doručena, vznesl námitky týkající se dokazování a tvrdil, že správce daně neprovedl navrhované svědecké výpovědi, aniž by tento svůj postup odůvodnil, a brojil proti odepření nároku na odpočet daně s tím, že chybějící daň v řetězci nebyla identifikována u přímého dodavatele, jíž byla společnost PAVI, ale u společnosti předcházející. Žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal s poukazem na relevantní právní ustanovení a judikaturu správních soudů, zejména Nejvyššího správního soudu (dále též NSS), jak vyplývá ze strany 3 až 9 žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Žaloba.

3. Žalobce v žalobě předně uplatnil procesní námitky, kdy v *prvním* a z části *ve druhém* žalobním bodu namítal, že správce daně neprovedl důkaz svědeckou výpovědí jednatele dodavatele společnosti PAVI J. S. a bývalého jednatele společnosti S a T SPONZORING s. r. o. (poznámka soudu - dodavatel dodavatele PAVI), M. P., kdy jejich svědecké výpovědi mohly vyvrátit nebo potvrdit, jestli žalobce o řetězci dodávek věděl nebo nevěděl. Správce daně však svědecké výpovědi odmítl bez řádného odůvodnění, aniž by tušil, co svědci mohou vypovědět, a ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že svědecká výpověď svědka J. S. je nadbytečná, návrh svědecké výpovědi svědka M. P. ve zprávě o daňové kontrole vůbec ani nezminil. Žalobce měl za to, že svědecká výpověď se správci daně nehodila. Výsledky navržených svědků neprovedl ani žalovaný. Tím porušil § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“). Citoval ze svého vyjádření ke kontrolnímu zjištění správce daně ze dne 17. 9. 2018 a konstatoval, že správce daně v kontrolním zjištění popisuje určité skutečnosti, které údajně získal, ale ani jediný důkaz nepředložil daňovému subjektu, aby se mohl k těmto důkazům vyjádřit. K tomu žalobce poukázal na článek 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle které má každý právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Podle žalobce však správce daně nic nepředložil, jím uváděné skutečnosti nejsou přímým důkazem, pouze něco konstatuje, přitom své tvrzení je povinen prokázat.
4. V *druhém* žalobním bodu tvrdil, že správce daně postupoval v rozporu s § 42 daňového řádu, neboť neoznámil zástupci žalobce termín projednání zprávy o daňové kontrole. Vystavil platební výměry na předmětná zdaňovací období před projednáním této zprávy, a to účelově, protože dne 20. 10. 2018 končila lhůta pro doměření daně a platební výměry proto k tomuto datu nebyly odůvodněné dle § 147 odst. 4 daňového řádu.
5. Ve *třetím* žalobním bodu poukázal na stranu 7 bod 19 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že hmotněprávní podmínky byly odstraněny, tedy se zdanitelné plnění uskutečnilo. V předmětných platebních výměrech se však doměřuje i penále podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu, to se ale doměřuje pouze u doměřené daně. V daném případě ale správce žádnou daň nedoměřuje, neboť zdanitelné plnění se uskutečnilo.

6. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně shrnul průběh řízení a konstatoval, že předmětem sporu je otázka legálního uplatnění nároku na vyplacení nadměrného odpočtu na DPH. Ve vztahu k *prvnímu* žalobnímu bodu uváděl obdobně, jako v odůvodnění svého rozhodnutí, kdy zejména poukázal na § 92 odst. 2 daňového řádu s tím, že relevantní důkazní prostředky navrhované žalobcem provedl a pokud jejich provedení odmítl, pak tento krok odůvodnil tak, aby rozhodné skutečnosti pro zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, v čemž správce daně není vázán jen návrhy daňového subjektu. Zdůraznil, že žalobce v žalobě, stejně jako v odvolání, ani neuvádí, jaké konkrétní (dosud sporné) skutečnosti by měly být označenými důkazy prokázány a jaký vliv na rozhodnutí ve věci mělo neprovedení těchto důkazů. K tomu poukázal na judikaturu NSS a konstatoval, že výpověď svědka J. S. neprovedl pro jeho nadbytečnost, což odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole v reakci na vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění. V odůvodnění svého rozhodnutí již poukázal na ust. § 88 odst. 3 DŘ, podle kterého se daňový subjekt může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Jestliže tedy podá daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, může být v této fázi daňové kontroly navrženo provedení nových důkazů a dokazování doplňováno. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, nelze již další jeho doplnění navrhopvat. V případě žalobcem navrženým důkazním prostředkem (výslechem svědka) nedošlo ke změně kontrolních zjištění a správce daně tak mohl vydat zprávu o kontrole. Totéž se týká výsledku svědka M. P.
8. Žalovaný dále uvedl, že jediné pochybnosti měl správce daně v počátku řízení, kdy prověřoval naplnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet dle § 72 a na § 73 zákona č. 234/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Tyto pochybnosti však byly v průběhu řízení odstraněny, kdy žalobce prokázal, že se plnění uskutečnilo, jak deklaruje na daňových dokladech. Správce daně však detekoval existenci podvodu na dani a objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na DPH. Ve fázi prověřování účasti žalobce na podvodu na DPH již správci daně žádné pochybnosti nevznikly, proto byly svědecké výpovědi v další fázi řízení nadbytečné. Dále k tomuto žalobnímu bodu uváděl obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí včetně poukazu na judikaturu NSS a Ústavního soudu a doplnil, že odkaz žalobce na čl. 38 odst. 2 Listiny je nepřipadným, neboť zařazení tohoto článku v Listině (Hlava 5 – Soudní a jiná právní ochrana) upravuje právo jednotlivce na ochranu před soudem. Žalovaný k tomu poukázal na článek 4 odst. 1 Listiny a vzhledem k tomu, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích při zachování základních práv a svobod je takovým zákonem v dané věci daňový řád, kde se v § 9 odst. 1 uvádí, že správa daně je neveřejná, tzn., že informace a údaje poskytnuté daňovým subjektem mají zůstat skryty před veřejností a využity výlučně pro správu daní.
9. K námitce neprojednání zprávy o kontrole ve *druhém* žalobním bodu opětovně uváděl jako v odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že je třeba odlišovat dva okamžiky, a sice seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole. S poukazem na konkrétní judikaturu NSS konstatoval, že oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. V daném případě byl žalobce řádně seznámen s výsledky kontrolního

zjištění, ke kterým se vyjádřil. Správce daně formálně neukončil daňovou kontrolu, ale toto pochybení bylo napraveno v odvolacím řízení, a to v souladu s judikaturou NSS.

10. K *třetí* žalobní námitce poukázal na konstantní judikaturu, z níž vyplývá, že podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce daně použije ke své ekonomické činnosti. Dále musí daňový subjekt v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnil tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH.
11. Ve věci žalobce se plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech, ale zároveň správce daně detekoval existenci podvodu na dani a objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na dani. Proto správce daně nepřiznal nárok na odpočet plnění, které žalobce přijal od PAVI, tj. plnění zasažených daňovým podvodem, a dále zcela v souladu se zákonem a na základě výsledků daňové kontroly vydal předmětné platební výměry o doměření daně a stanovení penále, které žalobci vzniklo ze zákona podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu v plně stanovené výši. K doměření tak došlo jinak než na základě dodatečného daňového přiznání, a to z moci úřední na základě výsledků daňové kontroly dle § 143 odst. 3 daňového řádu.
12. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze.

