

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: **SD - Center s.r.o. v likvidaci,** IČO: 289 66 333, se sídlem Růžová 951/13, Praha 1, zast. JUDr. Alenou Němcovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Údolní 1724/59, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1414/18/5300-22443-711897, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, č. j. 11 Af 9/2018 - 126,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 25. 1. 2017, č. j. 369675/17/2001-52522-110763, kterým byla žalobci stanovena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna 2013 ve výši 1.795.122 Kč.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce namítal, že žalovaný neprovedl výslech svědka Davida Stránského ani v rozhodnutí neuvedl proč tak neučinil. Daňové řízení nebylo zahájeno s osobou oprávněnou jednat za žalobce, ale pouze s osobou, která se prokázala zfalšovanou plnou mocí. Správce daně tedy vůbec nejednal s žalobcem, a rozhodnutí z tohoto řízení vzešlé je tak nezákonné. Žalovaný k těmto žalobcem

uplatněným tvrzením neprovedl navržené důkazy ani nezdůvodnil, proč tak neučinil. Tím, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, došlo k prekluzi nároku žalovaného na základě § 148 odst. 1 daňového řádu, kdy tříletá prekluzivní doba počala běžet 25. 9. 2013, a daň tak již nemůže být stanovena. Podpis na údajné plné moci žalobce pro paní M. K. ze dne 23. 8. 2013 není podpisem Davida Stránského. Rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné, kdy na jednu stranu uvádí, že správce daně neměl důvod o pravosti doručené plné moci pochybovat, zároveň je však prokázáno, že již od 15. 11. 2016 disponoval správce daně čestným prohlášením M. K. ze dne 20. 5. 2015 a vyjádřením žalobce, že údajná plná moc ze dne 23. 8. 2013 nebyla podepsána Davidem Stránským. Platební výměr byl vydán 25. 1. 2017. Žalobce je tak přesvědčen, že správní orgány měly zcela závažné důvody pochybovat o tom, zda bylo řízení zahájeno zákonným způsobem.

[3] Žalovaný dále nesprávně zhodnotil skutkový stav ohledně věrohodnosti svědeckých výpovědí jednatelů údajných dodavatelů žalobce Tomáše Moravce za společnost Marketing Invest s. r. o. a Tomáše Kuchaře za společnost Indo Euro Logistics s.r.o., a nevypořádal se s námitkami ohledně neexistence sporných obchodních případů. Tyto obchodní případy nepatří žalobci a nikdy nebyly právoplatně uzavřeny jménem žalobce. Žalobci tedy nemohla vzniknout daňová povinnost na DPH tak, jak byla vyměřena platebním výměrem. K závěru žalovaného, že žalobce nedoložil důkazy, které by jím tvrzené skutečnosti prokazovaly, žalobce uvedl, že nemůže přinést přímý důkaz o neexistenci těchto obchodních případů, jelikož prokázání neexistence nějaké skutečnosti je nemožné. Žalovaný ani řádně neprověřil skutečnosti tvrzené žalobcem ohledně nepravosti listin použitých jako důkazy.

[4] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. K námitce, že žalovaný neprovedl důkaz výslechem bývalého jednatele žalobce pana Stránského, uvedl, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou, když se nevypořádal s návrhem žalobce na provedení svědecké výpovědi. Soud k tomu však zároveň zdůraznil, že jak žalobce, tak i žalovaný zcela pomíjejí, že fyzickou osobu, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23, či ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017- 23). S poukazem na závěry uvedené v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 266/2018 - 36 a č. j. 7 Afs 386/2018 - 40, dospěl městský soud k závěru, že tato vada neměla v posuzovaném případě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nelze totiž opomenout, že žalobce opakovaně tvrdil, že podpis na plné moci není pravým podpisem bývalého jednatele. Dle soudu tak není zřejmé, co by mohl výslech bývalého jednatele do řízení přinést nad rámec toho, co tvrdil již sám žalobce (ústy svého aktuálního jednatele), tj. že se nejedná o pravý podpis bývalého jednatele. Daňové orgány se přitom námitkou pravosti podpisu, resp. oprávněním paní K. zastupovat žalobce, zabývaly.

[5] K oprávnění paní K. zastupovat žalobce při zahájení daňové kontroly soud přisvědčil žalovanému, že z obsahu plné moci, jakož i následného jednání zmocněnkyně a zejména žalobce nemohly správci daně vzniknout pochybnosti ohledně toho, že jedná s oprávněnou osobou. S ohledem na skutkové okolnosti soud vyhodnotil zpochybňování plné moci ze dne 23. 8. 2013 žalobcem jako ryze účelové. Pro úplnost městský soud uvedl, že i kdyby bylo skutečně pravdivé tvrzení žalobce, že paní K. nebyla za žalobce oprávněna

jednat na základě plné moci ze dne 23. 8. 2013, jednalo by se o zneužití práva popsané rozsudkem NSS ze dne 22. 8. 2019, č. j. 8 As 289/2017 - 44. Městský soud navázal, že na základě daňové kontroly mohl správce daně stanovit daň, a tedy nelze namítat uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu.

[6] Soud neshledal důvodnou argumentaci žalobce, že transakce, které správce daně uváděl ve svých podáních, nepatří žalobci a nikdy nebyly uzavřeny. Námitky žalobce totiž nezpochybňují závěr správce daně, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Sama jednatelka žalobce svým jednáním umožnila, aby jménem žalobce byly vystavovány daňové doklady (faktury) a aby tyto daňové doklady byly zahrnuty do jeho evidence pro daňové účely a následně do daňového přiznání, které bylo předloženo správci daně. Jednatelka žalobce tak v rozhodném období zcela ignorovala jakoukoliv kontrolu obchodní činnosti žalobce a jeho daňových povinností, a tedy se nemůže nyní zbavit odpovědnosti tvrzením, že obchodní případy žalobci nenáleží. Soud zdůraznil, že správce daně při daňové kontrole za srpen 2013 vycházel z daňového přiznání podaného paní K., žádné jiné daňové přiznání žalobcem podáno nebylo. Nebylo tedy podáno takové daňové přiznání, ze kterého by vyplývalo tvrzení žalobce, že žádná plnění neuskutečnil, a které by u správce daně mohlo vyvolat pochybnosti o oprávněnosti podaného daňového přiznání.

[7] Nelze ani tvrdit, že by správní orgány nevypořádaly námitky, že žalobcem nebyly uzavřeny smlouvy se správcem daně zmiňovanými subjekty (resp. že na smlouvách není podpis oprávněné osoby). Správní orgány se totiž uvedeným tvrzením žalobce zabývaly. Z ničeho přitom nevyplývá, že by žalovaný v řízení postupoval s cílem vyměřit daň co nejvyšší a komukoliv, jak rovněž tvrdil v podané žalobě žalobce. K poukazu žalobce na důkazní břemeno správce daně dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu městský soud uvedl, že správce daně nezpochybňoval obsah žádného právního jednání žalobce či jiné skutečnosti ve smyslu citovaného ustanovení. Městský soud se proto ztotožnil se žalovaným, že důkazní břemeno správce daně dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu na posuzovanou věc nedopadá. Daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou, je postaveno na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 7/2006 - 107).

[8] Soud neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz zpracování znaleckého posudku z oboru písmoznalectví k popření pravosti podpisu na smlouvách, popř. souvisejících dokladech, neboť jeho provedení by vzhledem k závěrům uvedeným výše v tomto rozsudku nemohlo na posouzení věci ničeho změnit. Žalobce přitom ani tento důkaz nenavrhl v rámci daňového řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Setrval na svém přesvědčení o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, neboť daňová kontrola byla zahájena v rozporu s § 87 daňového řádu, jelikož byla zahájena s osobou, která nebyla oprávněna stěžovatele zastupovat. Proběhla tak v rozporu s právními předpisy bez účasti stěžovatele. V důsledku toho, že kontrola nebyla řádně zahájena, došlo k prekluzi nároku žalovaného podle § 148 odst. 1 daňového řádu.

Skutečnost, že osoba jednající za stěžovatele neměla k tomuto jednání oprávnění, stěžovatel dostatečně prokázal, když jej doložil správci daně čestným prohlášením paní M. K., trestním oznámením podaným paní Magdalenou Stránskou a konečně i výslechem bývalého jednatele stěžovatele pana Davida Stránského, který pravost svého podpisu na plné moci popřel. Žalovaný tak nejméně od listopadu 2016 disponoval důkazy, které pravost podpisu rozporovaly či dokonce vyvracely, a měl mít důvodné pochybnosti o existenci zastoupení. Stěžovatel navrhoval provedení znaleckého posudku k ověření pravosti podpisu, žalovaný však na tyto návrhy nikterak nereagoval, v důsledku čehož postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. V návaznosti na výše uvedené stěžovatel uvedl, že nelze přisvědčit městskému soudu, že daňový subjekt je povinen prokázat vše, co tvrdí, zatímco správce daně (na rozdíl od trestního řízení) není veden zásadou vyšetřovací. Správní orgány měly dostatečně zjistit a prokázat, zda byla osoba, se kterou byla zahájena daňová kontrola, za stěžovatele oprávněna jednat. Nelze přisvědčit soudu, že pro prokázání takové skutečnosti postačí, jedná-li správce daně v dobré víře.

[10] Není pravdivý ani závěr městského soudu v bodě 37 napadeného rozsudku, že stěžovatel důkaz znaleckým posudkem v řízení před žalovaným nenavrhoval, neboť o tomto návrhu jsou záznamy ve spise. Žalovaný se tak měl tímto návrhem žalobce zabývat a případné neprovedení důkazu odůvodnit. Pokud tak neučinil, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[11] Žalovaný se nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že obchodní případy, jichž se vyměřená daň týká, se neuskutečnily, a nelze je tak přičítat stěžovateli. Ačkoliv v bodu 26 svého rozhodnutí žalovaný připouští, že nezjistil úplně skutkový stav, zároveň dochází v následující větě k závěru, že není důvod pochybovat o tom, že se jedná o platby za uskutečněná plnění na základě stěžovatelem vystavených faktur. Odůvodnění rozhodnutí je tak vnitřně rozporné.

[12] Podstatou sporu je otázka stěžovatelem popírané existence transakcí, o kterých svědčili nedůvěryhodní lidé, nikoli jeho tvrzení o oprávněnosti nároku na odpočet u transakcí, které nevykonal. Správce daně nezkoumal a nezjišťoval správné vyměření daně a pouze vyloučil ta plnění, která tvořila nárok na odpočet a nikoliv ta, ze kterých plynula povinnost. Správce daně nereflektoval skutečnost, že částka 900.000 Kč z příchozích faktur neodpovídá základu daně na výstupu, kterou správce daně zjistil ve výši 8.385.000 Kč, a současně ignoroval to, že údajné variabilní symboly příchozích plateb v souhrnné výši 900.000 Kč neodpovídají žádnému obchodnímu případu kontrolovaného období. V důsledku takto nedostatečně zjištěného skutkového stavu došel žalovaný k závěru, že došlo ke vzniku zdanitelného plnění, ze kterého stěžovatel neodvedl daň. Takový postup je podle stěžovatele v rozporu s § 8 a § 92 daňového řádu, jakož i s rozsudky NSS sp. zn. 8 Afs 106/2006, 1 Afs 73/2004, 5 Afs 83/2012, 5 Afs 60/2017 a 5 Afs 76/2011. Ani u prokazování údajných obchodních případů nepostupoval žalovaný v souladu se zákonem a vydal rozhodnutí bez zjištění úplného stavu, tedy v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl ve vztahu k námitce zahájení daňové kontroly s neoprávněnou osobou, že stěžovatel by měl brojit proti závěrům soudu, nikoliv sporovat závěry uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. Stěžovatel opakuje to,

co již bylo namítáno v žalobě, s čímž se městský soud v napadeném rozsudku vypořádal. Správce daně jednal v dobré víře, že jedná s oprávněnou osobou a na této skutečnosti by nemohl změnit nic ani znalecký posudek z oboru písmoznalectví k prokázání nepravosti podpisu na plné moci. Ten by mohl osvědčit pouze pravost či nepravost podpisu na plné moci, nikoliv však dobrou víru správce daně, že jednal v průběhu daňového řízení, a tedy i při zahájení daňové kontroly, s oprávněnou osobu. Ohledně závěrů stěžovatele, že žalovaný měl zjistit a prokázat, že osoba byla oprávněna jednat za stěžovatele, žalovaný souhlasil s městským soudem, že důkazní břemeno stran svých tvrzení nese stěžovatel. Přestože žalovaný v rámci dokazování dílčím způsobem pochybil, nejednalo se o vadu mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Oprávnění paní K. bylo zpochybněno až dne 14. 11. 2016, ačkoliv je ze spisového materiálu zcela zjevné, že nejpozději dne 13. 7. 2015 si musela být jednatelka stěžovatele vědoma, že je vedena daňová kontrola. Nebylo ani na místě, aby správce daně ověřoval pravost plné moci, pokud neměl důvod o ní pochybovat. Je zcela zjevné, že stěžovatel s touto argumentací přispěchal v momentě, kdy by lhůta pro stanovení daně byla hypoteticky prekludována, pokud by nebyla řádně zahájena daňová kontrola. Stěžovatel nespecifikoval, v jakých písemnostech měl konkrétně navrhovat provedení znaleckého posudku. Bez ohledu na to, zda to bylo či nebylo navrhováno, by znalecký posudek neměl jakýkoliv vliv na výsledek řízení, což konstatoval také městský soud. Tvrzení stěžovatele o neexistenci obchodních případů neobstojí, neboť se jím stěžovatel nemůže zbavit odpovědnosti za to, že umožnil, aby jeho jménem byly vystavovány faktury.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] 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 dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] K námitce stěžovatele, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s § 87 daňového řádu, neboť byla zahájena s osobou, která nebyla oprávněna stěžovatele zastupovat, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Ve spisovém materiálu je založena plná moc ze dne 23. 8. 2013 (doručená správci daně dne 26. 8. 2013), kterou byla paní K. panem Davidem Stránským zmocněna mj. k zastupování stěžovatele ve všech záležitostech a jednáních před úřady a orgány státní správy. V plné moci je dále uvedeno, že toto zmocnění se vztahuje také k úkonům (podpisu na všech přiznáních, vyúčtování a korespondenci) na Finančním úřadě pro Prahu 8 a že se zároveň ukončují veškeré plné moci pro paní L. K. – Š. Plná moc je podepsána panem Davidem Stránským, který byl jednatelem stěžovatele v období 30. 9. 2009 do 30. 9. 2013, tedy i ke dni podpisu plné moci a je na ní rovněž otisk razítka stěžovatele. V průběhu postupu k odstranění pochybností a následně i daňové kontroly předkládala paní K. správci daně doklady a písemnosti (smlouvy, faktury, bankovní výpisy z účtů žalobce), potvrdila jejich shodu s originálem a nikdy nezpochybnila pravost těchto

dokladů a písemností. Paní K. přitom při sepisování protokolů před správcem daně vždy prohlásila, že je na základě plné moci oprávněna jednat za žalobce.

[17] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že paní K. byla na základě uvedené plné moci zmocněncem stěžovatele podle § 27 odst. 1 daňového řádu, přičemž tato plná moc byla u místně příslušného správce daně uplatněna v souladu s § 27 odst. 2 daňového řádu dne 26. 8. 2013, kdy mu byla doručena, a od tohoto okamžiku byla vůči správci daně účinná. Správce daně tudíž nepochybil a postupoval zcela správně, když dne 16. 10. 2014, kdy byla zahájena daňová kontrola stěžovatele, vycházel ze skutečnosti, že stěžovatele zastupuje paní M. K. na základě výše uvedené plné moci.

[18] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve spise se nachází také další plná moc ze dne 23. 8. 2013 udělená stěžovatelem paní K., která byla správci daně doručena dne 20. 9. 2013. Tato plná moc se od výše uvedené plné moci odlišuje pouze tím, že je v ní jinak uveden správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Praha – územní pracoviště pro Prahu 8) a není na ní otisk razítka stěžovatele. Jinak se jedná o obsahově totožnou plnou moc, tudíž nic nemění na výše uvedeném závěru o tom, že paní K. byla oprávněna stěžovatele zastupovat na základě plné moci.

[19] K argumentaci stěžovatele, že čestným prohlášením paní M. K., trestním oznámením podaným paní Magdalenou Stránskou a konečně i výslechem tehdejšího jednatele stěžovatele pana Davida Stránského, který pravost svého podpisu na plné moci popřel, prokázal, že osoba jednající za stěžovatele neměla k tomuto jednání oprávnění, Nejvyšší správní soud v prvé řadě pro přehlednost uvádí, že paní M. K. v čestném prohlášení ze dne 20. 5. 2015 mimo jiné uvedla, že veškerá zpracování a zaúčtování účetních dokladů, jakož i jiné účetní úkony a dále podávání veškerých daňových přiznání činila výlučně na základě pokynů pana V. H., který vůči ní vystupoval jako osoba oprávněná za společnost jednat. S jednatelkou společnosti paní Magdalénou Stránskou nebyla v kontaktu, osobně jí není známa. Od této jednatelky nikdy nepřijala žádné účetní doklady, ani pokyn pro zpracování a vedení účetnictví. Rovněž nikdy nebyla v žádném kontaktu s bývalým jednatelem a společníkem společnosti, panem Davidem Stránským, osobně jí není znám, ani od něj nepřijala nikdy žádné pokyny týkající se společnosti, jejího účetnictví či daňových přiznání.

[20] V trestním oznámení podaném paní Magdalenou Stránskou dne 13. 7. 2015 je mimo jiné uvedeno, že stěžovatele k obchodní činnost neužívala, sama se obchodní činnosti nevěnovala, nečinila za stěžovatele žádné úkony. Účetní M. K. vedla pro stěžovatele účetnictví. Paní K. vzhledem k jejím znalostem věci pověřila zastupováním v daňovém řízení vedeném správcem daně.

[21] Pan David Stránský ve své svědecké výpovědi dne 26. 6. 2018 uvedl, že podpis na předmětné moci není jeho a má dojem, že měl jiné razítko. Dále uvedl, že mu není známo, kdo mohl tuto plnou moc vystavit a jeho jménem podepsat a že si nepamatuje, že by v době, kdy byl jednatelem, stěžovatel vystavil někomu plnou moc. Uvedl rovněž, že paní K. neznal, neviděl, a nikdy s ní nemluvil.

[22] Ze správního spisu dále vyplývá, že paní K. v průběhu daňového řízení opakovaně

uváděla, že za stěžovatele jedná na základě plné moci – učinila tak při místních šetřeních dne 9. 1. 2014, 6. 2. 2014, 13. 3. 2014, v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 16. 10. 2014, při místním šetření téhož dne, při výsleších svědků dne 16. 6. 2015 a, jak již bylo zmíněno výše, správci daně jménem stěžovatele předkládala písemnosti. Nejvyšší správní soud dále podotýká, že na předmětné plné moci je uvedeno, že se zároveň ukončují veškeré plné moci na paní L. K. – Š., která dle trestního oznámení pracovala u stěžovatele stejně jako paní K. jako účetní, což nasvědčuje tomu, že udělování plných mocí osobám pracujícím jako účetní byl v případě stěžovatele běžný, nikoli ojedinělý postup. Nejvyšší správní soud dále ve shodě s městským soudem konstatuje, že oprávnění paní K. zastupovat stěžovatele před správcem daně bylo žalobcem zpochybněno teprve v rámci vyjádření ze dne 14. 11. 2016 k výsledkům daňové kontroly, tedy s odstupem více než jednoho roku ode dne podání trestního oznámení, a teprve poté, co uplynula původní tříletá lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za kontrolované zdaňovací období srpen 2013, když lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu začala za zdaňovací období srpen 2013 běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tj. dne 25. 9. 2013, a pokud by nebyla zahájena daňová kontrola, tato lhůta by uplynula dnem 25. 9. 2016.

[23] Z trestního oznámení podaného dne 13. 7. 2015 tehdejším jediným společníkem a jednatelem stěžovatele – paní Magdalenou Stránskou vyplývá, že nejpozději tohoto dne stěžovatel (resp. jeho jednatel) věděl právě od paní K., že u něj probíhá daňová kontrola, avšak proti zastupování paní K. se ohradil až poté, co uplynula uvedená lhůta pro stanovení daně (pokud by nebyla zahájena daňová kontrola). V již citovaném trestním oznámení navíc paní Magdalena Stránská uvedla, že o daňové kontrole se dozvěděla od M. K., účetní stěžovatele, již v květnu 2015. Dále jednatelka stěžovatele v tomto trestním oznámení uvádí, že M. K. pověřila zastupováním stěžovatele v daňovém řízení (aniž by specifikovala, kdy se tak mělo stát). Jak dále vyplývá ze správního spisu, plná moc pro Ing. N. (nového zástupce stěžovatele) byla u správce daně uplatněna dne 27. 1. 2016, a i přesto bylo čestné prohlášení paní K. ze dne 20. 5. 2015 společně s vyjádřením stěžovatele ze dne 14. 11. 2016 k výsledkům daňové kontroly a trestním oznámením doručeno správci daně až dne 15. 11. 2016. S ohledem na výše uvedené skutečnosti považuje Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatele, v níž zpochybňuje oprávnění paní K. za něj jednat, za účelovou, nedůvěryhodnou a neopodstatněnou.

[24] Nelze proto přisvědčit ani námitkám stěžovatele, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s § 87 daňového řádu, neboť byla zahájena s osobou, která nebyla oprávněna stěžovatele zastupovat, a proběhla v rozporu s právními předpisy bez účasti stěžovatele. Stejně tak není důvodná námitka, že došlo k prekluzi nároku žalovaného podle § 148 odst. 1 daňového řádu, kdy tříletá prekluzivní lhůta počala běžet 25. 9. 2013, a daň tak již nemohla být stanovena. Zahájením daňové kontroly dne 16. 10. 2014 totiž podle § 148 odst. 3 daňového řádu počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která by uplynula dne 16. 10. 2017. V posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty však správce daně dne 25. 1. 2017 doručil stěžovateli platební výměr, tj. oznámil mu rozhodnutí o stanovení daně, a lhůta pro stanovení daně se tak podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok a uplynula až dne 16. 10. 2018.

[25] Není opodstatněná ani výtka stěžovatele, že žalovaný postupoval v rozporu s § 8

odst. 1 daňového řádu, když nereagoval na návrh stěžovatele k provedení znaleckého posudku k ověření pravosti podpisu, neboť jak již výstižně konstatoval městský soud, stěžovatel v rámci daňového řízení žádný důkaz znaleckým posudkem nenavrhoval.

[26] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel návrh na provedení znaleckého posudku uplatnil až ve svém vyjádření na výzvu k uplatnění práva ze dne 31. 1. 2019, tj. až po vydání rozhodnutí žalovaného v posuzované věci v průběhu přezkumného řízení, které bylo zastaveno rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 4. 2019, č. j. 16331/19/5300-22443-702189. Tento návrh stěžovatele na provedení znaleckého posudku však již pro posouzení věci není relevantní, neboť rozhodnutí žalovaného, jež je předmětem soudního přezkumu, bylo vydáno dne 18. 1. 2018, tj. před podáním uvedeného návrhu stěžovatele. Důvodné proto nemohou být ani námitky stěžovatele, v nichž označil za nepravdivý závěr městského soudu, že stěžovatel důkaz znaleckým posudkem nenavrhoval a že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se tímto návrhem stěžovatele nezabýval.

[27] S ohledem na výše popsané okolnosti předložení plné moci, jejího obsahu a jednání zmocněnkyně i jednatelky stěžovatele Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyl důvod k tomu, aby se správní orgány zabývaly oprávněním paní K. jednat za stěžovatele, neboť nic nenasvědčovalo tomu, že by k takovémuto jednání nebyla oprávněna. Poukaz stěžovatele na § 92 daňového řádu a k němu se vážící judikaturu proto nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněný.

[28] Nejvyšší správní soud konečně nepřisvědčil ani námitce, v níž stěžovatel žalovanému vytýká, že se nevypořádal s jeho tvrzením, že obchodní případy, jichž se vyměřená daň týká, se neuskutečnily, a nelze je tak přičítat stěžovateli. Žalovaný se uskutečněním zdanitelných plnění zabýval zejména bodech 22 a 23 svého rozhodnutí, v nichž mimo jiné uvedl, že ačkoli stěžovatel předložil daňové doklady přijaté od různých dodavatelů, kteří jejich vystavení nepopřeli, nebyli jednatelé těchto dodavatelů schopni konkrétně zodpovědět otázky správce daně a osvědčit tak reálné uskutečnění na nich deklarovaných plnění. Stěžovatel ani na výzvu k prokázání přijetí zdanitelných plnění nedoložil správci daně důkazní prostředky, které by tvrzené skutečnosti fakticky prokazovaly. Správce daně po vyhodnocení skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatel neodstranil pochybnosti o přijetí deklarovaného zdanitelného plnění ve tvrzeném předmětu a rozsahu, a nesplnil tak podmínky pro vznik uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Stěžovatel se dále mýlí, pokud tvrdí, že žalovaný v bodu 26 svého rozhodnutí sám připouští, že nezjistil úplně skutkový stav, neboť žádný takovýto závěr se v bodu 26 rozhodnutí žalovaného ani jinde nenachází. V bodu 26 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že není zřejmé, na základě jakých skutečností by společnosti SportLimited s.r.o., Turturea s.r.o. a DOMUM finance s.r.o., zasílaly platby na bankovní účet stěžovatele, pokud by stěžovatel žádné smlouvy s těmito společnostmi dle svého tvrzení neuzavřel. Proto správce daně správně ponechal údaje o uskutečněných zdanitelných plněních na základě daňových dokladů vystavených stěžovatelem tak, jak je stěžovatel sám uvedl ve svém daňovém přiznání. To ovšem představuje součást právního posouzení věci a reakci na odvolací námitku stěžovatele, nikoli závěr zpochybňující správné zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani navazující námitce vnitřní rozpornosti

rozhodnutí žalovaného, neboť ta je založena na právě vyvráceném tvrzení, že žalovaný připustil nedostatečné zjištění skutkového stavu.

[29] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s městským soudem konstatuje, že argumentace stěžovatele o neuskutečnění obchodních případů (neexistenci transakcí, o kterých podle stěžovatele svědčili nedůvěryhodní lidé) nemůže zpochybnit závěr správních orgánů, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Podle § 72 odst. 1 ZDPH totiž vzniká plátci nárok na odpočet daně na vstupu jen při splnění hmotněprávních podmínek, kterými je skutečné přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce a použití tohoto plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Splnění podmínek nároku na odpočet prokazuje daňový subjekt (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107; ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, č. 1836/2009 Sb. NSS; a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Jestliže tedy stěžovatel tvrdí, že obchodní případy se neuskutečnily, pak to nijak nevyvrací závěr správce daně, že stěžovatel neodstranil pochybnosti o přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od dodavatelů Marketing Invest s.r.o., Impex Europe s.r.o. a Indo Euro Logistics s.r.o. ve tvrzeném předmětu a rozsahu, a nesplnil tak podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Pokud tedy správce daně u uvedených plnění dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek nároku na odpočet daně, nejednalo se o nesprávnou aplikaci § 92 odst. 3 daňového řádu a opomenutí podstaty transakcí, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[30] Dále stěžovatel namítl, že správce daně nereflektoval skutečnost, že částka 900.000 Kč z příchozích faktur neodpovídá základu daně na výstupu, kterou správce daně zjistil ve výši 8.385.000 Kč. Nejvyšší správní soud zde poukazuje na to, že správní orgány vysvětlily, že částku 900.000 Kč tvoří příchozí platby od společností SportLimited s.r.o., Turturea s.r.o. a DOMUM finance s.r.o., v srpnu 2013 (tj. jedná se o platby za kontrolované období) a jedná se o platby za uskutečněná plnění na základě faktur vystavených stěžovatelem. Stěžovatelem zmiňovaný základ daně však netvoří pouze tyto platby, ale i další plnění poskytnutá stěžovatelem různým plátcům daně dle daňových dokladů zahrnutých v účetnictví stěžovatele. Tato poskytnutá plnění následně stěžovatel uvedl do daňového přiznání za posuzované zdaňovací období, přičemž správce daně stěžovatelem přiznaná poskytnutá plnění tvořící základ daně na výstupu nezpochybnil, a proto z nich vyšel v platebním výměru, který byl potvrzen napadeným rozhodnutím žalovaného. To, že správcem daně byly k stěžovatelem vystaveným fakturám přiřazeny platby tří uvedených odběratelů stěžovatele, pak nevyvrací celkový základ daně na výstupu určený v souladu s daňovým přiznáním ve výši 8.385.000 Kč. Daňová povinnost u poskytnutých plnění totiž vznikla stěžovateli bez ohledu na to, zda byly jím vystavené faktury uhrazeny, kdy se tak stalo, popř. jakou formou.

[31] Ve zprávě o daňové kontrole, která dle § 147 odst. 3 daňového řádu představuje odůvodnění platebního výměru, je podrobně zdůvodněno, proč po vyhodnocení důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neodstranil řádně uplatněné pochybnosti, že plnění od dodavatelů Marketing Invest s.r.o., Impex Europe s.r.o. a Indo Euro Logistics s.r.o. stěžovatel skutečně přijal v předmětu na daňových dokladech uvedených a že splnil podmínky pro uplatnění a vznik nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani námitkám stěžovatele, že správce daně zcela

rezignoval na zjišťování rozhodnutých skutečností, které mají význam pro správné zjištění a stanovení daně a správní orgány v tomto ohledu postupovaly v rozporu s § 8 a § 92 daňového řádu, jakož i relevantní judikaturou.

[32] Ke stěžovatelem namítanému porušení ustanovení správního řádu z povahy věci dojít nemohlo, neboť k aplikaci správního řádu v posuzované věci nedošlo (podle § 262 daňového řádu se při správě daní správní řád nepoužije). Ke zmíněným ustanovením daňového řádu, jež měl stěžovatel porušit, Nejvyšší správní soud uvádí, že porušení těchto ustanovení daňového řádu v posuzované věci neshledal.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] 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.

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

V Brně dne 13. října 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu