



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: J.B.**, bytem ..., *zastoupeného Mgr. Ing. Jarmilou Sedláčkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Přeštice, Masarykovo náměstí 110*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2016, čj. 4002/16/5300-21441-711898,

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] Předmět řízení

Žalobce se žalobou ze dne 1. 4. 2016, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) dne 6. 4. 2016, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2016, čj. 4002/16/5300-21441-711898 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 24. 2. 2015, čj. 412745/15/2304-50522-402698, čj. 411299/15/2304-50522-402698 a čj. 411305/15/2304-50522-402698 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančními rozhodnutími byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2009 v celkové výši 1.003.373,- Kč a penále ve výši 200.674,- Kč. Žalobce rovněž navrhoval zrušení prvoinstančních rozhodnutí.

Daňové řízení je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Problematika daně z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o DPH*“ nebo „*ZDPH*“).

[III] Žaloba

Žalobce uvedl v žalobě níže uvedené žalobní námitky.

1. Daňová kontrola nebyla ukončena

Správce daně ukončil daňovou kontrolu nezákonným způsobem a podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem tak, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Správce daně nejprve sdělením čj. 360387/15/2304-60561-400762 sdělil, že dospěl k závěru, že daňový subjekt se odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole a vyhýbá se jejímu projednání. Je tak naplněna podmínka pro ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. K takovému závěru došel správce daně za situace, kdy ve večerních hodinách dne 10. 2. 2015 doručil zástupci žalobce krátkou cestou pozvání k projednání zprávy o daňové kontrole na den 13. 2. 2015 v 8.00 hod. Zástupce žalobce požádal správce daně o jiný termín, neboť dne 13. 2. 2015 byl po celý den již vázán jinými, již delší dobu sjednanými jednáními, přičemž tuto skutečnost zástupce žalobce prokázal správci daně předložením svého diáře, a navrhl jiný termín pro projednání zprávy, a to na den 17. 2. 2015 v 8:30 hod. Přítomní pracovníci správce daně potvrdili, že tento termín je pro ně rovněž vhodný. Zprávu bylo možno rovněž projednat při vedeném ústním jednání dne 10. 2. 2015, pracovníci správce daně ale touto zprávou nedisponovali.

Správce daně následně neakceptoval žádný jiný termín nežli 13. 2. 2015 v 8:00 hod., a přestože zástupce žalobce trval na projednání zprávy a žádal stanovení jiného termínu, správce daně došel k závěru, že se daňový subjekt odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole a vyhýbá se jejímu projednání. Jsou tedy naplněny podmínky pro ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu (viz sdělení čj. 360387/15/2304-60561-400762).

Tento postup shledal žalovaný sice jako nesprávný, když v napadeném rozhodnutí uvedl, že pouze jedna odůvodněná omluva z účasti na projednání zprávy o daňové kontrole, kterou včas doručí správci daně, nemůže být považována za odmítnutí či vyhýbání se ukončení daňové kontroly, a proto uložil správci daně v rámci doplnění v odvolacím řízení tuto procesní vadu zhojit (viz bod 18 napadeného rozhodnutí).

Výsledkem tohoto „zhojení“ je opětovné konstatování správce daně ve sdělení ze dne 25. 1. 2016, čj. 11049/16/2303- 60561-401899, že žalobce, resp. jeho zástupce se odmítal či vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, a jeho potvrzení žalovaným. Žalobce k tomuto uvádí, že sdělení správce daně zde uvedená jsou zavádějící a zkreslující, ne-li lživá.

Je třeba uvést na pravou míru, že správce daně navštívil kancelář zástupce žalobce dne 11. 1. 2016 bez jakékoli formální či neformální, písemné či ústní předchozí domluvy. Zástupce nebyl přítomen. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl jakoukoli předchozí zprávu o tom, že se správce daně za ním dostaví do kanceláře, nelze ve skutečnosti, že nebyl zastižen (z důvodu svých jiných pracovních povinností), shledávat jakékoli odmítání či vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Takto posoudit nelze ani jednání zástupce žalobce dne 18. 1. 2016 (jiný, zástupcem žalobce a správcem daně telefonicky sjednaný termín), když tento termín byl dohodnut, aniž by však správce daně zástupci žalobce sdělil, co má být předmětem jednání, přičemž uvedl, že „jednání nezabere déle než 10 minut“. Pokud by totiž správce daně transparentně uvedl, co má být předmětem návštěvy, zástupce žalobce by nikdy nepřistoupil na tento termín, neboť nebylo objektivně možné v tak krátkém čase projednat tak obsáhlou zprávu o daňové kontrole, a to i s ohledem na délku daňového řízení. Z těchto okolností zástupce žalobce nemohl jakkoliv dovodit, že předmětem jednání má být právě projednání zprávy o daňové kontrole, neboť dne 18. 1. 2016 a) již probíhalo odvolací řízení v dané věci, a tedy zástupce žalobce nemohl čekat, že v rámci něho bude probíhat projednání zprávy o daňové kontrole; b) dne 18. 1. 2016 probíhalo daňové řízení již třetím rokem, když poslední úkon zástupce žalobce byl učiněn podáním odvolání ve věci, téměř rok předtím, a proto zástupce žalobce již objektivně nebyl schopen bez předchozí přípravy zprávu o daňové kontrole zodpovědně a řádně projednat s náležitou pečlivostí hodnou daňového poradce; c) zprávu o daňové kontrole, která má 19 stran textu, nelze objektivně projednat během 10 minut.

Ze všech těchto okolností vyplývá, že zástupce žalobce nemohl jakkoliv předjímat, že dne 18. 1. 2016 má být během 10 minut projednána zpráva o daňové kontrole, a proto se na takové jednání ani nemohl zcela objektivně připravit. Tyto skutečnosti zástupce žalobce uvedl do protokolu o ústním jednání ze dne 18. 1. 2016, čj. 11048/16/2303-60561-400762. Následně se správce daně již nijak nesnažil skutečně projednat zprávu o daňové kontrole, ačkoli byl přímo na jednání vyzván ke sdělení jiného termínu pro projednání kontroly, jak je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání čj. 11048/16/2303-60561-400762, a omezil se na konstatování, že podmínky ustanovení § 88 daňového řádu byly naplněny.

Žalobce v žádném případě nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí s jeho námitkou nezákonného projednání zprávy o daňové kontrole, neboť správce daně se jednou bez jakékoli předchozí domluvy, objednání či prostého avíza objevil v kanceláři zástupce žalobce (dne 11. 1. 2016), kde zástupce žalobce nezastihl, a po druhé (dne 18. 1. 2016) si správce daně dohodl termín a časový rozsah návštěvy na 10 minut, což bylo zcela v rozporu s účelem takové návštěvy a správce daně to musel vědět. Z těchto okolností tedy neplyne, že by se zástupce žalobce jakkoli vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, nýbrž naopak účelové jednání správce daně, aby ke skutečnému, nikoliv pouze formálnímu, projednání zprávy o daňové kontrole nedošlo a nemohlo dojít. Takové jednání správce daně, jakož i žalovaného je zcela v rozporu s daňovým řádem a brání žalobci uplatnit svá zákonná práva v daňovém řízení.

Zástupce žalobce se neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, jejímu projednání se nevyhýbal a nebyly dány podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zástupce žalobce spolupracoval se správcem daně v průběhu kontroly, aktivně navrhoval důkazní prostředky, z jeho chování nelze dovodit žádné znaky obstrukčního

jednání. Chování správce daně v závěru v daňové kontrole je tak nezákonné, správce daně porušil § 5, § 6 a § 88 daňového řádu, jakož i čl. 1, čl. 11 odst. 5 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 2 a 3 Ústavy ČR.

V této souvislosti se žalobce rovněž pozastavuje nad postupem žalovaného, který uložil správci daně „doplnit spisový materiál“ a napravit tak v rámci odvolacího řízení procesní vadu řízení před prvním stupněm. Žalobce má za to, že procesní vada správce daně týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly nebyla s ohledem na výše uvedené zhojena, ale tímto postupem ani být zhojena nemohla, neboť tento postup je taktéž vadný.

Žalobce má za to, že se jedná o postup mimo zákon; žádný právní předpis, ani daňový řád, ani správní řád, takový postup v rámci odvolacího daňového řízení neumožňuje, a to ani „v zájmu zachování práv odvolatele“, jak žalovaný uvádí v napadeném rozhodnutí (bod 18). Pokud žalovaný skutečně dospěl k názoru, že daňové řízení je stíženo procesní vadou spočívající v neukončení daňové kontroly, pak bylo na místě prvoinstanční rozhodnutí zrušit a vrátit věc k novému projednání, v němž by správci daně uložil daňovou kontrolu ukončit zákonným způsobem. Tímto způsobem však naopak žalovaný postupoval proti zájmům a právům žalobce, neboť mu vzal právo proti opětovnému nezákonnému postupu správce daně v rámci správního řízení brojit právními prostředky, případně napadat tento nezákonný postup v odvolání. Tento postup žalovaného je tedy v přímém rozporu se zásadou dvojinstančnosti správního řízení. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 20. 9. 2012, sp. zn. 7 Afs 20/2012, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: *„krajský soud vyslovil úvahu, kterou lze interpretovat tak, že neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze ‚dohánět‘ v odvolacím řízení v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. Docházelo by totiž k tomu, že rozsáhlé sporné skutečnosti a právní argumentace daňového subjektu, kterou by jinak uplatnil již při projednání zprávy o daňové kontrole správcem daně, by byla řešena pouze v jediné instanci přímo odvolacím orgánem. Jádrem právního názoru vysloveného krajským soudem v citovaném rozsudku byla zcela správná úvaha, že nejprve je třeba s daňovým subjektem projednat zprávu o daňové kontrole, resp. poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor, a teprve potom lze - mimo jiné v závislosti na tom, jak se ke zprávě vyjádří, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování atd. uvede - případně doměřit daň. Stěžovatel (pozn. správce daně) tak měl prostor k tomu, aby použil procesní nástroje daňového řádu ve smyslu ust. § 115 odst. 1, resp. postup podle ust. § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení se vrátil do fáze řízení před správcem daně, který napravit pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole.“*

Zjevná vada řízení, tj. že daňová kontrola žalobce nebyla ukončena, je dle názoru žalobce vadou zásadní a může mít vliv na rozhodnutí ve věci samé. Tato vada nebyla v odvolacím řízení zhojena, neboť správce daně opakovaně postupoval nezákonně a rovněž ani být zhojena nemohla. Nadto žalovaný tímto způsobem zatížil daňové řízení další procesní vadou, která rovněž může mít vliv na rozhodnutí ve věci samé.

Řádné ukončení daňové kontroly je předpokladem pro vydání rozhodnutí ve věci samé. Jestliže nebyla řádně ukončena daňová kontrola, a přesto byla vydána prvoinstanční rozhodnutí i napadené rozhodnutí, jsou všechna tato rozhodnutí stížena procesní vadou,

která má jednoznačně vliv na rozhodnutí ve věci samé. Zároveň byl žalobce zkrácen na svých právech.

Žalobce poukázal na význam projednání zprávy o daňové kontrole. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu je daňová kontrola ukončena až podpisem zprávy nebo fikcí a je zřejmé, že až do tohoto okamžiku měl žalobce právo navrhopat důkazy dle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že Zpráva byla projednána nezákonně, resp. nebyla projednána vůbec, správce daně zásadně zkrátil žalobcova práva v daňovém řízení, zejména práva aktivně se ho účastnit a předkládat správci daně důkazy. K povinnosti zákonným způsobem projednat zprávu o daňové kontrole žalobce odkazuje rovněž na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, v němž Ústavní soud uvedl: „*po obsahové stránce musí projednání zprávy obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.*“. Je třeba zdůraznit, že tento nálezy lze zcela jistě aplikovat i na právní úpravu obsaženou v daňovém řádu.

Rovněž závěr žalovaného, že daňová kontrola byla ukončena ke dni 25. 1. 2016 (dle žalobce nebyla ukončena vůbec) znamená, že napadené dodatečné platební výměry nejsou vůbec odůvodněny. Za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole, ta však nebyla projednána dle žalobce vůbec, dle žalovaného až 25. 1. 2016. Žalobce za postupem správce daně i žalovaného shledává jedině, a to za každou cenu ukončit daňové řízení z důvodu hrozící prekluze (takový stav žalobce ale nezavinil). Prvoinstanční rozhodnutí, jakož i napadené rozhodnutí byla vydána v rozporu s daňovým řádem, neboť zpráva o daňové kontrole nebyla dosud projednána, a daňové řízení tak dosud nebylo ukončeno zákonným způsobem.

2. Nesprávné a nedostatečné zjištění skutkového stavu správcem daně

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole čj. 360385/15/2304-60561-400762 (dále jen „Zpráva“) a výsledku kontrolního zjištění, jakož i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce byl povinen odvést DPH na výstupu jakožto osoba, která uvedla daň na dokladu dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, nikoli z titulu uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 1 ZDPH. Hodnota takto zjištěné daně je pak uvedena v rekapitulacích jednotlivých zdaňovacích období.

V odůvodnění správce daně popisuje dosavadní průběh probíhající kontroly, rekapituluje některé důkazní prostředky a odůvodňuje svůj závěr Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, dále § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH a argumentuje rovněž rozsudkem Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 21/2014-30, podle kterého daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu DPH, přitom není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo.

Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je povinna přiznat a zaplatit daň správci daně osoba, která uvede daň na dokladu. Žalobce se s výše uvedenou argumentací správce daně a žalovaného uvedenou v prvoinstančních rozhodnutích a napadeném rozhodnutí

nemůže ztotožnit, neboť jsou 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, že se v dosavadním řízení neprokázalo, že by k uskutečnění na daňových dokladech uvedených zdanitelných plnění došlo.

a) plná moc

Dle žalovaného je nesporné, že žalobce podepsal dvě předložené plné moci, na kterých je deklarováno zmocnění 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 firmy projednával.“

Žalobce trvá na tom, že plné moci jsou nesrozumitelné a neurčité, což způsobuje jejich absolutní neplatnost, neboť zmocňují 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 plné moci je, vedle nezaměnitelného označení osob zmocněnce a zmocnitele, také přesné vymezení rozsahu zmocněncova oprávnění.

Plná moc může být z hlediska rozsahu zmocněncova oprávnění všeobecná (generální), která opravňuje zástupce (zmocněnce) ke všem právním úkonům, anebo zvláštní (speciální), omezující se pouze na některé právní úkony či pouze na jediný právní úkon. V obou případech může být plná moc formulována jako neomezená, která dává zmocněnci právo jednat volně podle nejlepšího vědomí a svědomí, nebo jako omezená, v níž jsou stanoveny hranice, ve kterých a jak má zástupce jednat. Při zastoupení na základě plné moci je třeba rozlišovat mezi dohodou o plné moci (zastoupení či zmocnění) na straně jedné a mezi samotnou plnou mocí na straně druhé. Dohoda o plné moci (zastoupení či zmocnění) je smlouva mezi zmocnitelem a zmocněncem, kterou se zmocněnec zavazuje zastupovat zmocnitele v dohodnutém rozsahu, popřípadě za dohodnutých podmínek. Právě uzavřením této dohody vzniká právní vztah zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem. 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).

b) Dohoda o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009

Dohodou o plné moci má být Dohoda o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009, se kterou byl daňový subjekt seznámen teprve v průběhu daňového řízení, jejíž kopii v daňovém řízení předložil J.Č. Žalobce opakovaně tvrdí, že tato dohoda je zfalšovaná, pouze za účelem předložení správci daně, protože ji nikdy před tím ani neviděl, ani nepodepsal. Mezi žalobcem a J.Č. tedy nebyl založen žádný právní vztah. Dohoda o pracovní činnosti podepsaná dne 15. 4. 2009 se odkazuje v „náplni“ práce, kterou měl J.Č. pro žalobce vykonávat na přílohu - právě plnou moc. Tato plná moc však měla být podepsána až dne 20. 4. 2009, a tedy logicky nemohla být 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. J.Č. nemá ani žádné potvrzení o vyplacených mzdách ani žádný jiný důkaz o jeho pracovněprávním postavení k daňovému subjektu. 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 ČR ze dne 23. 3. 2012, čj. 4 Ads 175/2011-92.

Všechny tyto skutečnosti byly opakovaně správci daně předkládány, správce daně ale zcela rezignoval na vyhodnocení těchto tvrzení žalobce a v Příloze č. 1 k protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění čj. 1667323/14/2304-60561-400762 (dále také „Příloha“) na str. 5 od této Dohody o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009 odvozuje další zásadní skutečnosti pro toto daňové řízení, zejména platnost plné moci. Žalovaný k uvedené námitce zcela nepochopitelně uvedl pouze, že se věcně netýká ani daňového, ani odvolacího řízení.

Odůvodnění správce daně o nedůvodnosti námitky žalobce, která přitom prokazuje neexistenci předložené dohody o pracovní činnosti (plná moc byla podepsána 20. 4. 2009 a nemohla být tedy přílohou Dohody o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009, jak se v J.Č. předložené kopii dohody uvádí), se zcela míjí s tvrzením správce daně.

Žalobce je přesvědčen o neplatnosti plné moci nikoliv kvůli skutečnosti, že Dohoda o pracovní činnosti jako dohoda o plné moci byla uzavřena 15. 4. 2009 a samotná plná moc až 20. 4. 2009, ale kvůli tomu, že v dohodě o plné moci, která byla uzavřena 15. 4. 2009, je explicitně uvedeno, že její přílohou je plná moc. Tato plná moc byla udělena až 20. 4. 2009, nemohla tedy být přílohou Dohody o provedení práce ze dne 15. 4. 2009.

Správce daně nikdy nepředložil daňovému subjektu žádný relevantní důkaz o tom, že by existovala jakákoli dohoda o plné moci mezi daňovým subjektem a J.Č. Správce daně, potažmo žalovaný se spokojili s jediným „důkazem“ k prokázání uzavření dohody o plné moci mezi žalobcem a J.Č., a to s kopií dohody o pracovní činnosti ze dne 15. 4.

2009 předloženou samotným J.Č., když tento „důkaz“ nehodnotili s ohledem na vše ostatní, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedl v řízení žalobce. Správce daně, ani žalovaný si navzdory návrhu žalobce ani nevyžádali předložení originálu této dohody.

Správce daně tak porušuje právní předpisy, nepostupuje 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. Je flagrantním porušením základních zásad daňového řízení, především zásady zákonnosti, založit celý výsledek řízení na jediné zfalšované listině, kterou správce daně získal od J.Č., v daném případě osoby, jíž ze zorganizovaných transakcí spočívajících výhradně z podvodné „výroby“ daňových dokladů plynul nemalý profit a která je zcela nedůvěryhodná. Tvzení správce daně, že na této dohodě nezaložil svá tvrzení, ale vycházel z plných mocí, je irelevantní, neboť plná moc je pouhým „průkazem“ k zastupování.

c) trvání a rozsah zmocnění

Žalobce trvá na tom, že předložené plné moci jsou neplatné. Žalovaný naopak považuje plné moci za platné, a to bez jakýchkoli pochybností, a proto tedy J.Č. činil úkony, k nimž byl zmocněn jménem žalobce po právu. Připustí-li žalobce, že plné moci jsou platné a že tedy J.Č. činil úkony, k nimž byl zmocněn jménem žalobce po právu, žalobce shledává nezákonným postup správce daně v tom, že se vůbec nezabýval rozsahem, ani dobou trvání zmocnění.

Žalobce totiž první plnou moc vypověděl telefonicky v červnu 2009 (protokol z 21. 5. 2013) a druhou plnou moc pak dne 1. 11. 2009, což žalobce vypověděl při ústním jednání před správcem daně. Žalobce vypověděl plné moci poté, co si uvědomil, že J.Č. jedná jeho jménem, aniž by byl mezi nimi založen právní vztah.

Žalovaný zcela ignoroval toto tvrzení daňového subjektu, nijak ho neověřil, ačkoli je rovněž v dané věci zásadního významu. Ve Zprávě správce daně uvádí, že v Protokolu z 21. 5. 2013 žádná informace o výpovědi není, neboli se touto otázkou nezabýval. Tato informace však je v Protokolu nepřímou zaznamenána, ale zejména je uvedena explicitně v podání žalobce ze dne 21. 2. 2014.

Žalobce má za to, že 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).

Pro dodatečné schválení právního úkonu (§ 33 občanského zákoníku) není stanovena zvláštní forma. Znamená to, že ke schválení právního úkonu může dojít písemně nebo ústně a že se může stát výslovně nebo jiným způsobem nevzbuzujícím pochybnosti o tom, co chtěl účastník projevit.

Připustí-li žalobce, že plné moci jsou platné v období od 20. 4. 2009 do června 2009 a dále od 14. 10. 2009 do 1. 11. 2009 a že J.Č. mohl činit jménem žalobce právní úkony, k nimž byl zmocněn, je třeba se zabývat rozsahem zmocnění.

J.Č. byl zmocněn 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“.

Jak vyplývá z textu plných mocí, J.Č. nebyl v žádném případě 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.

Ani jeden z těchto subjektů neprokázal při výsledích ani místních šetřeních žádné z deklarovaných zdanitelných 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 zásadně hotovostně, skladová evidence je nepoužitelná, žádné jiné osoby jako svědci u plnění nikdy nebyly, na žádné dodavatele, ani dopravce daňového subjektu si J.Č. ani zúčastněné daňové subjekty nevzpomněly atp.

Přestože žalovaný a rovněž správce daně připouští, že v průběhu kontroly nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění, neboť nebyl prokázán rozsah a předmět zdanitelných plnění, k výše uvedené námitce žalobce, že J.Č. nebyl zmocněn k podvodnému jednání spočívajícímu ve „výrobě“ daňových dokladů, aniž by k plněním došlo, správce daně ve Zprávě uvedl, že trvá na svém názoru, že plná moc udělená J.Č. je platná a on na základě plné moci jednal jménem daňového subjektu a vystavoval daňové doklady. Otázkou rozsahu zmocnění se správce daně nezabývá bez jakéhokoli odůvodnění ani ve Zprávě ani žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Žalobce tak opakovaně uvedl, že rozsah zmocnění J. Č. žalobcem v žádném případě nezahrnuje „výrobu“ daňových dokladů za účelem odpočtu DPH příjemci těchto dokladů a zároveň za účelem „výroby“ daňových nákladů těchto subjektů, které společně s J. Č. z popsaneho jednoznačně podvodného jednání měly nemalý profit.

Jestliže J.Č. mohl po právu jménem žalobce provádět všechny úkony v obchodním styku, a to v plném rozsahu neomezené plné moci zastupovat daňový subjekt při veškerých jednáních, nakupovat a prodávat zboží a zajišťovat služby a s tím spojené veškeré dokumenty mohl podepisovat a obchodní věci projednávat, neznamená to, že mohl po právu páchat jménem žalobce protiprávní činnost, tj. „vyrábět“ daňové doklady, které nijak nesouvisí s nákupem a prodejem zboží nebo službami.

Bohužel ani žalovaný se s těmito odvolacími námitkami nevypořádal uspokojivě, když pouze uzavřel, že dle jeho zjištění nejsou plné moci neplatné a žádný důkaz o jejich odvolání nebyl poskytnut a dále z tvrzení V.K. a P.H. - tedy spolupracovníků J.Č. dovedl platné zastoupení žalobce J.Č. Jak již výše uvedeno, jak V.K. tak P.H. neprokázali při výsleších ani místních šetřeních žádné z deklarovaných zdanitelných 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, správce daně ani žalovaný se vůbec nezabývali tímto faktem, tj. věrohodností jejich výpovědí, čímž zásadně porušili zásadu hodnocení důkazů. Závěry správce daně musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.

Správce daně a žalovaný tak zcela flagrantně porušili svoji povinnost zjistit skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem, když založili výsledek daňového řízení na jediné, a to zfalšované listině, kterou získali od J.Č., osoby, která je zcela nedůvěryhodná, a 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.

d) znalecký posudek z oboru písmoznalectví

Žalobce dále žádal správce daně, aby znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví nechal posoudit pravost podpisu žalobce na podaných daňových přiznáních. Dle § 92 daňového řádu měl žalobce prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Žalobce nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. a 4. kvartál roku 2009, neboť žádná zdanitelná plnění neuskutečnil. Podaná přiznání za 3. a 4. kvartál roku 2009 jsou podána pro daňový subjekt neznámou osobou, přičemž přiznání za 3. kvartál je podepsáno zfalšovaným podpisem a přiznání za 4. kvartál roku 2009 je dokonce nepodepsáno. Správce daně nevyzval žalobce k autorizaci tohoto přiznání.

S ohledem na tyto skutečnosti žalobce žádal správce daně, aby z moci úřední nechal posoudit pravost podpisu znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví k prokázání, zda je podpis žalobce na daňovém přiznání za 3. kvartál roku 2009 pravý.

Správce daně ve Zprávě uvedl, že nevidí důvod provádět takový znalecký posudek, neboť na základě exekučního vymáhání žalobce daň dle podaných daňových přiznání zaplatil a pro stanovení výsledné daňové povinnosti není rozhodující, zda daňové přiznání bylo či nebylo podáno, zda bylo či nebylo podepsáno. Žalovaný pouze uvedl, že důkazní hodnota znaleckého posudku z oboru písmoznalectví zkoumající dva podpisy na daňových přiznáních by dle jeho názoru nepřispěla ke stavu skutkových zjištění a nadto by byla v rozporu se zásadou správy daní obsaženou v § 7 odst. 2 daňového řádu. Žalobce takové odůvodnění považuje s ohledem na výše uvedené za naprosto nedostačující. Správce daně, jakož i žalovaný tak zcela pomíjí důvod, pro který byl písmoznalecký posudek požadován, tj. že podaná přiznání jsou zfalšována a zapadají tak do řetězce jednotlivých podvodných jednání, kterých se žalobce neúčastnil.

Rovněž tvrzení žalovaného, že je běžnou praxí, že daňová přiznání doručují osoby k tomu ověřené, jako vypořádání se s odvolací námitkou žalobce, že správce daně nevyzval daňový subjekt k autorizaci nepodepsaných přiznání, je zcela nepravdivé. Podpis na daňovém přiznání je základní podmínkou jeho platnosti a bylo-li podle takto podaných přiznání vyměřováno, a tím se žalobce až s exekucí dozvěděl, že mu nějaká daňová povinnost vznikla, mělo by to být spíše nepřímým důkazem, že se žalobce na podvodných jednáních neúčastnil, jinak by zřejmě na sebe nepřitahoval pozornost správce daně.

- e) nesprávná aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Správce daně dle daňového řádu 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, jakož i žalovaný na toto v závěru daňové kontroly nepochopitelně zcela rezignovali, když náhle namísto provádění dokazování uskutečnění zdanitelných plnění dospěl k závěru, že daňový subjekt byl povinen odvést DPH na výstupu jakožto osoba, která uvedla daň na dokladu dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, nikoli z titulu uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 1 ZDPH, a to za situace, kdy až do konce listopadu 2014 dokazování uskutečnění zdanitelných plnění prováděl a žalobce se ho aktivně v rámci zásady součinnosti účastnil.

Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je osobou povinnou přiznat nebo zaplatit daň osoba, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede daň. Jak výše uvedeno, žalobce nevystavil předmětné daňové doklady a současně k tomu nikoho nezmocnil. Z toho důvodu nemohl vyhotovit ani opravné doklady, jak je namítáno žalovaným.

- f) Správce daně zcela v rozporu s ust. 92 odst. 2 DR neobjasnil vlastnictví kolového nakladače ATLAS Kovošrotem České Budějovice s.r.o., přestože žalobce zjistil 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.

Nebyly provedeny výsledky insolvenčního správce, ani jednatele Kovošrot České Budějovice s.r.o., ačkoli to žalobce výslovně žádal, neboť jejich výsledek mohl 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, nebo zda jen „vyráběl“ daňové doklady, které nijak nesouvisely s nákupem a prodejem zboží nebo službami. Takový postup je zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, tj. zejména v rozporu s § 5, § 7 a § 8 daňového řádu.

Žalovaný ani v tomto případě nepovažuje tyto námitky za důvodné, když zcela pomíjí smysl výsledku, tj. zjistit, 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, nebo zda jen „vyráběl“ daňové doklady, které nijak nesouvisely s nákupem a prodejem zboží nebo službami. Žalovaný jako jeden z argumentů, proč výsledek nebylo účelné provést, uvedl, že žalobce dokonce zaplatil za dopravu nakladače. Toto tvrzení není pravdivé. Jak bylo několikrát uvedeno, žalobce nemá a neměl, a ani správce daně nikde a nijak nezjistil žádné doklady na vstupech žalobce, rovněž nebyly prokázány žádné platby žalobce dodavatelům uvedeným na daňových dokladech vyrobených p. Č. Takový postup správce daně je opět zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, tj. zejména v rozporu s § 5, § 7 a § 8 daňového řádu.

Správce daně ve Zprávě rozlišuje otázku přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a ve vztahu k žalobcem přijatým zdanitelným plněním uvádí, že je na daňovém subjektu, zda svůj nárok na odpočet uplatní či nikoli, že si potřebné doklady mohl u svých dodavatelů obstarat a že nelze po správci daně žádat opatřování výše uvedených důkazních prostředků, 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 nelze-li v případě nákupu a prodeje zboží prokázat zdanitelné plnění na výstupu, nelze prokázat ani zdanitelné plnění na vstupu. Správce daně tedy 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 v odůvodnění svého postupu odkázal rovněž na judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 21/2014-30, podle kterého daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu DPH, přitom není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo. Žalobce má za to, že citovaný judikát na daný případ nedopadá, neboť v souzené věci měl správce daně postaveno najisto, že daňový subjekt skutečně daňové doklady vystavil (využil k tomu písmoznalecké posudky), daňový subjekt v tomto případě byl obyčejný podvodník.

Citovaný judikát se rovněž zabývá důvodností ustanovení v zákoně o DPH, podle kterého daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu DPH, přitom není třeba, aby bylo s naprostou určitostí

prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo, tím, že jde o „neutralitu“ DPH. Má-li příjemce takového dokladu nárok na odpočet, musí recipročně vystavce dokladu daň odvést. Stejně jako v rozsáhlé judikatuře ESP i NSS je i v tomto judikátu zmiňována ochrana dobré víry.

V daném případě měl žalobce zmocnit k obchodnímu jednání osobu – J.Č., která jeho jménem zcela mimo rozsah zmocnění vystavila daňové doklady nijak nesouvisející s podnikatelskou činností daňového subjektu a předala je společnosti ZP Kovošrot s.r.o. a V.K. Tyto osoby se nemohou případně dovolávat dobré víry, neboť aktivně na zjevném daňovém podvodu participovaly a věděly nebo měly vědět, že jsou účastní na podvodném jednání, neboť není nijak prokázáno, že ke zdanitelným plněním uvedeným na daňových dokladech došlo.

Správce daně ve Zprávě uvádí, že de facto vidí shodu s kauzou výše uvedeného judikátu a řešeného řízení v tom, že J.Č. na základě zmocnění vystavil daňové doklady a předal je společnosti ZP Kovošrot s.r.o. a V.K. Otázkou dobré víry těchto osob (dle tvrzení daňového subjektu se tyto osoby podílely na podvodných transakcích a o jejich dobré víře nelze uvažovat), která je předpokladem pro postup dle ust. § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH se správce daně vůbec nezabýval.

K návrhu daňového subjektu provést důkaz trestním spisem pana J.Č., V.K. popřípadě jiných osob v souvislosti s tímto daňovým řízením za účelem prokázání tvrzení daňového subjektu správce daně ve Zprávě uvedl, že pro to neshledal důvody, neboť daňová povinnost daňového subjektu je založena zněním § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH.

Je proto v rozporu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu na daný případ aplikovat zmiňovaný judikát a vykládat ust. § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH tak, jak to provedl správce daně.

Žalovaný se námitkou, že judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 21/2014-30 nelze na daný případ aplikovat, vůbec nezabýval. Žalovaný dále zcela nepravdivě uvedl, že námitky žalobce ohledně prokazování skutečného provedení zdanitelných plnění se týkají pouze jedné faktury vztahující se k nakladači ATLAS. Toto není pravda, námitky nedostatečného skutkového objasnění i co do skutečného provedení zdanitelných plnění směřují proti všem vystaveným fakturám a objasnění vlastnictví nakladače ATLAS, tj. i zjištění okolností prodeje, hraje významnou roli. Žalovaný stejně tak rezignoval na prokazování dobré víry kontraktujících osob a pouze konstatoval, že předmětem dokazování mohou být pouze okolnosti, z nichž lze dovodit přesvědčení příslušné osoby o její dobré víře, aniž by však uložil správci daně, aby doplnil dokazování právě o objasnění dobré víry kontraktujících osob.

Žalovaný uzavřel, že žalobce vystavil daňové doklady, které splňují všechny náležitosti stanovené v ZDPH a na těchto dokladech uvedl daň z přidané hodnoty, čímž je ve smyslu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH povinen odvést takto uvedenou daň, neboť nebyly vydány opravné daňové doklady dle § 43 ZDPH a správci daně nebylo doručeno dodatečné daňové přiznání.

Žalobce ale nevystavil žádný z předmětných daňových dokladů, nemohl tedy vystavit ani opravné doklady dle § 43 ZDPH. Tvrzení žalovaného, že žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání, je zcela mimo realitu, neboť žalobce řádná daňová přiznání nepodal vůbec, nemohl tedy k nim podávat přiznání dodatečná, krom toho v průběhu daňové kontroly nelze dodatečné daňové přiznání účinně ani platně podat.

Žalovaný připouští, 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 se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 2. 6. 2016, v němž nejprve stručně popsal dosavadní průběh řízení a shrnul žalobní body obsažené v žalobě. K jednotlivým žalobním námitkám se vyjádřil následujícím způsobem. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil, ohledně skutkového stavu a právního posouzení odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, jakožto i na celý předložený spisový materiál.

V prvním žalobním bodu žalobce brojí proti ukončení daňové kontroly, kdy žalobce především zdůrazňuje, že procesní vada, v podobě nezákonného ukončení daňové kontroly, nebyla zhojena a navíc postupem žalovaného ve smyslu ustanovení § 115 daňového řádu (uložení povinnosti správci daně) ani zhojena býti nemohla. K tomuto tvrzení poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, sp. zn. 7 Afs 20/2012, a dodal, že dle jeho názoru došlo k porušení dvojinstančnosti správního řízení a vada měla být odstraněna zrušením napadených platebních výměrů a vrácením věci správci daně. Žalobce navíc konstatoval, že mu správcem daně bylo sděleno, že jednání dohodnuté na 18. 1. 2016 bude trvat 10 minut, ba správce daně žalobci nesdělil, za jakým účelem toto jednání sjednává.

Žalovaný k tomuto uvedl, že s ohledem na skutkový stav daňového případu je jednání zástupkyně žalobce zjevně tendenční povahy, kdy z úředního záznamu ze dne 11. 1. 2016, čj. 17822/16/2303-60561-400762, vyplývá, že úřední osoby správce daně sjednaly se zástupkyní žalobce ústní jednání na 18. 1. 2016. Tyto úřední osoby pak v úředním záznamu zachytily i okolnosti telefonního hovoru se zástupkyní žalobce, která jim sdělila, že zpráva o daňové kontrole již byla správně projednána. Žalovaný konstatuje, že z výše uvedeného úředního záznamu a z okolností případu lze dovozovat, že účel sjednání ústního jednání správce daně se zástupkyní žalobce byl žalobci znám a sdělen v rámci telefonního rozhovoru s úřední osobou správce daně. Dále je zapotřebí připomenout, že zástupkyně daňového subjektu byla již objektivně seznámena s obsahem zprávy o daňové kontrole (kdy se žalobce ke Zprávě vyjádřil v písemnosti čj. 364476/15 a v odvolání). Právě výše uvedené pak podtrhuje účelovost vyjádření zástupkyně žalobce v protokolu o projednání Zprávy čj. 11048/16/2303-60561-400762.

K námitce porušení zásady dvojinstančnosti správního řízení žalovaný uvedl, že právě postup avizovaný žalobcem uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 7 Afs 20/2012) dle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu, byl žalovaným proveden. Odstranění vady řízení pak bylo provedeno (prvostupňovým) správcem daně, a nikoliv žalovaným (odvolacím orgánem). Žalovaný tedy neshledává, že by tímto postupem byla porušena zásada dvojinstančnosti správního řízení, resp. daňového řízení. K postupu navrhanému žalobcem lze pak stručně uvést, že tento nenachází oporu v daňovém řízení dle daňového řádu, ale toliko ve správním řízení dle správního řádu (srovnej ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu). V rámci správy daní nemůže odvolací orgán napadené rozhodnutí zrušit a „vrátit věc k novému projednání“, ale toliko napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit.

Žalovaný pak uzavírá, že v předmětném řízení se jedná o dodatečné platební výměry vydané na základě daňové kontroly, kdy i samotný žalobce konstatuje, že byl účasten daňového podvodu, v jehož rámci došlo ke zkrácení daně z přidané hodnoty. Žalovaný pak připomněl, že se k tomuto žalobnímu bodu vyjádřil na stranách 8 a 9 napadeného rozhodnutí o odvolání.

V rámci druhého žalobního bodu žalobce namítl, že plná moc jím udělená je nesrozumitelná a neurčitá, načež je zřejmé, že dohoda o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009, která je dle žalobce dohodou o plné moci, byla zmocněncem žalobce, panem J.Č., zfalšovaná. K tomuto žalovaný uvedl, 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 se pak s výše uvedenými žalobními podbody vypořádal na stranách 9 a 10 napadeného rozhodnutí o odvolání. 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“. Ohledně doby trvání plné moci nebylo žalobcem prokázáno, že by tato byla žalobcem v předmětném období vypovězena. Zástupkyně žalobce pouze v písemnosti ze dne 21. 2. 2014 adresované správci daně uvedla, že žalobce plné moci vypověděl již v roce 2009. Výše uvedené však nebylo žalobcem prokázáno a bylo tvrzeno až zástupkyní žalobce v roce 2014.

„Výrobu falešných daňových dokladů“ pak lze řešit v rámci náhrady škody ať již v řízení civilním či adhezním řízení v rámci trestního řízení.

Žalobce dále brojil proti odmítnutí provedení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, který měl prokázat fakt, že podpis na daňovém přiznání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 je zfalšovaný. Žalovaný k tomuto, stejně jako v napadeném rozhodnutí na straně 10, sděluje, že daňová povinnost vykázána za předmětná zdaňovací období byla žalobcem uhrazena až v rámci exekučního řízení probíhajícího v roce 2009 a 2010, daňová kontrola, na jejímž základě byla dodatečnými platebními výměry napadenými odvoláním žalobce vyměřena daňová povinnost, započala až 5. 3. 2012. Z výše uvedeného pak vyplývá, že žalobce byl obeznámen a souhlasil s výši tvrzené daně (výzva k úhradě daňového nedoplatku byla doručena přímo J.B.).

Shora uvedené potvrzuje i to, že žalobcem nebylo podáno dodatečné daňové přiznání či použit opravný prostředek v rámci řízení při placení daně. Ověřování pravosti podpisu na daňovém přiznání za 3. čtvrtletí roku 2009 je tak dle žalovaného nadbytečné a fakticky by neovlivnilo konečnou výši daně stanovené na základě provedené daňové kontroly. Ověřování falzifikace podpisu pak může být kruciólní ve vztahu k vyvinění se v rámci případného trestního řízení či prokazování nároku na náhradu škody v rámci řízení civilního, nikoliv však v předmětné daňové věci.

Další žalobní podbod směřoval k vyvrácení správnosti aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH. Žalobce prezentuje názor, že žalobce nevystavil daňové doklady, na jejichž základě byla doměřená daň z přidané hodnoty a k tomuto ani nikoho nezmocnil. Žalovaný k tomuto stručně uvádí, že žalobce jednal vůči třetím osobám v zastoupení svým zmocněncem, který jednání činil jeho jménem a na jeho účet. Můžeme tedy shrnout, že v daném případě vystavil předmětné daňové doklady přímo žalobce a ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH je tedy na žalobce plně aplikovatelné. K tomuto žalobnímu podbodu žalovaný odkázal na strany 4 až 9 napadeného rozhodnutí.

Posledním žalobním podbodem žalobce napadá objasnění vlastnického práva kolotočového nakladače ATLAS. Žalovaný se s touto otázkou již dostatečně vypořádal na straně 10 a 11 napadeného rozhodnutí.

V rámci závěrečného žalobního podbodu žalobce tvrdí, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH není použitelné, neboť žalobce daňové doklady nevystavil a žalovaný se nezabýval dobrou vírou ve vztahu k J.Č., ZP Kovošrot s.r.o. a V.K. Žalovaný předně zdůraznil, že podmínkou aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH je ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 21/2014-30, zjištění toho, *„zda to byl právě žalobce, kdo uvedl DPH na sporných daňových dokladech. Jinými slovy, zda byl žalobce vystavitelem těchto daňových dokladů, tedy osobou, která účtovala příjemci faktury cenu za poskytnutou službu včetně DPH.“*

Ze spisového materiálu, jakož i z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobce prostřednictvím zmocněnce (J.Č.) vystavil daňové doklady. Ohledně dobré víry, resp. uskutečnění všech po žalobci rozumně požadovaných opatření k předejití své účasti na daňovém podvodu, se ve vztahu k osobě žalobce nejde vyjádřit jinak, než prostým

konstatováním o její neexistenci. Žalobce se vědomě nechal zastoupit osobou J.Č., poskytl mu své razítko, byly mu doručeny výzvy k úhradě nedoplatku, v rozhodném období naprosto opomněl (ignoroval) jakoukoliv kontrolu jednání svého zplnomocněného zástupce či kontrolu svých daňových povinností. Z výše uvedených objektivních okolností pak nelze, byť i zprostředkovaně, osvědčit dobrou víru žalobce. Dle názoru žalovaného je pak námitka dobré víry v dané věcné souvztažnosti namítané žalobcem irrelevantní. Žalovaný má tedy za to, že bylo postaveno najisto, že daňové doklady tvořící podklad pro stanovení daně, tak jak ji stanovil správce daně, byly vystavené žalobcem a aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH byla tedy správná.

S ohledem na výše uvedené navrhl žalovaný žalobu zamítnout.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Dne 5. 3. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí 2009 (dále též jen „předmětná zdaňovací období“).

Prvoinstanční správní orgán dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 2. 2015, čj. 412745/15/2304-50522-402698, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za období od 22. 4. 2009 do 30. 6. 2009 ve výši 159.272,- Kč a penále ve výši 31.854,- Kč.

Prvoinstanční správní orgán dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 2. 2015, čj. 411299/15/2304-50522-402698, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2009 ve výši 417.920,- Kč a penále ve výši 83.584,- Kč.

Prvoinstanční správní orgán dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 2. 2015, čj. 411305/15/2304-50522-402698, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009 ve výši 426.181,- Kč a penále ve výši 85.236,- Kč.

Proti výše uvedeným platebním výměrům se žalobce dne 25. 3. 2015 odvolal. Odvolání bylo následně doplněno písemností ze dne 13. 4. 2015. V doplnění odvolání žalobce mj. namítal, že daňová kontrola byla ukončena nezákonným způsobem. Žalovaný

uložil v rámci odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně doplnění spisového materiálu za účelem odstranění procesní vady spočívající v neukončení daňové kontroly v souladu s daňovým řádem. Výsledek doplnění zaslal správce daně žalovanému dne 20. 1. 2016, evid. pod čj. 2802/16, kdy přílohou této písemnosti je úřední záznam ze dne 11. 1. 2016, čj.17822/16, a protokol ze dne 18. 1. 2016. Žalovaný pak dne 29. 1. 2016 odeslal žalobci zamítavé rozhodnutí o jeho odvolání, proti kterému byla podána předmětná žaloba.

O žalobních námitkách soud uvážil následovně.

Stran prvé námitky týkající se tvrzeného neukončení daňové kontroly soud připomíná, že podle § 88 odst. 1 daňového řádu platí, že o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle § 88 odst. 4 daňového řádu, zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Podle § 88 odst. 6 daňového řádu, odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

Soud se zaměřil na postup správce daně zvolený poté, co mu bylo žalovaným v rámci odvolacího řízení uloženo odstranit nedostatky spočívající právě v neukončení daňové kontroly tak, jak to vyžaduje daňový řád. Konkrétně se soustředil na datum 18. 1. 2016.

Součástí správního spisu je úřední záznam ze dne 11. 1. 2016, čj. 17822/16/2303-60561-400762, v němž je rekapitulován průběh sjednávání termínu projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty provedené u žalobce, a to mezi zaměstnanci správce daně a zástupkyní žalobce v daňovém řízení. Obě strany nečiní sporným, že sjednávání tohoto termínu na den 18. 1. 2016 provázely určité peripetie, nicméně dle citace z úředního záznamu byl „*dohodnut termín projednání zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty (...) 18. 1. 2016 v její (= zástupkyně daňového subjektu, pozn. soudu) kanceláři mezi 7:00 – 7.15.*“.

Dne 18. 1. 2016 se tytéž zaměstnankyně správce daně, které dne 11. 1. 2016 sjednávaly termín projednání zprávy, dostavily do kanceláře sídla žalobcovy zástupkyně k projednání zprávy o daňové kontrole. Výsledek jednání je zachycen v rukou psaném záznamu na str. 3 protokolu o ústním jednání ze dne 18. 1. 2016, čj. 11048/16/2303-60561-400762. Tam je uvedeno: „*Zástupce daňového subjektu Mgr. Ing. S. uvádí, že s ohledem na skutečnost, že zde přítomná Ing. S. telefonicky sdělila, že jednání nebude trvat déle než 10 minut a nesdělila, že účelem dnešní návštěvy má být projednání výše uvedené zprávy, nejsem schopna s ohledem na časový odstup zprávu projednat tak, abych naplnila zákon o daňovém poradenství. Proto žádám o sdělení termínu, kdy je možno zprávu v souladu s DŘ projednat. Termín bude sjednán.*“.

Není pravdivé žalobní tvrzení, že zástupkyně žalobce neodmítla projednání zprávy. Z výše uvedeného záznamu (podepsaného žalobcovou zástupkyní) na str. 3 protokolu o ústním jednání ze dne 18. 1. 2016, čj. 11048/16/2303-60561-400762, jednoznačně vyplývá, že zástupkyně žalobce se ten den se zprávou o daňové kontrole odmítla seznámit. Stojí-li zde pak proti sobě dvě protichůdná tvrzení (to správce daně, že zástupkyně žalobce věděla o tom, že dne 18. 1. 2016 má být projednána zpráva o daňové kontrole, na druhé straně odmítavé tvrzení zástupkyně stran toho), musí soud za takových okolností vzít do úvahy jako rozhodující skutečnost fakt, že zpráva o daňové kontrole čj. 360385/15/2304-60561-400762 byla žalobcově zástupkyně doručena dne 25. 1. 2016, což nebylo zpochybněno. Daňová kontrola tak byla tímto dnem, ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, projednána a dodatečné platební výměry byly řádně odůvodněny.

Stran závěrů vyjelených v žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012 – 41, krajský soud konstatuje, že v jím souzené věci to nebyl odvolací orgán, tedy žalovaný, kdo zprávu o daňové kontrole s žalobcem projednal postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ale učinil tak prvoinstanční správce daně. V tomto směru je tak odkaz na uvedený rozsudek kasačního soudu nepřiléhavý.

Dále, z obsahu odvolání proti dodatečným platebním výměrům je jednoznačně patrné, že žalobce obsah zprávy znal a v ní učiněné závěry napadal obsáhlými odvolacími námitkami čítajícími 8 stran. Postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu došlo k naplnění zákonné povinnosti plynoucí správci daně z daňového řádu, přičemž zároveň nebylo

shledáno nic, čím by byl žalobce v rámci daňového řádu zkrácen na jeho právech. Prvá námitka proto nebyla důvodná.

Stran námitek týkajících se plných mocí soud uvádí následující.

Předně, pro případný úspěch těchto tvrzení bylo podstatné to, zda se v daňovém řízení ony dvě plné moci podařilo zpochybnit.

Prvá plná moc byla datována dne 20. 4. 2009, druhá dne 12. 10. 2009. Obě pak obsahovaly téměř totožný text (až na drobnou odlišnost uvedenou v poznámce soudu): „J.B.-A., se sídlem ..., zastoupená J.B.(...), bytem ... majitelem firmy, která pověřuje tímto V rozsahu plné moci (v plné moci ze dne 12. 10. 2009 je pak výslovně uvedeno „v rozsahu generální plné moci“, pozn. soudu) pana J.Č. (...) bytem ... K tomu, aby jménem této firmy prováděl všechny úkony v obchodním a to v plném rozsahu Neomezené (v druhé plné moci doplněno o slovo generální) plné moci, aby mne 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. Není zmocněn k tomu, aby prodával jménem firmy nemovitosti a zatěžoval je věcnými Břemeny a zástavbami. Tato plná moc se uděluje na dobu 12 měsíců.“. Plné moci byly podepsány J.B. a J. Č.

Dle ustálení judikatury platí, že „(...) **plná moc představuje osvědčení o existenci a rozsahu zastoupení, jež zmocnitel vystavuje zmocněnci pro účely jeho jednání s třetími osobami, je pro vymezení rozsahu oprávnění zmocněnce jednat za zmocnitele rozhodující obsah plné moci.** Jedná-li zmocněnec jménem zmocnitele v mezích oprávnění uděleného mu v plné moci, vznikají práva a povinnosti přímo zmocniteli (právními úkony, jež zmocněnec jeho jménem v mezích plné moci učinil, je vázán). Má-li být rozsah zmocněncova oprávnění jednat za zmocnitele omezen, musí být toto omezení výslovně vyjádřeno v plné moci. Přitom obdobně jako věcné omezení, tj. na provedení určitého právního úkonu, může být plná moc omezena i na určitý časový úsek. **Jakékoli interní pokyny, příkazy, zákazy, omezení, či výhrady stanovené v dohodě o zmocnění, avšak nevyjádřené v samotné plné moci, nemají vůči třetím osobám žádné právní účinky, ledaže jim jsou známy.** To platí i o časovém omezení dohody o zmocnění; má-li být zmocněncovo oprávnění omezeno časem, musí mu zmocnitel udělit plnou moc, z jejíhož obsahu takové omezení pro třetí osoby vyplývá.“. (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16.1.2013, sp.zn. 31 Cdo 2038/2011).

Právě citované je oporou pro závěr, že pro správce daně byly podstatné právě ony dvě plné moci, žádné další dohody je zajímat nemusely. Správce daně tedy neměl povinnost, jak se žalobce domáhá, předkládat mu jakýkoliv důkaz o dohodě/dohodách o plné moci mezi žalobcem a J.Č..

Existenci plných mocí výslovně potvrdil i žalobce. Nejprve při výpovědi učiněné dne 10. 4. 2012 (protokol o ústním jednání čj. 10195/12/141930401899), kde stran otázek, jakým způsobem (od koho) bylo prodávané zboží (ND, olej, dřevo) nabyto a kde byl u daňového subjektu skladován; dále, kdo zajišťoval přepravu prodávaného zboží (ND, olej, dřevo) odběrateli; a konečně, kdo prováděl svoz klesu, úklid a porovnání terénu, na jakém konkrétním místě a jakým strojním zařízením, odpověděl: „Ani k těmto otázkám nemohu uvést nic bližšího, vše zařizoval pan Č. na základě plné moci, kterou měl ode mě podepsanou.“.

Tato obecně formulovaná odpověď pak dostala konkrétní podobu při žalobcově výpovědi zaprotokolované dne 21. 5. 2013 pod čj. 811204/13/2304-05401-400762. Na otázku správce daně „Když Vám pan Č. nabídl, že za Vás bude všechno zařizovat, na základě jakého ujednání jste mi toto umožnil a co všechno mohl provádět?“ žalobce odpověděl: „Nejdříve jsme se domluvili jen ústně. Asi za týden jsem mu podepsal plnou moc, kterou on připravil (příloha protokolu č. 1) [= plná moc ze dne 20. 4. 2009, pozn. soudu]. 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 protokolu č. 2) [= plná moc ze dne 12. 10. 2009, pozn. soudu], která byla úředně na České poště v Blovicích. Plným mocem jsem rozuměl, souhlasil jsem s ním, 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 chtěl vše radši zařizovat sám.“.

Na otázku „Jak jste získával jednotlivé zakázky“ žalobce odpověděl: „Nevím, všechno zařizoval pan Č.“.

Na otázku „Kde jste nakupoval předmětné zboží? Uveďte konkrétní dodavatele?“ žalobce odpověděl: „Nevím, všechno zařizoval pan Č. Jen jednou jsem s ním byl někde u Sušice na nějakém osamoceném statku a tam byl bagr, který jsme chtěli koupit. Podrobnosti domlouval pan Č. Přítomni jsme byli my dva a majitel bagru – údajně nějaký příbuzný pana Č. Jména veškerých dodavatelů nevím.“.

Na otázku „Jaké jste měl odběratele? Uveďte konkrétní názvy a jména firem, osob.“ žalobce uvedl: „Nevím, všechno zařizoval pan Č.“.

Na otázku „Kdy jste se věnoval podnikatelské činnosti, když jste denně chodil do zaměstnání?“ žalobce odpověděl: „Nevěnoval, protože všechno vyřizoval Č. a pomáhat ode mě nechtěl.“.

Na otázku „Uveďte, kdo tyto doklady ve skutečnosti vystavoval a kdo je podepisoval?“ stran správcem daně předložených 38 faktur, žalobce prohlásil: „Já jsem je nevystavoval ani nepodepisoval. Vše zařizoval Č. Ani žádnou finanční hotovost jsem osobně nepřebíral, ani jsem pokladní doklady nepodepisoval. Vše zařizoval Č. O dokladech jsem se dozvěděl až na Finančním úřadě v Blovicích při předchozích jednáních. Toto platí pro oba odběratele, jak pro ZP Kovošrot s. r. o. Klatovy, tak pro pana K.“.

Na otázku „Na základě jakých skutečností podepisoval pan J.Č. tyto doklady?“ žalobce odpověděl: „Předpokládám, že na základě té plné moci. Mně o proběhnutých obchodech neinformoval, i když já jsem si myslel, že mě to bude říkat.“.

Odpovědi typu „Nevím, všechno zařizoval pan Č.“ se pak správci daně dostalo od žalobce na dalších více než deset otázek.

Plné moci byly dne 21. 5. 2013 předloženy žalobcem správcem daně a založeny do spisu.

Na obě plné moci se, i při četných výpadcích paměti, odkázal při svědecké výpovědi i J.Č. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 17. 10. 2013, čj. 1527041/13/2304-05401-400762 (viz otázka a odpověď v bodu 42 protokolu).

Jak vidno, žalobce sám ještě v květnu 2013 *plným mocem rozuměl, souhlasil s nimi, a proto je podepsal*. Názor změnil až později. Soud však, v souladu se správci daně obou stupňů, neshledal ani jednu z plných mocí nesrozumitelnou nebo neurčitou. Naopak, z jejich obsahu zřetelně vyplývá, k čemu byl J.Č. zmocněn a k čemu naopak ne. Stejně tak je zřejmé, že první plná moc měla platnost omezenou do 20. 4. 2010, druhá pak do 12. 10. 2010. Bezpředmětná je i případná polemika nad tím, zda se svým obsahem jednalo o plné moci generální, nebo speciální. Důležité pro věc je, že ony plné moci pokrývaly ty úkony činěné J.Č. v předmětných zdaňovacích obdobích, které byly v daňovém řízení následně přičítány žalobci.

Tvrdí-li žalobce, že protokol ze dne 21. 5. 2013, čj. 811204/13/2304-05401-400762, obsahuje nepřímou informaci o (telefonické) výpovědi plných mocí, pak soud připomíná, že je to žalobce, kdo musí uvést, kde tuto nepřímou informaci spatřuje. Soud není oprávněn za žalobce takové skutečnosti jakkoliv domýšlet. A proto neučinil-li tak žalobce, soud se nemohl námitkou podrobněji zabývat, neboť explicitně onen protokol žádnou přímou informaci toho znění neobsahuje.

Konkrétní tvrzení žalobce učinil až v podání ze dne 21. 2. 2014, kde je již výslovně uvedeno, že žalobce obě plné moci telefonicky vypověděl (v červnu, resp. 1. 11. 2009). Byť je s podivem, že tak mohl učinit již 21. 5. 2013 při účastnické výpovědi, avšak tehdy nic takového neudělal, pro věc podstatné je, že tato svá tvrzení nijak nedoložil. Jeho důkazní indolence po 21. 2. 2014 však nemůže jít k tíži správce daně, když judikatura týkající se důkazního břemene v daňovém řízení je dlouhodobě konstantní. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, shrnul (body 38-44): „(...) Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). (...) Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k

předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). (...)“ Od takto prezentovaných závěrů není důvodu se odchýlovat.

Žalobce rovněž uvádí, že rozsah zmocnění J.Č. žalobcem v žádném případě nezahrnoval „výrobu“ fingovaných daňových dokladů. K tomu lze konstatovat pouze to, že takové tvrzení od správců daně nikdy nezaznělo. Žalobce v té souvislosti dále namítá chatrnost dokazování deklarovaných zdanitelných plnění, když tato plnění byla dle žalobce prokázána „pouze“ daňovými doklady „vyrobenými“ J.Č. a tvrzeními jednotlivých konkrétních daňových subjektů. Žalobce postrádal důkazy další, zejména další svědky uskutečnění plnění, platby nikoliv v hotovosti, skladovou evidenci či lepší paměť J.Č. a třetích daňových subjektů.

Soud k tomu připomíná, že to byl žalobce, kdo pověřil J.Č. k realizaci obchodních transakcí a všeho dalšího kol nich. Vždyť téměř na každou otázku v této souvislosti uvedl „nevím, všechno zařizoval pan Č.“, přičemž byl srozuměn s tím, že J.Č. mohl „na základě plných mocí 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 (= žalobcovým) podnikáním. Konal-li však J.Č. veškerou činnost spojenou s žalobcovým podnikáním způsobem, který zjistily daňové orgány, pak šla za žalobcem, při existenci plných mocí, i odpovědnost za tento způsob. Rozsah důkazů zjištěný správcem daně byl dle soudu dostačující k dodatečnému vyměření daně žalobci. A případné trestní stíhání či odsouzení J.Č. na tom nemohlo nic změnit. V podrobnostech pak soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Stran namítaného nevyhovění žalobcovu požadavku na písmoznalecký posudek se soud ztotožňuje se správcem daně v tom, že by to bylo nadbytečné, neboť pro stanovení výsledné daňové povinnosti není rozhodující, zda daňové přiznání bylo či nebylo podáno.

Ve vztahu k další uplatněné námitce, totiž tvrzení, že žalobce nevystavil předmětné daňové doklady, a nemohlo tak být postupováno ve smyslu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, soud opakuje - byl to žalobce, kdo skrze plné moci pověřil J.Č. k realizaci obchodních transakcí. Byly-li proto předmětné daňové doklady vystaveny a podepsány J.Č. musel je správce daně považovat jako za vystavené a podepsané žalobcem. A podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH ve znění účinném v rozhodném období platilo, že přiznat daň je povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

I leitmotivem poslední námitky je žalobcova snaha akcentovat jím tvrzené podvodné jednání J.Č., a to na otázce vlastnického práva ke kolovému nakladači.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k těmto tvrzením vyslovil v bodu 26 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tam konstatoval: „Co se týká páté odvolací námitky, odvolací orgán uvádí, že tato námitka odvolatele směřuje pouze proti jedinému z celkového počtu 43 předmětných daňových dokladů, deklarující prodej zboží daňovým subjektem společnosti ZP Kovošrot, konkrétně kolového nakladače Atlas Mobilträger, VIN: 164M40900. Mezi uvedenými subjekty byla dne 21.8.2009 uzavřena kupní smlouva na tento kolový nakladač, podepsána oběma tehdejšími jednateři společnosti ZP Kovošrot, T.H. a P.H. a za prodávajícího J.Č. Na daňovém dokladu č. 17/08/2009, DÚZP 21.8.2009 je deklarován prodej tohoto zboží J.B. společnosti ZP Kovošrot za cenu 773.500 Kč vč. DPH. Tento daňový doklad je opatřen otiskem razítek J.B. a ZP Kovošrot a podepsán J.Č. K tomuto daňovému dokladu byly společností ZP Kovošrot vydány dva výdajové pokladní doklady na částku 416.500 Kč ze dne 21.8.2009 a na částku 357.000 Kč ze dne 28.8.2009. Odvolatel rozporuje skutková zjištění správce daně ohledně vlastnictví tohoto zboží, a za zásadní považuje jím zjištěnou skutečnost, že tento kolový nakladač nebyl pojat do soupisu majetkové podstaty společnosti Kovošrot České Budějovice s.r.o., IČ: 28060890, která měla být původním vlastníkem zboží. Dále však není tato konstrukce v odvolání rozpracována. Ačkoliv daň uvedená na tomto daňovém dokladu byla doměřena podle ust. § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, v daňovém řízení bylo ověřeno, že výše specifikovaný kolový nakladač byl přepraven kupujícím, a tento ho dosud vlastní a používá ke své ekonomické činnosti. Daňový doklad na přepravu tohoto kolového nakladače, vystavený třetí osobou, byl uhrazen daňovým subjektem. K námitce neprovedení výsledku insolvenčního správce společnosti Kovošrot České Budějovice s.r.o., odkazuje odvolací orgán na obsah písemnosti č. j. 1675002/14 a v návaznosti na to písemnosti č. j. 1658209/14, které jsou součástí spisového materiálu, a daňový subjekt se s nimi v rámci nahlížení seznámil.“

Soud na těchto závěrech neshledává nic vytýkatelného. Byly-li předmětné daňové doklady vystaveny a podepsány J.Č., musel je správce daně považovat jako za vystavené a podepsané žalobcem. Správce daně, jak je popsáno výše, měl v případě kolového nakladače takové konkrétní (daňové) doklady k dispozici, a ty, v kontextu s dalšími důkazy (plné moci, výpovědi) mu poskytovaly ucelenou podobu skutkového stavu. Daňové orgány proto nepochybily a jejich závěry prezentované ve zprávě o daňové kontrole a odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou pro soud akceptovatelné.

Jelikož na základě výše uvedené argumentace soud neshledal ani jedno z žalobních tvrzení důvodným, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

[V] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu však žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 20. prosince 2017

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.