13. Soud o věci jednal a rozhodoval bez nařízení ústního jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci řízení takový postup soudu akceptovali. Soud neprovedl důkazy navržené žalobcem, neboť jsou součástí spisového materiálu, který si soud od žalovaného vyžádal a z něhož při přezkumu zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného vychází. Jejich provedení by tak bylo nadbytečné.
14. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav. Soud jej proto jen ověřil z obsahu spisového materiálu a přistoupil k vypořádání žalobních bodů.
16. Z obsahu spisového materiálu, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i z vyjádření žalovaného k podané žalobě vyplynulo, že se žalobce zabývá ukládáním odpadu demoliční činností, mobilní recyklací, zemními pracemi a rekonstrukcemi bytových domů. Za předmětná zdaňovací období uplatnil nárok na odpočet DPH v rozsahu reklamě-propagační služby od svého dodavatele společnosti PAVI. Po provedené daňové kontrole za předmětná zdaňovací období na základě prověřování a hodnocení důkazů v jejím průběhu shromážděných, byla daňová kontrola zakončena zprávou o daňové kontrole, na jejímž základě správce daně dospěl k závěru, že transakce s plněním přijatým od PAVI byly zasaženy podvodem na dani, o které žalobce mohl a měl vědět. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (ze dne 1. 8. 2018, č. j. 1712522/18/2201-61563-305806), ke kterému se vyjádřil a mj. navrhl důkaz výsledkem svědka jednatele PAVI J. S. za účelem „odstranit pochybnosti správce daně“ (dne 17. 9. 2018, evidováno pod č. j. 1812522/18/2201-61563-305806). Poté byla vyhotovena zpráva o

daňové kontrole, v níž se správce daně vyjádřil mj. i k neprovedení výsledku svědka J. S. (dne 20. 9. 2018). Podáním ze dne 26. 9. 2018 žalobce doplnil vyjádření ke kontrolnímu zjištění a navrhl výslech svědka M. P. za účelem „odstranit pochybnosti správce daně“. Správce daně setrval na svém kontrolním zjištění a vydal dodatečné platební výměry za daná zdaňovací období, které žalobce napadl odvoláním (31. 10. 2018.). Pro pochybení správce daně byla zpráva o daňové kontrole projednána se zástupcem žalobce až v odvolacím řízení dne 11. 1. 2019), jak vyplývá z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 2303506/18/2201-61563-301231. Tímto dnem byla dle § 88 odst. 6 daňového řádu daňová kontrola ukončena. O odvolání proti DDPV rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

17. *První a druhá* žalobní námitka spolu úzce souvisí, soud je proto vypořádá společně a již na tomto místě uvádí, že neshledal závěry žalovaného správního orgánu k obdobným odvolacím námitkám v rozporu se zákonem. Soud k tomu připomíná znění ust. § 88 odst. 2, 3 daňového řádu v rozhodném znění, podle kterého „*Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. (3) Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*
18. V projednávané věci správce daně po provedené daňové kontrole zaslal zástupci žalobce výslech kontrolního zjištění k vyjádření ve stanovené lhůtě s poučením, že nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledků kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. Ve vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění žalobce nesouhlasil se závěry správce daně a uvedl, že to, co je mu kladeno za vinu nepatří do sféry jeho vlivu, nemohl znát celý obchodní řetězec, poukázal na to, že měl s PAVI uzavřenou písemnou smlouvu, tato společnost není a nebyla nespolehlivým plátcem, měla ve sbírce listin zveřejněny účetní závěrky a vůči správci daně řádně plnila na DPH svoje povinnosti.
19. Správce daně na jednotlivé výtky (nejen) reagoval ve zprávě o daňové kontrole a zdůraznil, že v kontrolním zjištění jasně oddělil hodnocení bodem a) kde uvedl důkazní prostředky, svědčící pro existenci řetězového obchodního modelu, a bodem b) v němž provedl hodnocení, zda žalobce o tom, že přímá plnění zatížené daňovým podvodem mohl vědět či nikoli. Dále správce poukázal na zjištění u dodavatele žalobce PAVI, zejména na silně nadhodnocené ceny za poskytovanou reklamní činnost a jiné skutečnosti, v kontrolním zjištění specifikované, které, pokud by žalobce jednal s rozumnou obezřetností, musel zjistit a učinit taková opatření, jimiž by efektivně své účasti na daňovém podvodu zabránil. Prověřování obchodního partnera v rozsahu, jaký žalobce uvedl, shledal správce daně při existenci nestandardních okolností obchodního vztahu žalobce s PAVI za zcela nedostačující.
20. K návrhu výsledku svědka jednatele PAVI J. S. správce daně konstatoval, že takový výslech považuje za nadbytečný s ohledem na důkazy, které shromáždil v průběhu daňové kontroly, jejichž hodnocení provedl, a považuje je za dostačující pro závěr, k němuž dospěl provedeným dokazováním a jež je zakomponován ve zprávě o daňové kontrole.
21. Lichá je proto námitka žalobce, že se správce daně ani žalovaný návrhem výsledku svědka J. S. nezabývali.

22. Vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole byla vyhotovena dne 20. 9. 2018, nemohl v reakci na doplňující vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění (ze dne 26. 9. 2018) správce daně v již vyhotovené zprávě o daňové kontrole uplatnit své stanovisko k návrhu žalobce výsledkem svědka M. P. (bývalého jednatele společnosti S & T SPONZORING s. r. o. - dodavatele žalobce - PAVI). Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí skutkovým zjištěním a závěrům správce daně plně přisvědčil, porušení ust. § 92 DŘ se tak nedopustil.
23. Je pravdou, že zpráva o daňové kontrole byla v důsledku procesní vady v postupu správce daně projednána až v odvolacím řízení dne 11. 1. 2019. Uvedené však nic nemění na zákonnosti postupu správce daně a závěrech žalobou napadeného rozhodnutí (bod 14 až 20), jak je shrnul žalovaný ve vyjádření k žalobě, kde s poukazem na shora citované ust. § 88 odst. 3 DŘ uvedl, *„že se daňový subjekt může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Jestliže tedy podá daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, může být v této fázi daňové kontroly navrženo provedení nových důkazů a dokazování doplňováno. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, nelze již další jeho doplnění navrhopvat. V případě žalobcem navrženým důkazním prostředkem (výsledkem svědka) nedošlo ke změně kontrolních zjištění a správce daně tak mohl vydat zprávu o kontrole.“*.
24. Stanovisko k návrhu výsledku svědka Poláka, resp. obou svědků, vyjádřil proto žalovaný právem až v žalobou napadeném rozhodnutí (bod 17 a zejména bod 19), na něž soud pro stručnost odkazuje. Jen pro úplnost soud uvádí, že žalovaný se znalostí skutkového stavu měl navržené svědecké výpovědi za nadbytečné s ohledem na důkazy, shromážděné správcem daně v průběhu daňové kontroly. Žalovaný poukázal i na důvod návrhu výsledků svědků, jimiž bylo odstranění pochybností správce daně. K tomu zdůraznil, že jediné pochybnosti měl správce daně v počátku řízení, kdy prověřoval naplnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet dle § 72 a 73 zákona o DPH. Ty však byly v průběhu řízení odstraněny, neboť daňový subjekt prokázal, že se prý uskutečnilo tak, jak deklaruje na předložených daňových dokladech, avšak správce daně detekoval existenci podvodu na dani a objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na dani a v této fázi prověřování účasti žalobce na podvodu na DPH již správce daně žádné pochybnosti nevznikly (bod 19 až 20).
25. Lze tak uzavřít, správce daně neodmítl návrh svědecké výpovědi jednatelem PAVI J. S. bez řádného odůvodnění a nestalo se tak ani ve vztahu k návrhu svědecké výpovědi M. P. Procesním pochybením správce daně nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána, ale stalo se tak v odvolacím řízení v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal. Na rozhodnutí správce daně a žalovaného je třeba hledět jako na jeden celek a vzhledem k tomu, že žalovaný procesní vady v odvolacím řízení napravil, nemohla se tato okolnost stát důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, neboť nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Formálním pochybením správce daně totiž nebylo žalobci upřeno právo seznámit se s hodnocením důkazních prostředků, celým provedeným šetřením správce daně a se závěry správce daně. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je již pouhým jejím formálním zakončením (obdobně rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45).
26. Neopodstatněné jsou i námitky žalobce o neseznámení jeho zástupce s termínem projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 42 daňového řádu. Jak již bylo dříve uvedeno, žalovaný odstranil procesní pochybení správce daně v průběhu odvolacího řízení,

jak vyplývá z protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 1. 2019, č. j. 2303506/18/2201-61563-301231. Žalovaný přitom k obdobné odvolací námitce s poukazem na relevantní judikaturu (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39) zdůraznil, že je třeba při ukončení daňové kontroly od sebe odlišovat dva okamžiky, a sice seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, kdy seznámení se zprávou o daňové kontrole je již formálním zakončením daňové kontroly (srovnej shora citovaný rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36). Rozhodné je, že oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly.

27. V projednávané věci byl žalobce, jak vyplývá z předně uvedeného, řádně seznámen s výsledky kontrolního zjištění, ke kterému se vyjádřil a žalobci tak nebyla upřena jeho práva, neboť byl s výsledky kontrolního zjištění a jejich hodnocením správcem daně seznámen a byla mu dána možnost se vyjádřit. Samotná skutečnost, že žalobce s hodnocením správce daně, jakož i jeho stanoviskem k vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění nesouhlasí, nemůže být bez dalšího důvodem pro vyslovení nezákonnosti postupu správce daně a žalovaného, který postup správce daně aproboval. Na podkladě spisového materiálu, jakož i kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole ve spojení s žalobou napadeným rozhodnutím je totiž zřejmé, z jakých důvodů tak oba správní orgány učinily, jaké okolnosti a skutková zjištění je k jejich závěrům vedly a z jakých podkladů vycházely ve svém stanovisku o nadbytečnosti důkazů, které ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění žalobce uvedl. Soud zdůrazňuje, že při projednání zprávy o daňové kontrole dne 11. 1. 2019 byla žalobci tato zpráva předána, a to v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75). K tomu soud dodává ve shodě se žalovaným (bod 16), že odmítnutí zástupce žalobce zprávou o daňové kontrole podepsat, dokud nebude vyřízena jeho stížnost, kterou uplatnil při ústním jednání dne 11. 1. 2019 dle § 261 daňového řádu, nemá dle § 88 odst. 6 daňového řádu vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Nadto byla stížnost vyřízena jako nepřipustná (vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 17125/19/5100-41457-712276) s tím, že tuto stížnost žalobce podal v průběhu odvolacího řízení, kdy měla možnost využít jiný prostředek ochrany. Prvostupňová rozhodnutí, resp. dodatečné platební výměry na DPH za rozhodná období tak nelze považovat za rozporné s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu, jak žalobce tvrdil, pro nedostatek odůvodnění, neboť v projednávané věci došlo ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, pročez se považuje za odůvodnění zpráva o daňové kontrole.
28. Důvodem pro zrušení se nestala ani námitka uplatněná žalobcem ve *třetím* žalobním bodu, v němž poukazoval na bod 19 žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že pokud byly pochybnosti o naplnění hmotně-právních podmínek odstraněny, znamená to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, a penále nemělo být doměřeno. Soud k tomu v souladu se stanoviskem žalovaného (bod 28 a následující vyjádření k žalobě) poukazuje na obsah spisového materiálu a namítaný bod 19 rozhodnutí žalovaného, z nichž je patrné, že pochybnosti správce daně, který v počátku řízení prověřoval naplnění hmotně-právních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH, byly v průběhu řízení odstraněny, neboť žalobce prokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak deklaruje na předložených daňových dokladech. Správce daně však detekoval existenci podvodu na dani a objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na dani, jak v podrobnostech uvádí zpráva o daňové kontrole a výsledek

kontrolního zjištění. Právě z tohoto důvodu správce daně nepřiznal žalobci nárok na odpočet z plnění, které přijal od PAVI, tj. z plnění zasažených daňovým podvodem. Dodatečné platební výměry za rozhodná zdaňovací období vystavené podle § 147 a § 143 daňového řádu pak svědčí o doměření daně po daňové kontrole, kdy správce daně v souladu s ustanovením § 251 odst. 1 písm. b) téhož zákona uložil žalobci zaplatit penále v zákonem stanovené výši, neboť dodatečné platební výměry byly vydány z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly ve smyslu § 143 odst. 3 daňového řádu. Lze tak přisvědčit žalobci, že penále bylo uplatněno z doměření daně. Stalo se tak ale v souladu se zákonem, který takovou povinnost správci daně ukládá v ustanovení § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého *„daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměření daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li snižován daňový odpočet“*.

V. Závěr a náklady řízení.

29. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

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.

Praha 25. října 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu