



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. B.**, zast. Mgr. Magdalenou Sedláčkovou, advokátkou, se sídlem Mezibranská 7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2016, č. j. 38478/16/5200-10422-711138, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 12. 2017, č. j. 57 Af 25/2016 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 12. 2015, č. j. 1849107/15/2304-50522-402698, tak, že žalobci byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a v souladu s § 143, § 147 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, doměřena podle daňových pomůcek za zdaňovací období roku 2009 daň ve výši 322.770 Kč, zrušena ztráta ve výši 508.076 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a daňové ztráty v celkové výši 69.634 Kč.

[2] Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobce byl v průběhu daňové kontroly opakovaně vyzván 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 a nepředložil požadované doklady. Pouze sdělil, že

žádné doklady nemá, přičemž ve všem odkazoval na pana J. Č., který obstarával veškeré činnosti spojené s jeho podnikáním. V daném případě tedy daňový subjekt nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, jelikož správci daně nepředložil požadované doklady, a neprokázal tak výši příjmů a daňově uplatněných výdajů. Jelikož daň nebylo možné stanovit dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Žalobce namítal, že plné moci, kterými měl zmocnit ke svému zastupování J. Č., jsou nesrozumitelné, neurčité a neplatné. Mezi žalobcem a panem Č. nebyl také založen žádný právní vztah, jelikož 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, je falzifikát.

[4] Žalovaný dále podle žalobce pochybil, pokud vzal za prokázané, že výpověď P. H. a V. K. byla potvrzena obchodní spolupráce s žalobcem a předání hotovosti panu Č. Neobjasnil ani vlastnictví kolového nakladače ATLAS Kovošrotem České Budějovice, což bylo zásadní pro zodpovězení otázky, zda J. Č. v tomto konkrétním případě skutečně zastupovat žalobce v obchodním styku, nebo zda jen vyráběl daňové doklady, které nijak nesouvisí s nákupem a prodejem zboží nebo službami. Žalobce také poukazoval na trestní řízení vedené s pány Č. a K. a požadoval provedení jejich trestních spisů jako důkazu.

[5] Žalobce vznesl také námitky proti způsobu stanovení daně podle pomůcek, kterým správce daně stanovil daňovou povinnost s užitím výdajového paušálu podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. ve výši 60 % z příjmů. Správce daně nijak nespecifikoval, kdo je pro něj za dané situace srovnatelný subjekt a jaká má splňovat kritéria. Je nepravděpodobné, že by nějaký subjekt s obdobnou činností v roce 2009 použil výdajového paušálu, 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 náklady. 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.

[6] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky ke stanovení daně podle pomůcek. Z vyjádření žalobce učiněného v průběhu daňové kontroly vyplývá, že v rámci svého podnikání v souvislosti s plnými mocemi udělenými panu Č. zcela zanedbal nastavení kontrolních mechanismů pro sledování svého podnikání. Vzhledem k tomu, že plné moci 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, přičemž ani z obsahu druhé plné moci vůbec nevyplývá, že by byla omezena „pouze na úkony nutné k ukončení činnosti“, to byl žalobce, jemuž je jednání pana Č. jeho jménem přiřitatelné. 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

pokračování

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. Podmínkou platnosti a účinnosti plných mocí potom není případná neexistence pracovněprávního vztahu mezi žalobcem a panem Č. ani existence či neexistence vyplacené odměny za uskutečněná jednání.

[7] K otázce uskutečnění příjmů žalobce bylo pro rozhodnutí věci 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.

[8] Pokud jde o námitky žalobce o neprovedení důkazů ve vztahu ke kolovému nakladači Atlas a trestními spisy pánů Č. a K., soud tyto důkazy označil za nadbytečné. V prvním případě bylo ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že k otázce realizace obchodních případů a z nich plynoucích zdanitelných příjmů byly provedeny výsledky svědků R., K., L., ze kterých vyplynulo, že vozidlo bylo přepraveno 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. V účetnictví ZP Kovošrot s.r.o. byl nalezen doklad o nákupu nakladače od žalobce, doklad o přepravě nakladače z Českých Budějovic do Klatov. Ve druhém případě skutečnost, že proti panu Č. a panu K. je nebo bylo vedeno trestní stíhání, je pro daňové a soudní řízení nevýznamná, zvláště pak za situace, kdy žalobce se žádného z těchto trestních řízení neúčastnil v pozici poškozeného.

[9] Ve vztahu ke způsobu stanovení daně podle pomůcek krajský soud shledal, že žalobci se nepodařilo prokázat, že by správce daně při konstrukci pomůcek „*hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje*“, resp. „*hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje*“. Pokud správce daně znal přesný okruh příjmů žalobce, je logické, že ze součtu těchto příjmů dovodil stránku příjmovou. Jelikož žalobce v daňovém řízení nijak neobjasnil způsob svého podnikání a konkrétní vynaložené výdaje, nebylo možné jej srovnat s jiným obdobným subjektem. Stanovení daně podle výdajového paušálu stanoveného pro podnikatele podnikající v obdobném předmětu podnikání jako žalobce bylo proto logické. 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%*“, žalobce nic z toho, co tvrdil, neprokázal ani v daňovém řízení ani řízení soudním.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že žalovaný přisvědčil správci daně v tom, že břemeno tvrzení stíhalo stěžovatele na základě podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009.

Toto přiznání však stěžovatel, obdobně jako jiná přiznání (k DPH), nepodal. Krajský soud k tomuto závěru žalovaného uvedl pouze, že ho neshledal nezákonným s tím, že s tvrzením, že tato přiznání nepodal, stěžovatel přišel až v žalobě, přičemž z protokolu o ústním jednání ze dne 10. 4. 2012 má vyplývat opak. Ze soudem citované pasáže z protokolu o ústním jednání ze dne 10.4.2012 však nijak nevyplývá, že stěžovatel podal daňové přiznání.

[11] Pokud jde o údajné příjmy stěžovatele, žalovaný vycházel z faktur, přičemž uskutečnění dodávek a předání hotovosti dle něj bylo potvrzeno svědeckými výpověďmi J. Č., P. H. a V. K. Zcela tak ignoroval nedůvěryhodnost těchto svědků, jakož i skutečnost, že prvoinstanční správce daně výslovně konstatoval, že se nepodařilo prokázat, že došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb. Soud se s touto skutečností v napadeném rozsudku nijak nevyřadil.

[12] Ke všem žalobním námitkám týkajícím se okolností zmocnění J. Č. soud uvedl pouze, že „*žalovaný se odvolacími námitkami stěžovatele vypořádal zcela dostatečně...*“ a dále „*správný je i závěr žalovaného...*“. Soud však neuvedl jediný důvod, proč se se závěry žalovaného ztotožnil. Rozsudek je tak nepřezkoumatelný, neboť postrádá odůvodnění.

[13] Stěžovatel trvá na tom, že plné moci jsou nesrozumitelné a neurčité a z toho důvodu absolutně neplatné. 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 předložena Dohoda o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009, se kterou byl stěžovatel seznámen teprve v průběhu daňového řízení, nikdy před tím ji ani neviděl, ani nepodepsal, jde o falzifikát. Mezi stěžovatelem a panem Č. nebyl tedy založen žádný právní vztah.

[14] Stěžovatel v podání z 21. 2. 2015 sdělil, že plnou moc, poté co si uvědomil, že pan Č. jedná jeho jménem, aniž by k tomu byl oprávněn, vypověděl telefonicky v červnu 2009, druhou plnou moc pak 1. 11. 2009. K této argumentaci se nijak nevyjádřil v napadeném rozhodnutí ani žalovaný, ani krajský soud. Žalovaný, jakož i soud, se nezabýval ani argumentací stěžovatele, podle níž J. Č. překročil svá oprávnění vyplývající ze zmocnění a nedošlo k dodatečnému schválení těchto úkonů stěžovatelem. Stěžovatel potom namítá, že 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. Stěžovatel rovněž nezmocnil p. Č. k přijímání hotovosti.

[15] Stěžovatel dále namítá, že správce daně stanovil k neprokázanému příjmu stěžovatele jako výdaj paušál dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních 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. Stěžovatel má však za to, že správce daně při konstrukci pomůcek hrubě

pokračování

vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Daňová povinnost tak nebyla s ohledem na nepřiměřenost pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

[16] Žalovaný, jehož závěry soud v napadeném rozsudku bez dalšího přijal, se nijak nevypořádal s námitkami stěžovatele: Správce daně nijak nespecifikoval, kdo je pro něj 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, přičemž tato skutečnost je vysoce nepravděpodobná, 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 stěžovatel z veřejně dostupných databází prověřil, v roce 2009 zaznamenaly ztrátu. Paušální výdaje ve výši 60 % by znamenaly marži min. 40%, přitom by stěžovatel ale musel mít i jiné další náklady.

[17] Dle žalovaného a krajského soudu stěžovatel neprokázal svá tvrzení o tom, že dosahovaná marže na kovošrotu v roce 2009 byla velmi nízká, neboť celé odvětví zaznamenalo historický propad výkupních cen. Tyto skutečnosti jsou však obecně známé, pro správce daně jsou dokonce známé z jeho úřední činnosti, jakož i dohledatelné z veřejných zdrojů. Náhledem do zveřejněných závěrek v obchodním rejstříku si správce daně mohl zjistit, že např. společnost Metfer Trading s.r.o., IČO 405 23 012, měla marži v roce 2009 15 %, provozní hospodářský výsledek je ve ztrátě, společnost ZP Kovošrot, IČO 279 89 836, která na transakcích s p. Č. participovala, vykazala v roce 2009 marži 29 %, provozní hospodářský výsledek je ve ztrátě, společnost Autometall Trade s.r.o., IČO 263 71 227, vykazala v roce 2009 marži 9 %, provozní hospodářský výsledek je v zisku, ale díky mimořádnému prodeji hmotného majetku.

[18] 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. Soud tak nesprávně posoudil právní otázku, a to zda byly při stanovení daně dle pomůcek splněny zákonné podmínky, tj. zda byl správce daně oprávněn použít tento způsob stanovení daně, a zejména, zda použité pomůcky byly přiměřené. Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně nebyl oprávněn použít pomůcky pro stanovení daně, neboť v daném období neměl příjmy, a dále že použití daných pomůcek bylo zcela nepřiměřené. Správce daně tak překročil své správní uvážení.

[19] Stěžovatel nakonec namítá, že rozsudek je nedostatečně odůvodněný. Soud se dále zcela nedostatečně vypořádal s návrhem stěžovatele na provedení důkazů, a to ve vztahu ke zjištění vlastnictví kolového nakladače ATLAS, tj. výsledkem jednatele a insolvenčního správce společnosti Kovošrot České Budějovice s.r.o. a dále trestním spisem týkajícím se trestního řízení vedeného proti panu Č. Skutečnost, že stěžovatel nemohl kolový nakladač prodat, neboť ho nikdy nekoupil a nevlastnil, je pro danou věc naprosto zásadní a zásadně zpochybňuje ostatní důkazy, které v daném případě správce daně provedl. Soud však na tuto skutečnost zcela rezignoval a odmítl provést důkazy navržené stěžovatelem, aniž by toto rozhodnutí dostatečně odůvodnil.

[20] Pokud jde o důkaz trestním spisem J. Č. a V. K., stěžovatel má za to, že by jimi zásadně zpochybnil důvěryhodnost tvrzení J. Č., a především na jeho výpovědi jsou

založeny závěry správce daně, ačkoliv se zcela zjevně jednalo o podvod vůči stěžovateli, jakož i důvěryhodnost V. K. a P. H., kteří měli spolu s J. Č. oproti stěžovateli na podvodném jednání prospěch. Není tedy pravda, že pokud se trestní řízení netýká přímo této věci, že tato skutečnost nemůže být relevantní. Stěžovatel má naopak za to, že skutečnost, že proti J. Č. bylo vedeno trestní řízení a že podle jeho informací je ve výkonu trestu odnětí svobody, je pro věrohodnost tohoto svědka zcela zásadní.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatel nesplnil svou zákonnou povinnost předložit požadované doklady, a neprokázal tak výši příjmů a daňově uplatněných výdajů. Správce daně se snažil ověřit údaje uvedené v daňovém přiznání vlastní činností, ale byla mu doložena pouze část dokladů a nebyla prokázána výše výdajů stěžovatele. V návaznosti na tyto zjištěné skutečnosti dospěl žalovaný k závěru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v případě stěžovatele byly splněny, a s takovým posouzením se krajský soud zcela ztotožnil. Svědeckými výpověďmi svědků Č., H. a K. bylo prokázáno předání fakturovaných částek od ZP Kovošrot s. r. o. a V. K. a nebylo důvodné jejich shodná tvrzení rozporovat.

[22] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelem udělené plné moci jsou srozumitelné a určité a obsahují všechny náležitosti. Je zcela nerozhodné, zda stěžovatel o úkonech pana Č. věděl či nikoliv, neboť jeho jednání je stěžovateli přičitatelné.

[23] K nepřiměřenosti použitých pomůcek žalovaný uvádí, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně doložení relevantních důkazních prostředků, kterými by prokázal svá tvrzení o nepřiměřenosti výše stanovené daně. V řízení před správním orgánem stěžovatel uvedl pouze subjekty s obraty naprosto neodpovídajícími odhadovanému obratu stěžovatele. Správce daně přihlédl zejména k tomu, že stěžovatel vykonával svou ekonomickou činnost nejen v rámci prodeje kovového šrotu, ale i v jiných oblastech, které v rámci jeho obratu tvořily nikoliv marginální příjmy. Jelikož stěžovatel nebyl schopný prokázat, jaké konkrétní výdaje v souvislosti se svými příjmy vynakládal, žalovanému se v souladu s krajským soudem jeví použití výdajového paušálu stanoveného zákonodárcem pro podnikatele podnikající v obdobném předmětu podnikání jako logické.

III. Posouzení kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že krajský soud v rozsudku v několika případech převzal argumentaci žalovaného, aniž by rozvíjel vlastní argumentaci. Podle rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci*

pokračování

účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“. Krajský soud tudíž nepochybil, pokud se ztotožnil s argumentací žalovaného a v napadeném rozsudku na ni odkázal. Nejvyšší správní soud také konstatuje, že krajský soud se neopomněl zabývat žádnou z žalobních námitek a jeho rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud připomíná, že úkolem soudu není reagovat na každý jednotlivý argument obsažený v žalobě, ale vypořádat se s podstatou žalobní argumentace. Tento požadavek krajský soud v posuzovaném případě naplnil.

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2009 nepodal. Z protokolu z ústního jednání ze dne 10. 4. 2012 podle stěžovatele nijak nevyplývá, že by stěžovatel daňové přiznání podal, jak uvedl krajský soud.

[28] Nejvyšší správní soud k této námitce předně podotýká, že daňová povinnost nevzniká podáním daňového přiznání. Z pasáže citované krajským soudem z ústního jednání ze dne 10. 4. 2012 ovšem jasně vyplývá, že stěžovatel při tomto jednání nijak nepopíral, že daňové přiznání podal. Naopak, když byl správcem daně tázan, zda jsou částky v něm uvedené včetně DPH nebo ne, odpověděl, že by měly být včetně DPH. Z toho vyplývá, že byl s jeho obsahem srozuměn a lze logicky dovodit, že je také podal. To výslovně vyplývá také z trestního oznámení podaného stěžovatelem, které je ve správním spise založeno jako příloha č. 2 protokolu o nahlížení do spisu dne 7. 8. 2013, kde stěžovatel uvedl: „V březnu 2010 za mnou Č. přijel s vyplněným přiznáním k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 30. 4. 2009 do 31. 12. 2009, které jsem mu podepsal z toho důvodu, abych neměl problémy...Přiznání jsem podepsal a odnesl na finanční úřad, pak jsem tedy ukončil živnostenskou činnost.“ To, že stěžovatel daňové přiznání osobně podepsal a odnesl na finanční úřad stěžovatel ostatně uvedl při ústním jednání u správce daně konaném dne 21. 5. 2013, jak je uvedeno v protokolu stěžovatelem podepsaném (ačkoli zde naopak uvedl, že Č. mu daňové přiznání poslal po společném kamarádovi V. N., stěžovatel však i zde uvedl, že daňové přiznání osobně podepsal a podal na finančním úřadě). Tato námitka tedy není důvodná.

[29] Stěžovatel dále namítal, že v posuzovaném případě se nepodařilo prokázat, že došlo ke konkrétním dodávkám zboží a služeb, ze kterých měly plynout příjmy stěžovatele. Žalovaný zde vycházel ze svědeckých výpovědí J. Č., P. H. a V. K., přičemž ignoroval nedůvěryhodnost těchto svědků. Zde poukazuje především na údajné trestní stíhání J. Č. a V. K. Krajský soud se s touto skutečností údajně nijak nevypořádal.

[30] V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že předpokladem pro vznik daňové povinnosti je to, že stěžovatel jako fyzická osoba – podnikatel dosáhl v souvislosti se svou podnikatelskou činností v příslušném zdaňovacím období zdanitelných příjmů. To vyplývá již z daňového přiznání, které stěžovatel sám podal u správce daně a uvedl v něm příjmy z podnikání ve výši 3.823.301 Kč. Existence faktické obchodní činnosti stěžovatele a jeho obchodování s dalšími subjekty přesvědčivě vyplývají z výpovědí svědků J. Č., P. H., T. H., V. K. a J. E., provedených v řízení před správními orgány, i z dokladů dohledaných

v účetnictví obchodních partnerů stěžovatele. J. Č. vypověděl, že částky inkasované pro stěžovatele na základě plné moci stěžovateli následně předával (např. při výslechu dne 17. 10. 2013, kterému byl stěžovatel rovněž přítomen). Ostatně i stěžovatel připustil při své výpovědi u správce daně ze dne 21. 5. 2013, že mu Č. určité částky předal. Ze správního spisu přitom nijak nevyplývá, že by v daňovém přiznání tvrzené příjmy stěžovatele byly fiktivní a podvodné, respektive že pan Č. pouze „vyráběl“ fingované daňové doklady. Naopak tvrzení stěžovatele v tomto ohledu nejsou ničím doložena, a proto z nich nelze vycházet. Ve vztahu k této námitce krajský soud odůvodnil svůj závěr, že uvedená tvrzení stěžovatele neprokazují nezákonnost rozhodnutí žalovaného, přičemž odkázal na výpovědi svědků, podle kterých k uskutečnění předmětných obchodních případů došlo.

[31] Pokud stěžovatel rozporuje výši příjmů a výdajů, z nichž mu byla vyměřena daň, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro posouzení této námitky je rozhodné, že daň byla stanovena podle pomůcek a nikoliv dokazováním, jelikož stěžovatel opakovaně na výzvu správce daně nepředložil evidence a důkazní prostředky, které by dokládaly údaje uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009.

[32] Podle § 98 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. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. 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.

[33] Podle ustálené judikatury NSS, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 - 46), „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[34] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90). Žalovanému ani soudům nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126).

pokračování

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel na výzvu správce daně v daňovém řízení nepředložil žádné doklady prokazující jeho daňové tvrzení. Neunesl tedy ohledně svého tvrzení důkazní břemeno a zároveň nesplnil povinnost při dokazování předložit požadované doklady, a neprokázal tak výši příjmů a daňově uplatnitelných výdajů. Správce daně potom v průběhu daňového řízení získal některé doklady (faktury, příjmové doklady) vztahující se k příjmům stěžovatele. Výši výdajů však stanovit dokazováním nebylo možné. V rozsudku ze dne 19. 11. 2015, č. j. 2 Afs 164/2015 - 34, Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatoval, že *„pomůcky jsou náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Přestože správce daně při tomto postupu může použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly daňový subjekt předložil a které nebyly zpochybněny, nadále se jedná o kvalifikovaný odhad, přiblížení se skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Nejedná se o opakované dokazování a nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená podle pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním.“*

[36] Z výše uvedených závěrů plyne, že prokázání toho, od koho měl stěžovatel nabýt do vlastnictví kolový nakladač ATLAS, který byl následně prodán, není pro stanovení daně podle pomůcek významné. Stěžovatel v rámci výpovědi dne 21. 5. 2013 správci daně uvedl, že byl s Č. u Sušice, kde prohlíželi bagr, který měli zakoupit. I tato okolnost podporuje závěr, že k realizaci této transakce došlo a že příjem, kterého stěžovatel měl dosáhnout prodejem kolového nakladače, je reálný.

[37] Pokud stěžovatel poukazuje na údajné trestní stíhání J. Č. a V. K., Nejvyšší správní soud konstatuje, že sama skutečnost, že je proti nějaké osobě vedeno trestní stíhání, nesvědčí o obecné nedůvěryhodnosti této osoby, popř. o nepoužitelnosti její svědecké výpovědi. Stěžovatel přitom netvrdí, že by byl J. Č. trestně stíhán a popřípadě odsouzen v souvislosti s činností, která je předmětem tohoto řízení. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem, že případné trestní stíhání uvedených osob není pro posouzení věci relevantní.

[38] Stěžovatel dále v kasační stížnosti vznesl námitky vůči plným mocím uděleným J. Č. Namítá jejich nesrozumitelnost, nedostatek právního základu pro vznik zastoupení, a překročení rozsahu zmocnění zmocněncem.

[39] Součástí správní spisu jsou dvě plné moci udělané stěžovatelem J. Č. První ze dne 20. 4. 2009, a druhá ze dne 12. 10. 2009. Obě pak obsahovaly téměř totožný text: *„Generální plná moc. J. B.-A., se sídlem Š. X, PSČ: X B., zastoupená J. B. (...), bytem P. v. X, X B., majitelem firmy, která pověřuje tímto v rozsahu generální plné moci pana J. Č. (...) bytem Č. X, k tomu, aby jménem této firmy prováděl všechny úkony v obchodním [styku, pozn. NSS] a to v plném rozsahu neomezené 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.

[40] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že plné moci nelze považovat za nesrozumitelné ani neurčité. Plné moci zcela zjevně zmocňují pana Č. generálně ke všem činnostem s podnikáním žalobce souvisejícím, vyjma prodeje a

zatěžování nemovitostí. Ačkoliv stěžovatel při výpovědi dne 21. 5. 2013 uvedl, že druhá plná moc byla udělena pouze za účelem ukončení podnikání, z textu plné moci takové omezení nijak nevyplývá. Námitka, že ze strany J. Č. došlo k překročení rozsahu zmocnění plynoucího z dohody mezi stěžovatelem a J. Č., proto není důvodná.

[41] Podle rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 16. 1. 2013, sp. zn. 31 Cdo 2038/2011 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 jejíž obsahu takové omezení pro třetí osoby vyplývá.“ Otázka, jakým způsobem byl upraven vzájemný právní vztah mezi stěžovatelem a J. Č. proto není pro posouzení věci podstatná, neboť právní jednání, kterým Č. za stěžovatele na základě plné moci dojednal a realizoval obchodní případy, se přičítají přímo stěžovateli.

[42] Existenci plných mocí přitom výslovně potvrdil i stěžovatel. Nejprve při výpovědi učiněné před správcem daně dne 10. 4. 2012 (protokol o ústním jednání č. j. 10195/12/141930401899), kde stran otázek, jakým způsobem bylo prodávané zboží nabyto a kde byl u daňového subjektu skladován; dále, kdo zajišťoval přepravu prodávaného zboží 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“. Při jednání ze dne 21. 5. 2013 protokolovaném pod č. j. 811204/13/2304-05401-400762, potom byl stěžovatel dotázán: „Když Vám pan Č. nabídl, že za Vás bude všechno zařizovat, na základě jakého ujednání jste mi toto umožnil a co všechno mohl provádět?“ K tomu stěžovatel odpověděl: „Nejdříve jsme se domluvili jen ústně. Asi za týden jsem mu podepsal plnou moc, kterou on připravil (příloha protokolu č. 1). 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), která byla úředně ověřena 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.“ Nelze tedy hovořit o tom, že by stěžovatel nevěděl, že J. Č. jedná jeho jménem v obchodních vztazích.

[43] Z obsahu spisu nakonec nevyplývá, že by stěžovatel první či druhou plnou moc vypověděl. Nevyplývá to ani z protokolu ze dne 21. 5. 2013, na který odkazuje stěžovatel. Podle tohoto protokolu měl stěžovatel panu Č. pouze prostřednictvím SMS oznámit, že

pokračování

v podnikání nechce pokračovat. Plnou moc nicméně nevypověděl a namísto toho následně udělil panu Č. novou generální plnou moc.

[44] Stěžovatel dále namítal, že správce daně při konstrukci pomůcek hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Daňová povinnost tak nebyla s ohledem na nepřiměřenost pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Správní orgán neměl přihlížet k nízké marži při prodeji kovošrotu v roce 2009 a stanovená daň je tak nepřiměřeně vysoká.

[45] V rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, NSS uvedl, 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. Soud v citovaném rozsudku demonstroval své závěry na teoreticky zkonstruovaném příkladu: na něm vysvětlil, že 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. Jako příklad použil soud daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších: proti dani stanovené pomocí pomůcek mohl takový subjekt namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž by k této námitce musel předložit důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Své tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů, nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti.*“

[46] Nejvyšší správní soud se zde ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že žalobci se nepodařilo prokázat, že by správce daně při konstrukci pomůcek vybočil z mezí správního uvážení, a stanovení daně podle pomůcek představovalo jednoznačný exces: „*Pokud prvoinstanční orgán znal přesný okruh příjmů žalobce, je logické, že ze součtu těchto příjmů dovodil 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. Použili-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.*“ Použití výdajového paušálu podle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů tedy bylo v posuzovaném případě odůvodněno. Jedná se o jeden ze zákonných způsobů stanovení daně, a nelze jej proto apriorně považovat za nepřiměřený.

[47] Stěžovatel neprokázal, že by výsledná daňová povinnost byla v hrubém nepoměru s daňovou povinností u jiných srovnatelných subjektů. Stěžovatel sice ve správní žalobě odkázal na tři subjekty obchodující s kovošrotem, nicméně poukazovaná marže je u každé z těchto společností velmi rozdílná (9 %, 15 % a 29 %). Tyto společnosti také nelze považovat za srovnatelné s podnikáním stěžovatele, jelikož se jedná o subjekty s neporovnatelným obratem, jak poukazuje ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, a stěžovatel také nepodnikal pouze s prodejem kovošrotu, ale vykonával také jiné činnosti (potěžební práce, úklidové práce, paličské práce, prodej zboží atd.), které netvořily v rámci jeho podnikání marginální příjmy. Stěžovatel tedy neprokázal, že by jeho daňový základ nemohl být tak vysoký, jak byl stanoven správcem daně. Zde je také třeba zdůraznit, že v situaci, kdy stěžovatel nesplnil v daňovém řízení své povinnosti, musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem, který nemusí odpovídat reálným výsledkům jeho hospodaření.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[48] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[49] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu