



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce J. B.**, bytem B., P. T. 831, zastoupeného Mgr. Ing. Jarmilou Sedláčkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Přeštice, Masarykovo náměstí 110, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 431/27, o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.9.2016, č.j. 38478/16/5200-10422-711138,**

t a k t o:

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8.9.2016, č.j. 38478/16/5200-10422-711138 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“), ze dne 23.12.2015, č.j. 1849107/15/2304-50522-402698 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), tak, že žalobci byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dál jen „*zákon o daních z příjmů*“) a v souladu s § 143, § 147 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dál jen „*daňový řád*“), doměřena podle daňových pomůcek za zdaňovací období roku 2009 daň ve výši 322.770 Kč, ztráta ve výši - 508.076 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a doměřené daňové ztráty v celkové výši 69.634 Kč.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci na dani z příjmů doměřena podle daňových pomůcek za zdaňovací období roku 2009 daň ve výši 322.770 Kč, ztráta ve výši - 508.076 Kč

a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a doměřené daňové ztráty v celkové výši 89.957 Kč.

II. Žaloba

Žalobce uvedl, že správce daně i žalovaný dospěl k závěru, že žalobce prostřednictvím J. Č., který disponoval plnou mocí od žalobce, obdržel částky uvedené na pokladních dokladech vztahujících se k vystaveným fakturám (celkem 38 faktur ZP Kovošrot s.r.o., 4.703.903 Kč a 5 faktur V. K., 611.068 Kč), a to za stavu, kdy správce daně výslovně konstatoval, že se nepodařilo prokázat, že došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb (souběžně s kontrolou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 probíhala kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2009 a v rámci této kontroly se v Příloze č. 1 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole č.j. 856050/15/2303-60561-401899 konstatuje, že nebyl prokázán předmět a rozsah plnění za prokázaný). Žalobce trvá na tom, že plné moci jsou nesrozumitelné a neurčité a z toho důvodu absolutně neplatné, zmocňují p. J. Č. k provádění úkonů jménem firmy, aby jménem firmy nakupoval a prodával zboží a zajišťoval služby, podepisoval s tím spojené dokumenty a projednával obchodní věci. Předpokladem určitosti takové plné moci je, vedle nezaměnitelného označení osob zmocněnce a zmocnitele, také přesné vymezení rozsahu zmocněncova oprávnění. Právní vztah zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem vzniká uzavřením dohody o plné moci. Vlastní plná moc je pouze jednostranný právní úkon zmocnitele, určený (adresovaný) třetí osobě (třetím osobám), v němž zmocnitel prohlašuje, že si zvolil zmocněnce, aby ho zastupoval v rozsahu uvedeném v této plné moci, plná moc z hlediska obsahu právního úkonu představuje toliko osvědčení (průkaz) o zastoupení, vzniklém na základě dohody o plné moci (zastoupení či zmocnění). Touto dohodou o plné moci měla být p. Č. předložená Dohoda o pracovní činnosti ze dne 15.4.2009, se kterou byl žalobce seznámen teprve v průběhu daňového řízení, nikdy před tím ji ani neviděl, ani nepodepsal, jde o kopii falsa. Mezi žalobcem a p. Č. nebyl tedy založen žádný právní vztah. Dohoda o pracovní činnosti podepsaná dne 15.4.2009 se odkazuje v „náplni“ práce, kterou měl p. Č. pro žalobce vykonávat na přílohu - právě plnou moc. Tato plná moc byla avšak podepsána až dne 20.4.2009, nemohla být tedy přílohou Dohody o pracovní činnosti. Dále je velmi nepravděpodobné, že by zaměstnanec J. Č. nepožadoval od svého zaměstnavatele mzdu, přihlášení k sociálnímu a zdravotnímu pojištění, mzdový list, zápočtový list a další evidenční dokumenty v pracovněprávním vztahu obvyklé. Pan Č. nemá ani žádné potvrzení o vyplacených mzdách ani žádný jiný důkaz o jeho pracovněprávním postavení k žalobci. Přičemž mzda, plat nebo odměna za práci je jedním ze základních definičních znaků závislé práce ve smyslu § 2 odst. 4 zákoníku práce. Zákon vylučuje, aby závislá práce v pracovněprávním vztahu byla konána bez úplaty, ale rovněž stanoví, že mzda, plat i odměna z dohod jsou plněním za výkon práce, nikoliv plněním za pouhou existenci pracovněprávního vztahu. Z uvedeného tedy plyne, že pracovněprávní vztah bez úplaty nemůže vzniknout, a tedy že závislá práce nemůže být vykonávána bez nároku na odměnu. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2012, č.j. 4 Ads 175/2011-92. Těmito zásadními nesrovnalostmi popsány v odvolání se žalovaný vůbec nezabýval, namísto toho nově konstatoval, že podpisem J. Č. na plné moci, kterým plnou moc přijímá, byla nahrazena dohoda o plné moci. Žalovaný má za prokázané, že plné moci jsou platné a že tedy J. Č. činil úkony, k nimž byl zmocněn, jménem daňového subjektu po právu, avšak nijak se nezabýval rozsahem ani dobou trvání zmocnění. Žalobce v podání ze dne 21.2.2015 sdělil, že plnou moc poté, co si uvědomil, že p. Č. jedná jeho jménem, aniž by byl mezi nimi založen právní vztah, vypověděl telefonicky v červnu 2009, druhou plnou moc pak dne 1.11.2009, a to i přes to, že plná moc je pro její neurčitost a nesrozumitelnost absolutně

neplatná a mezi žalobcem a p. Č. žádný právní vztah nevznikl. Toto sdělení koresponduje s výpovědí žalobce před správcem daně (protokol ze dne 21.5.2013). Správce daně opakovaně sdělil, že v protokolu ze dne 21.5.2013 žádnou takovou informaci nenalezl, informací ze dne 21.2.2015 se vůbec nezabýval, toto tvrzení daňového subjektu zcela ignoroval, nijak ho neověřil, ačkoli je v dané věci zásadního významu, k této argumentaci se nijak nevyjádřil v napadeném rozhodnutí ani žalovaný.

Žalobce dále konstatoval, že žalovaný se nezabýval ani touto další argumentací žalobce. Jednáním zmocněnce vznikají práva a povinnosti zmocniteli tehdy, jestliže zmocněnec jednal v mezích oprávnění zmocnitele zastupovat (§ 32 občanského zákoníku), jakož i v případě, že zmocněnec překročil své oprávnění z plné moci, neoznámil-li zmocnitel druhé straně bez zbytečného odkladu svůj nesouhlas s jednáním zmocněnce (§ 33 občanského zákoníku). Za situace, kdy zmocněnec překročil své oprávnění jednat za zmocnitele nebo kdy osoba jednala za jiného bez plné moci, je z tohoto jednání zavázán zmocnitel, jen jestliže právní úkon bez zbytečného odkladu schválil, takový právní následek však nemůže nastat, jestliže druhá strana o nedostatku plné moci věděla (§ 33 občanského zákoníku). K žádnému dodatečnému schválení právních úkonů učiněných p. Č. ze strany žalobce nedošlo.

Žalovaný se dle žalobce dostatečně nezabýval ani odvolacími důvody týkajícími se rozsahu zmocnění. J. Č. byl, připustí-li žalobce platnost plné moci v období mezi jejím uzavřením a výpovědí, zmocněn pouze k tomu, aby „*jménem firmy prováděl všechny úkony v obchodním a to v plném rozsahu neomezené plné moci, aby žalobce zastupoval při veškerých jednáních, aby nakupoval a prodával zboží a zajišťoval služby a s tím spojené veškeré dokumenty podepisoval a obchodní věci firmy projednával*“. J. Č. nebyl zmocněn k tomu, aby vyráběl fingované daňové doklady za účelem uplatnění odpočtu DPH a „výroby“ nákladů daně z příjmů příjemců těchto daňových dokladů, v daném případě společnosti ZP Kovošrot s.r.o. a V. K. Žalobce rovněž nezmocnil p. Č. k přijímání hotovosti. Ani jeden z dotčených subjektů neprokázal při výsledcích ani místních šetřeních žádné z deklarovaných plnění, přitom to bylo v jejich zájmu, neboť tyto daňové subjekty si nárokovaly odpočet DPH a tyto daňové subjekty uplatnily J. Č. „vyrobené“ doklady ve svém účetnictví, když měly charakter daňových nákladů. V jejich zájmu bylo potvrdit veškerá plnění, což také učinily, ale jedinými důkazy, kromě J. Č. „vyrobených“ daňových dokladů, byla právě jen jejich tvrzení, že se plnění uskutečnila. Platby za plnění probíhaly podle těchto subjektů zásadně hotovostně, skladová evidence je nepoužitelná, žádné jiné osoby u plnění nikdy nebyly, na žádné dodavatele ani dopravce si J. Č. ani zúčastněné daňové subjekty nevzpomněly atd. Za tohoto skutkového stavu správce daně, který kontrolu žalobce prováděl, konstatoval výslovně a opakovaně, že se nepodařilo prokázat, že došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb (jak již výše uvedeno, souběžně s kontrolou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 probíhala kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2009 a v rámci této kontroly se v Příloze č. 1 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole č.j.856050/15/2303-60561-401899 konstatuje, že nebyl prokázán předmět a rozsah plnění za prokázaný). Žalovaný bez jakékoli změněné argumentace vzal za prokázané, že výpovědí P. H. a V. K. byla potvrzena obchodní spolupráce s žalobcem a předání hotovosti p. Č., a to přes již výše popsání zjištění správce daně (viz např. str. 10 a 11 Zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty č.j. 360385/15/2304-60561-400762, tj.: „*V průběhu daňové kontroly tedy nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění, neboť nebyl prokázán rozsah a předmět uskutečněných plnění. Z jednání uskutečněných s daňovým subjektem se nepodařilo zjistit žádné skutečnosti k podnikatelské činnosti.*“ A dále: „*V průběhu provádění daňové kontroly se nepodařilo prokázat přepravu materiálu (zboží) k odběratelům. Daňový subjekt žádné vozidlo nevlastnil, žádné doklady týkající přepravy*

uskutečněné další osobou nepředložil. O způsobu provádění přepravy daňový subjekt neuvedl žádné podrobnosti, neboť vše zařizoval dle jeho tvrzení pan Č. Pan Č. v protokolu o výsledku svědka č.j.: 1527041/13/2304-05401-400762 byl v případě otázek týkajících se provádění přepravy značně nekonkrétní. Uvedl např. že konstrukce byla z Prahy odvezena červeným Volem, ale komu patřilo, již nevěděl. Na otázku: „Kdo zajišťoval přepravu fakturovaného zboží?“ odpověděl, že si to bohužel nevybavuje. Také v případech, kdy měl provádět přepravu přímo pan Č., odpovídal na otázky ohledně provádění přepravy značně nejasně. Uvedl, že přepravu asi prováděl; jakým vozidlem si nepamatoval; předpokládal, že vozidlo řídil; zda byly záznamy o provozu vozidla, si nevzpomínal. Na přepravu dřeva pro V. K. si také nevzpomněl (ani odkud a kam), kdo ji objednával, nevěděl, nepamatoval se. Taktéž ZP Kovošrot Klatovy s.r.o. neměla žádné doklady o provádění přepravě materiálu (zboží) nakupovaného od daňového subjektu, kterou prováděla vlastními vozidly. Na dodacích listech, které byly přílohou faktur, byla uvedena pouze registrační značka vozidla, jež mělo přepravu provádět. Žádné další informace o přepravě nebyly nikde uvedeny - místo nakládky, místo vykládky, jméno řidiče. Evidenci o provozu vozidel (tzv. stazky) ZP Kovošrot s.r.o. nevedla, tachografická kolečka nejsou k dispozici. Toto vyplynulo jednak z výsledků svědků ZP Kovošrot s.r.o. (P. H., T. H., J. E.), tak i z šetření provedeného Územním pracovištěm v Klatovech (protokol č.j.:1688417/13/2308-05400-401594).“ Dle daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je především povinen zjistit skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti. V daném případě správce daně na toto v závěru daňové kontroly nepochopitelně zcela rezignoval, když náhle namísto provádění dokazování uskutečnění plnění dospěl k závěru, že žalobce byl povinen zdanit částky uvedené na dokladech, které byly zajištěny u správcem daně tvrzených odběratelů žalobce, a to ZP Kovošrot s.r.o. a u V. K., a jejichž převzetí potvrdil J. Č., a to za situace, kdy až do konce listopadu 2014 dokazování uskutečnění plnění prováděl, žalobce se ho aktivně v rámci zásady součinnosti účastnil. Tímto myšlenkovým zvratem odůvodnil neprovedení objasnění vlastnictví kolového nakladače ATLAS Kovošrotem České Budějovice, když žalobcem byla zjištěna zásadní informace, že tento nakladač nebyl pojat do soupisu majetkové podstaty společnosti Kovošrot České Budějovice, která v období údajného prodeje byla v úpadku řešeném konkursem (zdroj www.justice.cz). Nebyly provedeny výsledky insolvenčního správce ani jednatele Kovošrot České Budějovice s.r.o., ačkoli to žalobce výslovně žádal, jejich výsledek měl objasnit, zda J. Č. v tomto konkrétním případě prováděl úkony v obchodním a to v plném rozsahu neomezené plné moci, zastupoval žalobce při veškerých jednáních, nakupoval a prodával zboží a zajišťoval služby a nebo zda jen vyráběl daňové doklady, které nijak nesouvisí s nákupem a prodejem zboží nebo službami. Výše popsáním šetřením mělo být prokázáno, že žalobce tento nakladač nekoupil, a tak ho nemohl ani prodat, a že tedy nedošlo k žádnému plnění. Z logiky věci pak plyne, že nedošlo-li k plnění služeb - zboží, nemohlo dojít ani k úhradě za toto zboží - služby. Nešlo tedy o opatrování daňových dokladů k uplatnění daňových výdajů, jak tvrdil správce daně, ale o verifikaci dokladů vystavených p. Č. ve prospěch žalobce. Žalovaný i v tomto případě rezignoval na svou povinnost zjistit skutkový stav tak, aby o něm nebyly důvodné pochybnosti a neshledal žádné pochybení správce daně při provádění důkazů. Přeprava kolového nakladače byla dle faktury uskutečněna z Klatov do Českých Budějovic, nikoli naopak, provedenou přepravu žalovaný považuje za důkaz dodání stroje žalobcem. Žalobce dále navrhl provést důkaz trestním spisem pana J. Č., V. K., popřípadě jiných osob v souvislosti s tímto daňovým řízením za účelem prokázání tvrzení žalobce, a to zejména toho, že nebylo uskutečněno žádné plnění dodávek zboží nebo služeb pro V. K. a ZP Kovošrot s.r.o., a proto J. Č. nebyl zmocněn vystavit správcem daně vyjmenované doklady o uskutečněných plněních a za tato plnění přijatých platbách. Správce daně neshledal důvody

pro provedení navržených důkazů, neboť dospěl k závěru, že žalobce byl povinen přiznat příjmy, které obdržel a které jsou předmětem daně z příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce však žádné platby nepřijal, to nebylo prokázáno žádným dokladem, eventuální přijetí hotovosti p. Č. nelze považovat za plnění žalobci, neboť k tomu, jak výše odůvodněno, p. Č. nebyl zmocněn. J. Č. nečinil žádné úkony, ke kterým by byl žalobcem zmocněn. Žalovaný tak porušil právní předpisy, když nepostupoval v souladu s § 8 daňového řádu, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Je povinností správce daně zjistit skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem, právní zjištění z takto zjištěného skutkového stavu, které správce daně dovodí, nesmí být v rozporu s tímto skutkovým stavem a při svém rozhodování nesmí správce daně porušit pravidla logického vyvozování. Žalobce se s výše uvedenou argumentací správce daně a žalovaného uvedenou v prvoinstančním rozhodnutí a napadeném rozhodnutí nemůže ztotožnit, neboť je založena na nedostatečném skutkovém zjištění a naprosté rezignaci správce daně a žalovaného postupovat v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu a z úřední moci zjišťovat všechny rozhodné okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně a v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu. Povinností správce daně je v souladu se zásadou materiální pravdy zjistit skutkový stav bez důvodných pochybností. Daňové řízení bylo správcem daně vedeno zcela jednostranně a ze spisu je patrné, že správce daně v souladu se zásadou materiální pravdy a zásadou vyhledávací řádně a objektivně nezjistil skutkový stav. Žalovaný má za to, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že všechny daňové doklady, které jsou předmětem zjištění správce daně, byly vystaveny J. Č. na základě zmocnění žalobcem, a zároveň správce daně výslovně udává, že se v řízení neprokázalo, že by k uskutečnění na daňových dokladech uvedených zdanitelných plnění došlo. Správce daně a žalovaný tak zcela flagrantně porušili svoji povinnost zjistit skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem, když založili výsledek daňového řízení na výpovědi J. Č., osoby, která je zcela nedůvěryhodná, a na tvrzeních V. K. a P. H., osob, které spolu s J. Č. měly oproti žalobci na podvodném jednání prospěch. Nedůvěryhodnost J. Č. žalobce prokazuje zejména skutečností, že se dle jeho informací aktuálně nachází ve výkonu trestu odnětí svobody; vzhledem k neveřejnosti trestního řízení mu však není známo, za jaký trestný čin si J. Č. trest odnětí svobody odpykává, nicméně je toho názoru, že tato skutečnost je i přesto v daném řízení zcela zásadní, a proto navrhuje, aby si soud jako důkaz opatřil výpis z rejstříku trestů J. Č.

Žalobce dále uvedl, že správce daně na základě jeho tvrzení, že byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek uvedené v § 98 daňového řádu, stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek, a to tak, že pro stanovení výdajů použil výdaje dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. ve výši 60 % z příjmů. Proti tomu brojil žalobce s tím, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť žalobce nestíhalo břemeno tvrzení, neboť žádných příjmů nedosáhl. Žalovaný přisvědčil správci daně s tím, že břemeno tvrzení stíhalo žalobce na základě podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009. Toto přiznání, obdobně jako jiná přiznání (k DPH), žalobce nepodal. Správce daně stanovil k neprokázanému příjmu žalobce jako výdaj paušál dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. ve výši 60 % z těchto příjmů, s odůvodněním, že je z hlediska objektivitě značně problematické a zřejmě nereálné vyhledat srovnatelný subjekt, který by byl pro správce daně za dané situace akceptovatelný. Žalovaný správnost napadeného postupu potvrdil, jako jediné kritérium dle žalovaného je stanovení daně dostatečně spolehlivě ve smyslu § 98 odst. 4

daňového řádu, a toto kritérium dle žalovaného splněno bylo. Správce daně sice disponuje volným uvážením, jaké z pomůcek v konkrétním případě použít, a dále způsob, jak je použít a při dokazování vyhodnotit, je ovšem limitován tím, že tyto pomůcky musí mít racionální povahu, a i když se jedná o náhradní způsob stanovení daně, musí v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností a o to, aby výše daně byla stanovena správně, tj. především ve správné výši. K námitce žalobce, že správce daně nijak nespecifikoval, kdo je pro správce daně za dané situace akceptovatelný subjekt, jaká má splňovat kritéria. Správce daně neprokázal ani skutečnost, že by nějaký subjekt s obdobnou činností v roce 2009 použil výdajového paušálu, je to vysoce nepravděpodobné, neboť je známo, že dosahovaná marže na kovošrotu v roce 2009 byla velmi nízká, celé odvětví zaznamenalo historický propad výkupních cen, a to v souvislosti s celosvětovou krizí. Všechny společnosti zabývající se obchodem s kovovým šrotem, které žalobce z veřejně dostupných databází prověřil, v roce 2009 zaznamenaly ztrátu. Paušální výdaje ve výši 60 % by znamenaly marži min. 40 %, přitom by žalobce ale musel mít i jiné další náklady. Správce daně žalobci zdanil příjmy z prodeje železného šrotu, služeb potěžebních prací, úklidových prací, paličských prací a z prodeje zboží - náhradních dílů a oleje s tím, že vzhledem k absenci srovnatelného daňového subjektu stanovil výdaje ve výši 60 % dosaženého příjmu, tj. ve výši odpovídající paušálním výdajům z činnosti, kterou byl žalobce oprávněn provozovat na základě živnostenského oprávnění platného pro dané zdaňovací období. Takto stanovené pomůcky jsou v hrubém rozporu s požadavkem na maximálně možnou přesnost stanovené výše daně. Pro správce daně neměl být velký problém přiřadit relevantní výdaje k jednotlivým kategoriím zdaňované činnosti. Žalovaný potvrdil jako správnou takto použitou pomůcku, námitku žalobce, že dosahovaná marže na kovošrotu v roce 2009 byla velmi nízká, neboť celé odvětví zaznamenalo historický propad výkupních cen, odbyl tím, že žalobce neuvedl žádné takové konkrétní subjekty a dále že žalobce poskytoval i služby. Žalobce na to uvádí, že doměřené „příjmy“ ze služeb jsou v poměru k ostatním marginální a dále že fakt, že celé odvětví zaznamenalo historický propad výkupních cen, je všeobecně znám, správce daně má údaje k dispozici v rámci své úřední činnosti. Náhledem do zveřejněných závěrek v obchodním rejstříku se potvrzuje, že např. spol. Metfer Trading s.r.o., IČO 405 23 012, měla marži v roce 2009 15 %, provozní hospodářský výsledek je ve ztrátě, spol. ZP Kovošrot, IČO 279 89 836, která na transakcích s p. Č. participovala, vykázala v roce 2009 marži 29 %, provozní hospodářský výsledek je ve ztrátě, spol. Autometall Trade s.r.o., IČO 263 71 227, vykázala v roce 2009 marži 9 %, provozní hospodářský výsledek je v zisku, ale díky mimořádnému prodeji hmotného majetku. Správcem daně stanovená daň za použití pomůcek je nepřiměřeně vysoká a vůbec se neblíží realitě, jaká by byla při skutečném dodání předmětného zboží a služeb. Správce daně a žalovaný v souvislosti s použitím pomůcek pro stanovení daně argumentuje, že žalobce ani na výzvy nepředložil žádné doklady, aby mohl stanovit daň dokazováním, přestože správce daně sám uvádí, že v průběhu kontroly nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění, neboť nebyl prokázán rozsah a předmět zdanitelných plnění. Je tedy logické, že v případě nákupu a prodeje zboží, nelze-li prokázat zdanitelné plnění na výstupu, nelze prokázat ani zdanitelné plnění na vstupu. Tedy správce daně věděl, že předložení daňových dokladů na vstupu, k němuž vyzval žalobce, je pro daňový subjekt pro neexistenci plnění nemožné. Bylo tedy na správci daně, aby šetřením objasňoval skutkové otázky, zda byla vyvíjena obchodní činnost či nikoli, neboť je z průběhu řízení nanejvýš pochybná. Správce daně připustil, že jednání p. Č. mohlo být podvodné, ale podává, že v důkazní situaci, kdy podnikatelskou činnost vykonával zmocněnec žalobce a zejména kdy tento vydával jménem a na účet žalobce daňové doklady, je takové právní jednání účinné. S takovou konstrukcí žalobce zásadně nesouhlasí, znovu opakuje, že p. Č. neprováděl podnikatelskou činnost a k pouhému vydávání daňových dokladů nebyl zmocněn.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě po shrnutí dosavadního průběhu řízení a žalobních námitek uvedl, že s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí, a proto podává následující vyjádření, k čemuž připojuje, že skutkový stav a právní posouzení věci jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Tímto si tedy také na tyto podklady dovoluje odkázat a případně konkrétně uvést stranu napadeného rozhodnutí, kde je předmětná námitka řešena.

Žalovaný uvedl, že žalobce v rámci prvního žalobního bodu namítá, že plná moc jím udělená je nesrozumitelná a neurčitá. K tomuto nutno podotknout, že předmětné plné moci obsahují všechny náležitosti a co do svého obsahu jsou plné moci standardní a nevykazují žádné nedostatky. K údajné rozpornosti v datech dohody o pracovní činnosti ze dne 15.4.2009 a generální plné moci ze dne 20.4.2009 žalovaný podotýká, že generální plná moc nebyla nutnou přílohou k předmětné dohodě (v dohodě se o plné moci ničeho nehovoří, natož o podmíněnosti této dohody plnou mocí). Navíc v předmětné dohodě je uvedeno, že je tato účinná od dne 20.4.2009, což tedy spíše zdůvodňuje existenci plné moci až k tomuto datu (v opačném případě by se zmocněnec mohl sám zaměstnat). Vytýkané abscentující úkony před správou sociálního zabezpečení jsou pro řízení irelevantní, neb tyto nejsou předmětem řízení. Shora uvedené pak souvisí i s otázkou souběhu výkonu funkce generálního zmocněnce (fakticky osoby oprávněné jednat za zaměstnavatele) a zaměstnance či zkoumáním faktického výkonu úplatné činnosti, resp. vzniku příjmu na straně zaměstnance, kteréžto nejsou pro meritum sporu rozhodné. Žalovaný se pak s výše uvedeným žalobním bodem vypořádal na stranách 6 až 7 napadeného rozhodnutí. Nadto lze podotknout, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce udělil panu J. Č. plnou moc, výše uvedené pak žalobce uvedl jak orgánům činným v trestním řízení (jak sám doložil protokolem o trestním oznámení), tak i správci daně. Žalobce pak až v průběhu řízení o daňové kontrole započal tvrdit, že plné moci byly panu J. Č. vypovězeny telefonicky (přestože žalobce místy namítá jejich absolutní neplatnost), a to již k červnu 2009, k tomuto pak žalobce odkazuje na svou výpověď zaznamenanou v protokolu o ústním jednání ze dne 21.5.2013. V tomto protokolu však žalobce odpovídal na otázky o ukončení své podnikatelské činnosti, kdy tuto skutečnost spojoval až s rokem 2010. K výpovědi plné moci pak žalobce poukazuje také na písemnost ze dne 25.2.2014, kdy se jedná o vyjádření žalobce nazvané „*Uplatnění práv DS v rámci prováděné kontroly na DPFO a DPH zahájené 5.3.2012 Protokolem o zahájení č.j. 810/12/141930400741*“. V tomto pak žalobce tvrdí obdobné jako v nyní řešené žalobě. Žalobce pak v rámci řízení před správci daně nedoložil žádné důkazní prostředky vztahující se k údajné výpovědi plných mocí panu J. Č. Na závěr je pak nutno také připomenout zásadu právo náleží bdělým a skutečnost, že daňové tvrzení na dani z příjmu fyzických osob bylo podáno přímo žalobcem, který tímto svou daňovou povinnost výslovně a osobně tvrdil. Jedná-li se o namítaný rozsah a dobu trvání plné moci je zapotřebí připomenout, že se jedná o generální plnou moc s omezením vůči zcizování nemovitých věcí a zatěžování je „*věcnými břemeny a zástavbami*“. Lze tedy uzavřít, že se jedná o typovou generální moc, jež svým obsahem připomíná prokuru, a zmocněnec mohl na jejím základě prakticky neomezeně činit právní jednání za zmocnitele. „*Výrobu*“ falešných daňových dokladů a nákladů je pak nutno řešit v rámci náhrady škody, ať již v řízení civilním či adhezním řízení v rámci trestního řízení. K rozsahu plných mocí a relevantnosti jejich omezení pro třetí osoby (jiné daňové subjekty), žalovaný uvádí, že má-li být rozsah zmocněncova oprávnění jednat za zmocnitele nějakým způsobem omezen, musí být toto omezení výslovně vyjádřeno v plné moci (to vyžaduje princip ochrany dobré víry třetích osob). Jinak – jakkoliv vnitřně stanovená –

omezení nemají vůči třetím osobám žádné právní účinky. Jestliže plná moc žádná omezení nevykazuje, jde o plnou moc neomezenou, tj. zmocněnec jedná volně podle svého vědomí a svědomí. V takovém případě zmocnitele postihují všechna případná rizika, která z překročení pokynu daných zmocněnci vyplývají (o možnosti zmocnitele požadovat na zmocněnci náhradu škody, která mu byla porušením smluvní povinnosti zmocněncem způsobena – srovnej ustanovení § 32 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném v rozhodném období [dále jen „OZ“], ve spojení s § 420 OZ). Výše uvedené pak svědčí o irelevanci spojování generálně formulované plné moci, která vyvolává účinky erga omnes (vůči všem), s omezeními této plné moci vnitřním vztahem mezi zmocněncem a zmocnitelem založeným na základě dohody o plné moci s účinky inter partes ([pouze] mezi stranami). Jednání přičitatelné žalobci totiž standardně vyvěrá právě toliko z onoho „*průkazu*“, kterým se zmocněnec „*prokazuje*“ třetím osobám.

Žalovaný dále uvedl, že žalobce poukazuje na to, že správci daně neprovedli výsledky insolvenčního správce obchodní společnosti Kovošrot České Budějovice s.r.o. (IČO: 28060890) za účelem zjištění podrobností k obchodování se žalobcem a vlastnictví kolového nakládače ATLAS. K tomuto žalovaný odkazuje na obsah písemnosti č.j. 1675002/14 a v návaznosti na to písemnosti č.j. 1658209/14, které jsou součástí spisového materiálu a žalobce se s nimi v rámci nahlížení seznámil. K vlastnictví a prodeji tohoto kolového nakládače se vyjádřily i osoby spjaté s obchodní společností ZP Kovošrot s.r.o. (IČO: 27989836), jakož i přepravce. Všechny shodně uvedly, že se transakce i přeprava kolového nakládače uskutečnily. Výše uvedené pak tedy potvrdilo fakticitu uskutečnění deklarovaného plnění. Za těchto okolností jsou pak případná formální pochybení v daňovém dokladu irelevantní (přeprava z Klatov do Českých Budějovic či naopak). K požadavku na prověření si trestního spisu pana J. Č. a V. K. a případně jiných osob, je nutné podotknout, že pokud by se před orgány činnými v trestním řízení projednával podvod či jiný trestný čin, byl by žalobce účastníkem řízení alespoň, co se adhezního řízení týče, kdy navíc rozhodnutí krajského soudu ve věcech trestněprávních jsou veřejně dostupná a žalobce se tak s nimi a jejich obsahem mohl a může seznámit, aniž by tímto činil vůči správcům daně výtku k dostatečnosti zjištěného skutkového stavu.

Žalobce dále poznamenává, že žalovaný ve zprávě o daňové kontrole k dani z přidané hodnoty doměřené žalobci za zdaňovací období roku 2009 (2. až 4. čtvrtletí) uzavírá, že správce daně konstatoval, že „[v] průběhu daňové kontroly tedy nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění...“. K tomuto je pak dle žalovaného nutno připomenout, že správce daně, stejně jako žalovaný, v rámci daňového řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2009 (2. až 4. čtvrtletí) uzavřeli, že žalobcem měla být zaplacená daň z přidané hodnoty deklarovaná na daňových dokladech. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2009 (č.j. 4002/16/5300- 21441-711898) kupříkladu v bodu 27 shrnuje: „*U předmětných daňových dokladů nebylo žádným způsobem zpochybněno, že by je daňový subjekt, respektive osoba jím k takovému jednání zmocněná, vystavila.*“ Takto formulována výtku žalobce tedy nenachází oporu v závěrech správců daně.

Dále žalovaný uvedl, že poslední žalobní bod či spíše okruh směřuje k doměření daně podle pomůcek, kdy se jedná o otázku pro meritum věci rozhodnou. Žalobce v této souvislosti napadá přiměřenost stanovení pomůcek, resp. spolehlivost pomůcek. Žalovaný svůj myšlenkový proces stanovení daně podle pomůcek sepsal na stranách 3 až 6 a 8 napadeného rozhodnutí. V tomto se pak vypořádal i se žalobními námitkami vznesenými žalobcem také již v odvolání (zejména na straně 8 rozhodnutí o odvolání), kdy především upozorňuje na

skutečnost, že žalobce nebyl správcí daně schopen sdělit podrobnější informace o své ekonomické činnosti a ze skutkových zjištění vyplynulo, že žalobce vykonával ekonomickou činnost nejenom v oblasti prodeje kovového šrotu, ale také v oblasti potěžebních prací, úklidových prací, paličských prací, prodeje zboží, atd. Ze strany správců daně bylo tedy fakticky nereálné najít srovnatelný daňový subjekt. K otázce spolehlivosti pomůcek si žalovaný dovoluje odkázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2008, č.j. 5 Afs 100/2007-58, ve kterém tento stanovil, že „[r]ozdíl mezi daní stanovenou dokazováním a podle pomůcek je v míře spolehlivosti a přesnosti stanovené daně, neboť daň stanovenou na základě pomůcek lze vždy určit jen s jistou mírou pravděpodobnosti. Rozdíl je i v postavení daňového subjektu, jehož procesní práva jsou v případě postupu podle pomůcek do určité míry omezena a který zejména nemá možnost užití pomůcky vyvracet či zpochybňovat, s výjimkou případu, kdy jsou pomůcky založeny na podstatně odlišných skutkových základech, a tudíž ani funkci pomůcek v konkrétním případě splňovat nemohou.“. K otázce adekvátnosti pomůcek se dále obšírně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 30. 5. 2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103, kde uvádí následující: „V rozsudku z 31.7.2007, čj. 8 Afs 128/2005-126, vysvětlil, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27.7.2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“. Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. „Dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivě“ stanovení daně, byl vytvořen judikturní závěr (viz výše rozsudek devátého senátu), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu: dovodil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje.“ Žalovaný tedy setrvává na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno co do doložení relevantních důkazních prostředků, jimiž by prokázal své tvrzení o nepřiměřenosti výše stanovené daně, resp. o nespolehlivosti pomůcek. O toto se pokusil až v rámci řízení před správním soudem, kdy však uvádí pouze subjekty s obraty naprosto neodpovídajícími odhadovanému obratu žalobce (srovnej věci přílnavý příklad na nespolehlivost pomůcek uvedený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156).

V dané věci však byla rozhodnou skutečnost, že žalobce vykonával svou ekonomickou činnost (co do zjištěných oblastí jejího výkonu) nejenom v rámci prodeje kovového šrotu, ale také v jiných oblastech, které v rámci jeho obratu nebyly toliko příjmy marginálními. Žalovaný tak sumarizuje, že žalobce v rámci řízení před správci daně nesplnil své zákonné povinnosti, a to byť prostřednictvím svého zmocněnce či na opakované výzvy správce daně (zejména doložení účetnictví či důkazních prostředků jej nahrazujících). V rámci tohoto řízení nedoložil pro stanovení daně podle pomůcek žádné relevantní důkazní prostředky. Správce daně pak podnikl neúspěšný pokus o ověření tvrzení žalobce v daňovém přiznání, kdy tedy nezbylo než deklarovat nemožnost stanovení daně na základě dokazování. Daň tak byla stanovena podle pomůcek způsobem popsáním zejména na straně 5 a 6 napadeného rozhodnutí, o němž se žalovaný domnívá, že byl způsobem zákonným. Na závěr pak žalovaný zdůrazňuje, že meritem věci je otázka spolehlivosti pomůcek a tvrzení žalobce k dokazování či jiným údajným procesním nesrovnalostem jsou pro danou věc, netýkají-li se výtek stanovení daně podle pomůcek, irelevantní.

IV.

Posouzení věci soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

Podle § 98 odst. 1 daňového řádu věta první daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.2.2005, č.j. 1 Afs 74/2004-64 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), uvedl, že „užil-li správce daně prvního stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě.“

To samé platí pro řízení soudní. Dospěl-li žalovaný ke správným závěrům, že žalobce zaprvé „nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných

povinností, a v důsledku toho nebylo možné daň stanovit na základě dokazování“ a zadruhé „použité pomůcky jsou přiměřené, resp. daň byla dostatečně spolehlivě stanovena podle pomůcek“, je nutné považovat žalobu za nedůvodnou.

B.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odůvodnil splnění první podmínky takto: „Stanovit daň daňovému subjektu pomůckami lze tedy za splnění dvou kumulativních podmínek, přičemž první je okolnost, že daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností, a druhou je okolnost, že zde současně není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tak tomu bylo i v této věci. průběhu daňové kontroly byl daňový subjekt opakovaně vyzván (výzva k doložení dokladů ze dne 10.4.2012 a výzva k prokázání zjištěných skutečností ze dne 10.10.2012) k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly údaje uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009. Na tyto výzvy však daňový subjekt nereagoval - daňový subjekt nepředložil požadované doklady, pouze sdělil, že žádné doklady nemá (bude se muset domluvit s panem J. Č. - vše zařizoval pan J. Č.). Daňový subjekt sice uvedl, že žádné doklady nemá, avšak tato skutečnost daňový subjekt nezabývá povinností prokázat na výzvu správce daně všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání (břemeno důkazní). V daném případě tedy daňový subjekt nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, když správci daně nepředložil požadované doklady, a neprokázal tak výši příjmů a daňově uplatněných výdajů. Lze tedy konstatovat, že první podmínka pro stanovení daně pomůckami byla splněna. Přestože daňový řád výslovně nestanoví, jaká je přesná míra (rozsah porušených povinností, rozsah neprokázaných skutečností), kdy lze ještě dostatečně spolehlivě a s jednoznačnou mírou objektivnosti stanovit výši daně při současném zachování práv daňového subjektu, lze konstatovat, že v dané věci daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, a to z toho důvodu, že by výsledná daň nebyla stanovena dostatečně „správně“ ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně, tudíž správce daně musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. K výše uvedenému je nutno říci, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedená v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmů. Jelikož však daňový subjekt v rámci daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení stran údajů uvedených v daňovém přiznání prokázaly (daňová evidence, popř. důkazní prostředky nahrazující chybějící daňovou evidenci), a ani takové důkazní prostředky nenavrhl, nebyl správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají skutečným příjmům a výdajům, tedy zda daň byla stanovena ve správné výši. Údaje uvedené v daňovém přiznání se tak správce daně snažil ověřit vlastní činností (správce daně vydal výzvy k poskytnutí informací, zaslal dožádání, provedl svědecké výpovědi). Na základě odpovědí však byla doložena pouze část dokladů (faktury vydané pro společnost ZP Kovošrot s.r.o. a společnost V. K.). S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že v rámci daňového řízení nebyla prokázána výše výdajů daňového subjektu (přitom z charakteru činnosti daňového subjektu je patrné, že k dosažení zdanitelných příjmů bylo nutno vynaložit i určité výdaje), pak správce daně nebyl schopen stanovit daň dokazováním, a lze tedy uzavřít, že i druhá podmínka pro stanovení daně daňovému subjektu podle pomůcek byla splněna.“

Soud se se závěry žalovaného zcela ztotožňuje.

Žalobce podal dne 10.5.2010 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 30.4. až 31.12.2009.

Tvrzení žalobce, se kterým přišel až v žalobě, tj. že „*toto přiznání nepodal*“ je v přímém rozporu s jeho vlastním tvrzením zaznamenaným již v protokole o ústním jednání ze dne 10.4.2012, ve kterém krom jiného k otázce „*Ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 uvádíte na konci roku 2009 stav zásob ve výši 1.248.221,- Kč, pohledávky ve výši 1.080.967,- Kč, závazky ve výši 435.857,- Kč. Jsou všechny tyto částky uváděny včetně DPH? Můžete předložit doklady o inventarizaci, evidenci pohledávek a závazků k ověření těchto důkazů?*“ uvedl: „*Myslím, že by měly být včetně DPH. Žádné doklady k inventarizaci, k pohledávkám ani k závazkům nemám*“.

V protokole o ústním jednání ze dne 10.4.2012 žalobce dále uvedl: „*Doklady jsem vystavil a podepsal já. Uskutečnění dodávek nemohu potvrdit ani vyvrátit, protože vše zařizoval pan Č. a já jsem zboží fyzicky neviděl ani při nákupu ani prodeji*“. Dále uvedl: „*Vše zařizoval pan Č. na základě plné moci, kterou měl ode mne podepsanou*“.

Do protokolu o ústním jednání ze dne 21.5.2013 žalobce uvedl: „*Živnostenský list jsem zařizoval společně s p. Č. na Živnostenském úřadě v Blovicích. Činnost jsem zahájil vydáním živnostenského listu. K zahájení činnosti mě vedl předpoklad výdětku. P. Č. mi nabídl podnikat v oboru nákup a prodej šrotu. Já jsem ho upozornil, že na to nemám školu, nerozumím tomu, ale on mě ujistil, že se bude o všechno starat. Dva až tři měsíce po zahájení činnosti se mnou přestal pan Č. komunikovat – nezvedal mi telefon, maximálně napsal SMS. Začaly mi chodit dopisy od finančního úřadu, začal jsem se bát, že něco není v pořádku, a proto jsem se rozhodl činnost ukončit. Kontaktoval jsem několikrát pana Č. s tím, že chci činnost ukončit, aby mi předal doklady k ukončení a on mi napsal, že mi je dá. Myslel jsem, že činnost můžu ukončit až po předložení dokladů, proto jsem ji v prosinci 2009 jen přerušil. Když jsem zjistil, že doklady k ukončení činnosti nepotřebuji, zrušil jsem ji v červnu 2010. Do dnešního dne mi žádné doklady nedal*“. Žalobce dále uvedl: „*Nejdříve jsme se domluvili jen ústně. Asi za týden jsem mu podepsal plnou moc, kterou on připravil (příloha č. 1 protokolu). Když jsem chtěl činnost ukončit, požadoval pan Č. novou plnou moc, aby prý mohl zařídit věci nutné k ukončení činnosti. Tak jsem mu podepsal generální plnou moc (příloha č. 2 protokolu), která byla úředně ověřena na České poště v Blovicích. Plným mocem jsem rozuměl, souhlasil jsem s nimi, a proto jsem je podepsal. Na základě plných mocí mohl provádět všechny úkony v nich uvedené – např. vyjednávat zakázky, starat se o účetnictví, získávat kontakty na dodavatele a odběratele, zkrátka veškerou činnost spojenou s mým podnikáním. Na počátku jsem mu chtěl pomáhat, ale on si vše chtěl radši zařizovat sám*“. V závěru protokolu bylo uvedeno: „*Na konci jednání pan B. sdělil, že skutečně o své podnikatelské činnosti nemůže poskytnout žádné doklady ani bližší informace, protože vše zařizoval a zprostředkovával pan Č. na základě udělené plné moci a on mu důvěřoval. Předpokládal, že ho bude průběžně informovat o skutečných obchodech. Taková byla původní domluva. Protože se tak nedělo, byl to pro pana B. impuls, že něco není v pořádku a rozhodl se s ním spolupráci ukončit a zároveň ukončit i své podnikání. O přerušení činnosti informoval pan B. pana Č. SMS zprávou a taktéž potom o následném ukončení činnosti, přestože pan Č. nepředal žádné doklady ani listiny týkající se jeho podnikatelské činnosti v roce 2009*“.

V plné moci ze dne 20.4.2009 bylo uvedeno, že žalobce zmocňuje pana Č. „*k tomu, aby jménem této firmy prováděl všechny úkony v obchodním a to v plném rozsahu neomezené plné moci, aby mne zastupoval při veškerých jednáních, aby nakupoval a prodával zboží,*

zajišťoval služby a s tím spojené veškeré dokumenty podepisoval a obchodní věci jménem firmy projednával. Není zmocněn k tomu, aby prodával jménem firmy nemovitosti a zatěžoval je věcnými břemeny a zástavami. Tato plná moc se uděluje na dobu 12 měsíců“. Na plné moci je podpis pan Č., že plnou moc přijímá.

V generální plné moci ze dne 12.10.2009 bylo uvedeno, že žalobce zmocňuje pana Č. *„k tomu, aby jménem této firmy prováděl všechny úkony v obchodním a to v plném rozsahu neomezené generální plné moci, aby mne zastupoval při veškerých jednáních, aby nakupoval a prodával zboží, zajišťoval služby a s tím spojené veškeré dokumenty podepisoval a obchodní věci jménem firmy projednával. Není zmocněn k tomu, aby prodával jménem firmy nemovitosti a zatěžoval je věcnými břemeny a zástavami. Tato plná moc se uděluje na dobu 12 měsíců“.* Na generální plné moci je podpis pan Č., že plnou moc přijímá.

Z vyjádření žalobce učiněného v průběhu daňové kontroly vyplývá, že v rámci svého podnikání v souvislosti s udělenými plnými mocemi panu Č. zcela zanedbal nastavení kontrolních mechanismů pro sledování svého podnikání. Tato skutečnost však nemá ve prospěch žalobce žádné daňové důsledky. Vzhledem k tomu, že plné moci nejsou *„nesrozumitelné či neurčité“*, neboť jsou formulovány zcela srozumitelně i určitě, tj. zmocňují pana Č. generálně ke všem činnostem s podnikáním žalobce souvisejícím, vyjma prodeje a zatěžování nemovitostí, a současně jsou zcela v souladu s jeho vůlí, když žalobce chtěl dosáhnout cíle, který byl plnými mocemi projeven, přičemž z ani obsahu druhé plné moci vůbec nevyplývá, že by byla omezena *„pouze na úkony nutné k ukončení činnosti“*, byl to žalobce, jemuž je jednání pana Č. jeho jménem přičitatelné. Za této situace je zcela nerozhodné, zda žalobce o konkrétních úkonech pana Č. v rozsahu zmocnění věděl či nikoli. Rozhodné není ani to, zda žalobce od pana Č. obdržel konkrétní finanční částky za realizovaná plnění, neboť žalobce byl příjemcem těchto částek již plněním uskutečněným k rukám jeho zástupce. Pokud žalobce předmětné částky neobdržel, je to pouze věcí jeho soukromoprávního vztahu s panem Č.

Na podkladě obsahu plných mocí a vyjádření žalobce v průběhu daňové kontroly nelze dospět k závěru, že by ze strany pana Č. došlo k *„překročení oprávnění“*. Z plných mocí nevyplývá, že by pan Č. nebyl oprávněn *„k přijímání hotovosti“*. Podmínkou platnosti a účinnosti plných mocí není případná neexistence pracovněprávního vztahu mezi žalobcem a panem Č. ani existence či neexistence vyplacené odměny za uskutečněná jednání.

Žalovaný se odvolacími námitkami žalobce vypořádal zcela dostatečně, když v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: *„K námitkám zástupce daňového subjektu stran nesrozumitelnosti, neurčitosti a neplatnosti plných mocí odvolací orgán uvádí. Dle ust. § 31 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) je při právním úkonu možné dát se zastoupit fyzickou nebo právnickou osobou, přičemž zmocnitel udělí za tímto účelem plnou moc zmocněnci. Tak tomu bylo i v této věci. V průběhu daňové kontroly daňový subjekt opakovaně uvedl, že vše zařizoval pan J. Č. Za tímto účelem udělil daňový subjekt panu J. Č. nejprve plnou moc (plná moc ze dne 20.4.2009) a následně generální plnou moc (plná moc ze dne 10.2009). Přitom obě plné moci, udělené na dobu 12 měsíců, pověřovaly pana J. Č. „k tomu, aby jménem firmy prováděl všechny úkony v obchodním, a to v plném rozsahu neomezené plné moci, aby daňový subjekt zastupoval při veškerých jednáních, aby nakupoval a prodával zboží a zajišťoval služby a s tím spojené veškeré dokumenty podepisoval a obchodní věci jménem firmy projednával“.* Předmětné plné moci tedy obsahovaly veškeré náležitosti (určení stran – identifikace zmocnitele i zmocněnce, rozsah oprávnění - v čem je zmocněnec zmocnitele oprávněn

zastupovat, datum udělení plné moci, podpis zmocnitele). Přitom „přebytečný“ podpis zmocněnce s vyjádřením, že plnou moc přijímá, nahrazuje dohodu o plné moci. Jinými slovy, v případě, kdy je na listině i podpis zmocněnce (s jeho vyjádřením, že zmocnění přijímá), jedná se jak o dohodu o plné moci, jejímž uzavřením vzniká právní vztah zastoupení, tak o plnou moc. S ohledem na výše uvedené lze tedy konstatovat, že předmětné plné moci jsou platné (obsahují veškeré náležitosti, jsou srozumitelné a určité), a pan J. Č. tak činil úkony, k nimž byl zmocněn, jménem daňového subjektu po právu. Správce daně tak oprávněně dospěl k závěru, že daňový subjekt prostřednictvím pana J. Č. (osoba disponující plnou mocí od daňového subjektu) obdržel částky uvedené na pokladních dokladech vztahujících se k vystaveným fakturám pro společnost ZP Kovošrot s.r.o. a společnost V. K. Odvolací orgán dále uvádí, že již samotná námitka se jeví jako rozporná – zástupce daňového subjektu v některých částech odvolání namítá absolutní neplatnost plných mocí (z důvodu nesrozumitelnosti a neurčitosti), a naopak v jiných částech odvolání připouští jejich udělení a současně tvrdí, že následně došlo k jejich zrušení. Jen pro úplnost odvolací orgán uvádí, že správci daně nepřísluší rozhodnutí, zda bylo jednání pana J. Č. vůči daňovému subjektu podvodné či nikoli (takové rozhodnutí přísluší soudu v rámci občanskoprávního nebo trestního řízení). Správce daně pouze posuzoval účinnost takového právního jednání. Přitom za situace, kdy podnikatelskou činnost vykonával pan J. Č., coby zmocněnec (vydával jménem a na účet daňového subjektu doklady), je takové právní jednání účinné.“ a dále: „K námitce zástupce daňového subjektu, že s dohodou o pracovní činnosti ze dne 15.4.2009 (jakožto dohodou o plné moci) byl daňový subjekt seznámen teprve v průběhu daňového řízení (nikdy před tím ji ani neviděl, ani nepodepsal - jde o falsum), odvolací orgán uvádí. Jak již bylo výše uvedeno, součástí předmětných plných mocí jsou i dohody o plných mocích, na základě kterých vznikl mezi daňovým subjektem a panem J. Č. právní vztah zastoupení. Námitky týkající se dohody o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009, stejně jako námitky stran nedoložení pracovněprávního vztahu pana J. Č. k daňovému subjektu, jsou tedy liché, neboť právní vztah zastoupení mezi daňovým subjektem a panem J. Č. vznikl již dne 20. 4. 2009, resp. dne 12. 10. 2009 (tj. v okamžiku podepsání plných mocí, jejichž součástí jsou právě i dohody o plných mocích).“.

Správným je i závěr žalovaného, že „k námitce zástupce daňového subjektu, že daňový subjekt, poté co si uvědomil, že pan J. Č. jedná jeho jménem, aniž by byl mezi nimi založen právní vztah, plnou moc vypověděl (poprvé v červnu 2009, podruhé 1.11.2009), odvolací orgán uvádí, že toto tvrzení nebylo podloženo žádnými důkazy. Daňový subjekt pouze v protokolu ze dne 21.5. 2013 uvedl: „Dva až tři měsíce po zahájení činnosti se mnou přestal pan J. Č. komunikovat - nezvedal mi telefon, maximálně napsal SMS. Začaly mi chodit dopisy od finančního úřadu, začal jsem se bát, že něco není v pořádku, a proto jsem se rozhodl činnost ukončit.“

Na tomto místě je nezbytné uvést, že v řízení podle daňového řádu platí jeho ustanovení § 92 odst. 3, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Povinnost tvrdit skutečnosti nezbytné pro vydání rozhodnutí a tato svá tvrzení prokázat ležela výlučně na žalobci. V této své povinnosti nemohl být zastoupen aktivitou prvoinstančního orgánu či žalovaného. Pokud žalobce svá tvrzení o vypovězení plné moci neprokázal, dokonce k jejich prokázání ani nenavrhl žádné důkazy, nemůže tuto skutečnost klást k tíži správních orgánů.

Nad rámec tohoto závěru je vhodné připomenout, že žalobce v protokole ze dne 21.5.2013 neuvedl, že „*plnou moc vypověděl telefonicky v červnu 2009 a druhou plnou moc pak 1.11.2009*“.

Pokud jde o námitky žalobce o tom, že by prvoinstanční orgán „*konstatoval, že se nepodařilo prokázat, že došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb*“, že „*p. Č. vyráběl fingované daňové doklady*“, je nezbytné uvést, že tyto závěry neprokazují nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, pro rozhodnutí věci bylo podstatné, že výpověďmi svědků Č., H. a K. bylo prokázáno „*předání fakturovaných částek na od ZP Kovošrot s.r.o. a V. K.*“ panu Č., jakožto zástupci žalobce. Pokud bylo následně v rámci stanovení daně podle pomůcek vycházeno z toho, že „*došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb*“, bylo tak postupováno zcela ve prospěch žalobce. Pokud by totiž správní orgány trvaly na tom, že „*se nepodařilo prokázat, že došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb*“, nebylo by možné v případě žalobce kalkulovat s jakýmkoli výdaji, které by ponižovaly daňový základ. Žalobci by daň musela být stanovena z prostého součtu obdržených částek. Dlužno doplnit, že jak svědek H., tak K., při svých svědeckých výpovědích uváděli, že k uskutečnění předmětných plnění došlo. Závěry žalovaného jsou tak správné.

Žalobce v souvislosti se svým podnikáním podal daňové přiznání a v předmětném zdaňovacím období realizoval příjmy. V souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu bylo jeho povinností k výzvě prvoinstančního orgánu označit a předložit důkazy k prokázání jak stránky příjmové, tak stránky výdajové. Vzhledem k tomu, že žalobce tuto svoji povinnost nesplnil, v důsledku čehož zcela absentovaly důkazy prokazující stránku výdajovou, nebylo možné daň stanovit na základě dokazování.

Pokud jde o námitky žalobce o neprovedení důkazů ve vztahu k „*kolovému nakladači Atlas*“ a „*trestními spisy pánů Č. a K.*“ byly tyto již prvoinstančním orgánem vyhodnoceny jako nadbytečné. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje.

V prvním případě bylo ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že k uskutečnění předmětného plnění byly provedeny výslechy svědků R., K., L., ze kterých vyplynulo, že vozidlo bylo přepraveno z Českých Budějovic do Klatov pro společnost ZP Kovošrot s.r.o., přičemž přepravu provedla společnost Vodní stavby Rokycany s.r.o.. K návrhu žalobce pak bylo dále zjištěno, že ZP Kovošrot s.r.o., jakožto odběratel žalobce, tento nakladač skutečně fyzicky vlastnil a vlastní, učiněn dotaz na společnost Triglav pojišťovna a.s. a místně příslušného správce daně pojistitele společnosti Kovošrot České Budějovice s.r.o. Ten uvedl, že k datu odpovědi je připravován výmaz této společnosti z obchodního rejstříku a zástupce likvidátora sdělil, že nejsou k dispozici žádné dokumenty této společnosti se týkající. V účetnictví ZP Kovošrot s.r.o. byl nalezen doklad o nákupu nakladače od žalobce, doklad o přepravě nakladače z Českých Budějovic do Klatov.

Skutečnost, že došlo k nákupu vozidla ze strany společnosti ZP Kovošrot s.r.o. od žalobce a bylo zapláceno panu Č. při své svědecké výpovědi potvrdil svědek H., který uvedl i konkrétní informace o tom, odkud kam a kým byla přeprava vozidla, s kým byla uzavřena kupní smlouva a kdo ji podepsal a že vozidlo má společnost dodnes.

Bylo-li na faktuře uvedeno, že doprava byla provedena „*z Klatov do Českých Budějovic*“, byla skutečnost opačných míst prokázána provedením svědeckých výpovědí. Za

situace, kdy žalobce ničím důvodně nezpochybil pravdivost výpovědi svědka H., tento vypovídal konkrétně a v souladu s doplňujícími zjištěními prvoinstančního orgánu, je nutné dospět k závěru, že uskutečnění plnění bylo nade vší pochybnost prokázáno. Provádění dalších žalobcem navržených důkazů by bylo nadbytečné.

Ve druhém případě skutečnost, že proti panu Č. a panu K. je nebo bylo vedeno trestní stíhání a pan Č. si podle tvrzení žalobce odpykává trest odnětí svobody, zvláště pak za situace, kdy žalobce se žádného z těchto trestních řízení neúčastnil v pozici poškozeného, je pro daňové a soudní řízení nevýznamná. V tomto smyslu jsou i zbylé důkazní návrhy žalobce nadbytečné, neboť skutečnost, že s někým bylo vedeno trestní řízení pro jiný skutek, než který byl předmětem daňového řízení, není sama o sobě způsobila zvrátit správnost závěrů správních orgánů ani soudu.

C.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odůvodnil splnění první podmínky takto: „Dále odvolací orgán zkoumal třetí podmínku pro stanovení daně pomůckami, a to přiměřenost použitých pomůcek, tj. zda daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (ust. § 98 odst. 4 daňového řádu). Ačkoli zákonná norma neurčuje pojem „dostatečně spolehlivě“, lze s ohledem na kontext soudit, že se jedná o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tj. mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu je však nutno si uvědomit, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, jejíž součástí je i samotný výpočet daňové povinnosti, vycházel správce daně při stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 na základě pomůcek zejména z vlastních zjištění. Příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů Při stanovení výše příjmů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů vycházel správce daně z dokladů získaných na základě dožadání a vyhledávací činnosti-faktury vydané daňovým subjektem na dodávky různého zboží a služeb v celkové výši 5.314.971,- Kč: společnost ZP Kovošrot s.r.o. - 4.703.903,- Kč společnost V. K. - 611.068,- Kč Uskutečnění dodávek a předání hotovosti bylo potvrzeno svědeckými výpověďmi (svědecká výpověď pana J. Č., svědecká výpověď pana P. H. a svědecká výpověď pana V. K.). Výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Při stanovení výše výdajů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů vycházel správce daně z následující úvahy. Jelikož daňový subjekt v průběhu daňového řízení nesdělil jakékoli podrobnější informace o své podnikatelské činnosti, nemohl správce daně použít pomůcku dle ust. § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu (porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností). Správce daně proto pro stanovení výše výdajů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů použil jako pomůcku výdaje dle ust. § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů (tj. výdaje ve výši 60 % z příjmů) a stanovil je ve výši 3.188.982,- Kč (5.314.971 x 0,60). Dle tohoto ustanovení (ust. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů) mají poplatníci možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů ve výši, která odpovídá provozované činnosti. Jedná se tedy o určitou výši výdajů, kterou určuje (garantuje) zákon o daních z příjmů a která je shodná pro určitou skupinu poplatníků. Správce daně při stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek rovněž přihlédl ke skutečnostem, které vyšly najevo. V rámci daňové kontroly (odpověď na výzvu k poskytnutí informací č. j. 10196/12/141930401899) správce daně zjistil, že daňový subjekt byl od konce března 2009 zaměstnán u společnosti ŠKODA TRANSPORTATION, a.s.. Přičemž dle ročního zúčtování činil úhrn příjmů od všech plátců 144.341,- Kč, úhrn povinného pojistného dle ust. § 6 odst.

13 zákona o daních z příjmů 49.081,- Kč, hodnota daru dle ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů 2.000,- Kč (výsledkem bylo vrácení přeplatku ve výši 6.570,- Kč). Tyto poznatky použil správce daně jako pomůcku pro stanovení výše dílčího základu daně podle ust. § 6 zákona o daních z příjmů ve smyslu ust. § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu (vlastní poznatky správce daně získané při správě daní) a stanovil jej ve výši 193.422,- Kč. Dále správce daně při stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek přihlédl ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt (ust. § 98 odst. 2 daňového řádu) -od základu daně byla odečtena nezdanitelná část základu daně-dar ve výši 2.000,- Kč (ust. § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů), při výpočtu daňové povinnosti byla zohledněna sleva na poplatníka ve výši 24.840,- Kč (ust. § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů). Žádné další výhody pro daňový subjekt, které by mohly být zohledněny, správce daně nezjistil. S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě ve smyslu ust. § 98 odst. 4 daňového řádu“.

Žalovaný současně k odvolací námitce žalobce uvedl: „K námitce zástupce daňového subjektu, že dosahovaná marže na kovošrotu v roce 2009 byla velmi nízká (celé odvětví zaznamenalo v souvislosti s celosvětovou krizí historický propad výkupních cen), a dále, že všechny společnosti zabývající se obchodem s kovovým šrotem, které daňový subjekt z veřejně dostupných databází prověřil, v roce 2009 zaznamenaly ztrátu, odvolací orgán uvádí, že ani tato tvrzení nebyla podložena žádnými důkazy. Navíc dle dokladů získaných na základě dožádání a vyhledávací činnosti (faktury vydané pro společnost ZP Kovošrot s.r.o. a pro společnost V. K.) plynuly daňovému subjektu příjmy nejen z prodeje železného šrotu, ale také z poskytování služeb potěžebních prací, úklidových prací, paličských prací, a dále také z prodeje zboží (náhradní díly, oleje, atd.).“.

Soud neshledal tyto závěry nezákonnými.

Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13.11.2014, č.j. 9 Afs 80/2013 – 58, v bodech 49 až 54 odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „Vzhledem k uplatnění námítky nedostatečné spolehlivosti stanovení daně Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve pojednat obecně o některých aspektech takového stanovení a možnosti daňového subjektu zpochybnit to, že daň byla dle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Následně je pak v částech IV. d) a IV. f) tohoto rozsudku v podmínkách nynějšího případu rozebráno, zda lze stanovenou daň považovat za dostatečně spolehlivou. Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše citovaný § 98 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka

konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci. U dalších námitek, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze odkázat na judikaturu, kterou zmiňoval i krajský soud. V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, zdejší soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu měření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. „Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, na který již poukázal krajský soud). V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu); daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103)“. Soud se se závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud, zcela ztotožňuje.“.

V rozsudku ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „*odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle § 50 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a § 50 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil*“.

Žalobci se nepodařilo prokázat, že by prvoinstanční orgán při konstrukci pomůcek „*hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje*“, resp. „*hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje*“. Pokud prvoinstanční orgán znal přesný okruh příjmů žalobce, je logické, že ze součtu těchto příjmů dovedl stránku příjmovou. S ohledem na skutečnost, že žalobce v průběhu daňového řízení nedokázal popsat a prokázat způsob svého podnikání, tj. jaké konkrétní výdaje v souvislosti se svými příjmy vynakládal, resp. jakých výrobních zdrojů využíval pro realizování svých příjmů, je zcela nemožné tyto výdaje odhadnout či porovnat s jakýmkoli jiným subjektem. Pro jakékoli srovnání totiž chybějí ze strany žalobce vstupní data, neboť pro srovnání je nezbytná nejen znalost uskutečněných plnění, nýbrž také používaných výrobních zdrojů. Použil-li za této situace prvoinstanční orgán výdajového paušálu stanoveného zákonodárcem pro podnikatele podnikající v obdobném předmětu podnikání jako žalobce, je tento postup zcela logický. Pokud žalobce nevedl daňovou evidenci, sám by nemohl postupovat jinak.

Pokud jde o námitky žalobce o tom, že „*marže v kovošrotu v roce 2009 byla velmi nízká*“, „*všechny společnosti zabývající se kovošrotem zaznamenaly ztrátu*“, „*jedna ze žalobcem zmíněných společností měla marži 15%, druhá 29%, třetí 9%*“, je nezbytné zopakovat, že „*důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení*“. Žalobce nic z toho, co tvrdil, neprokázal ani v daňovém řízení ani řízení soudním. Dlužno doplnit, že žalobce ani konkrétním způsobem netvrdil, na základě jakých konkrétních skutečností je nezbytné jím uváděné subjekty považovat za subjekty srovnatelné se žalobcem.

V.

Rozhodnutí soudu

Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby

VI.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

V Plzni dne 22. prosince 2017

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.