

ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **MAKIMA s.r.o.**, se sídlem Filištínská 28, Chrudim, zastoupeného zástupcem: Rambousek a partner a.s., daňový poradce, se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2016, č. j. 12364/16/5300-21443-706986, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 10. 2017, č. j. 52 Af 33/2016 – 79,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 10. 2017, č. j. 52 Af 33/2016 – 79, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 10. 2017, č. j. 52 Af 33/2016 – 79 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2016, č. j. 12364/16/5300-21443-706986 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 23. 4. 2015, č. j. 771421/15/2804-50523-608583, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011. Žalovaný popsal, že správce daně stanovil daň dokazováním, přičemž neuznal nárok na odpočet daně z přijatých daňových dokladů na nákup komodit od dodavatele OSKAR EXPORT – IMPORT spol. s r.o., neboť žalobce u části těchto daňových dokladů

neprokázal splnění hmotně-právních podmínek nároku na odpočet daně a u další části neprokázal, že učinil dostatek opatření, aby se nestal součástí podvodu na DPH spáchaného v dodavatelském řetězci subdodavatelem JSS INVESTIČNÍ s.r.o., s tím, že žalobce sám ani dostatečně věrohodně neprokázal, že přijal zdanitelná plnění. Vysvětlil, že nárok na odpočet daně je nutné prokázat formálně správně vystaveným dokladem, přičemž musí být splněna podmínka, že tam uvedené údaje odpovídají realitě, tj. že došlo k vlastnímu uskutečnění zdanitelného plnění, a že nárok na odpočet rovněž nemá ten daňový subjekt, který se účastní daňového podvodu. Popsal, že správci daně vznikly pochybnosti stran daňové povinnosti žalobce, které rovněž popsal. Žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, zda nakoupil zboží v daném množství, kvalitě od dodavatele OSKAR; rovněž neprokázal, z jakého důvodu uplatnil při nákupu oleje určeného k prodeji a využití pro potravinářské účely základní sazbu daně na vstupu, když již v době objednávky zboží mu muselo být známo, že objednává komoditu podléhající snížené sazbě daně. Měl za to, že bylo prokázáno, že deklarovaný řetězec existoval pouze formálně, přičemž ve vztahu k určitým obchodům bylo doloženo, že se jedná o daňový podvod, kterého se žalobce vědomě účastnil. Předložená evidence dle § 100 ZDPH nebyla zcela průkazná, přičemž žalobce nebyl schopen dodat řadu podkladů. Popsal, že předmětné produkty (řepkový olej a methylester řepkového oleje) nakupovala společnost JSS, která je však nekontaktní, daň je jí vyměřována na základě pomůcek; daň na výstupu neodvedla. Společnost OSKAR fungovala pouze jako prostředník, přičemž není zřejmé, proč tato společnost obchodovala se zahraničním přes korporaci JSS, když měla sama příslušné kontakty a s vlastní komoditou i přes údajné nedostatečné finanční prostředky obchodovala. Měl za to, že byl prokázán účelový řetězec dodavatelů bez ekonomického a účelného opodstatnění, neboť zboží bylo přepravováno přímo od výrobce do skladů příjemce, přičemž dochází k formálnímu přeprodeji. Bylo prokázáno, že jednatel žalobce byl v minulosti činný jako zástupce společnosti JSS, stejně jako propojení zástupce obchodní korporace JSS na řízení žalobce. Za podezřelé bylo rovněž označeno to, že neexistovala příslušná smluvní dokumentace, že žádný z účastněných subjektů nepřišel s prodávaným zbožím do styku, neúčastnil se vykládky a náklady a že se nikdo z nich nezajímal o průběh vlastního obchodu. Poukázal rovněž na to, že ve vztahu k jinému dodavateli byl žalobce schopen dodat řadově daleko více dokladů. Dodavatel společnost OSKAR není odborníkem v dané oblasti a není ve veřejných zdrojích prakticky dohledatelný. Žalovaný rovněž identifikoval podvod v tom, že žalobce zneužil základní a sníženou sazbu daně u jednoho a téhož předmětu plnění, aniž by došlo k jeho jakékoli změně. Dospěl proto k závěru, že správce daně shromáždil dostatek důkazních prostředků odůvodňující závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu, čímž na žalobce přešlo důkazní břemeno. Žalovaný k námitce žalobce uvedl, že nezjistil pochybení stran neprojednání zprávy o daňové kontrole; odmítnutí podepsat tuto zprávu na tom ničeho nemění.

[3] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 31. 5. 2016 ke krajskému soudu, v níž namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Nedošlo totiž k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, neboť správce daně nedodržel podmínky obsažené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, jelikož správce nereagoval na vyjádření žalobce. Správce daně nevysvětlil, jakým způsobem znevěrohodnil důkazní prostředky žalobce. Měl za to, že se žalovaný neorientoval v obchodování s methylesterem řepkového oleje, tudíž je ani nemůže hodnotit. On sám v tomto směru poskytl finančním orgánům maximální součinnost. Další pochybení spatřuje v tom, že nedošlo k řádnému

hodnocení jednotlivých důkazů a jednotlivých obchodů. Nechápal rovněž, proč mu žalovaný vytýká, že statutární orgán nebyl přítomen u vykládky či nakládky zboží. Ohledně dokumentace uvedl, že tu zachovává v rozsahu nutném pro fakturaci, po provedení platby není důvod ji uchovávat. Měl za to, že skutečnosti jím tvrzené - nákup zboží od svého dodavatele – řádně prokázal, nebylo tudíž možné po něm žádat prokázání dalších skutečností. Finanční orgány nijak nevysvětlily svůj závěr o fiktivnosti a formálnosti obchodního řetězce, ačkoli souhlasí s tím, že zboží bylo prodáváno. Nejistotu ve výpovědi pana L. stran dopravy lze vysvětlil časovým odstupem mezi dotazovanou skutečností a výpovědí. Trval na tom, že mu nelze klást k tíži porušení povinností ze strany subdodavatele. Nelze přitom vycházet z působení pana J. v dozorčí radě, neboť ten byl vázán mlčenlivostí vůči jinému subjektu. Převody na bankovních účtech jsou odůvodněny příslušnými závazky žalobce, které nejsou odvislé od toho, zda druhá strana podá daňové přiznání či nikoli. Vytýkal žalovanému rovněž to, že se díval na situaci v předmětném zdaňovacím období optikou dnešního pohledu a údajů uveřejněných na internetu, kdy se na internetu nacházelo zcela jiné množství údajů. Pokud žalovaný odkazuje na to, že jednatel žalobce se nezdržuje na adrese, kde má sídlo, má to vysvětlení v tom, že nikdo nechce mít ve veřejně dostupných registrech adresu, odkud každé ráno odchází do školy jeho děti. Ve vztahu k obratu a daňové povinnosti dodavatele uvedl, že mu není zřejmé, jak toto mohl ovlivnit. Žalobci nebylo zřejmé, na základě jaké úvahy finanční orgány dospěly k závěru, že obchody s methylesterem řepkového oleje a s řepkovým olejem jsou rizikové. Na závěr zdůraznil, že žádný svědek nezpochybnil uskutečnění předmětných dodávek, přičemž žalovaný nedostatečně vysvětlil, na základě čeho žalobci odmítl nárok na nadměrný odpočet, což omezuje jeho možnosti obrany.

[4] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** vyložil, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť jsou v něm obsaženy příslušné závěry žalovaného. Dále se zabýval otázkou **prekluze lhůty pro vyměření DPH**, kterou musí dle recentní judikatury posoudit ex offo, přičemž vyšel z toho, že původní lhůta byla přerušena včasným zahájením daňové kontroly, tudíž by lhůta k vyměření daně plynoucí od této skutečnosti měla uběhnout dne 16. 5. 2015. Avšak podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, zde platební výměr, který byl vydán dne 23. 4. 2015, přičemž téhož dne byl doručen zástupci žalobce. Soud však měl za to, že toto doručení nebylo řádné, neboť příslušná plná moc ze dne 4. 3. 2014 (doplněná podáním ze dne 25. 5. 2014 pro odvolací řízení) se na toto doručení nevztahovala, jelikož ta byla omezena pouze na daňovou kontrolu. Bude proto nutné zkoumat, kdy se žalobce s platebním výměrem seznámil – zda před uplynutím prekluzivní lhůty nebo až po ní. Ve zbytku soud vysvětlil, že bylo povinností žalobce vést řádně účetnictví, na což navazuje daňová úprava. Konstatoval, že daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení stran obchodu s komoditami methylester řepkového oleje a řepkovým olejem. V dané věci správce daně prokázal pochybnosti ve vztahu ke skutečné realizaci a účelu deklarovaných obchodů, jak je vysvětleno v napadeném rozhodnutí, přičemž tyto pochybnosti žalobce nevyvrátil. Napadené rozhodnutí považoval za řádně odůvodněné. Měl za to, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, odepření podepsání zprávy ze strany žalobce bylo nedůvodné.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. V doplnění ze dne 19. 2. 2018 uvedl, že ji podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Poukázal na to, že předmětná plná moc ze dne 4. 3. 2014 byla v jiném soudním řízení Nejvyšším správním soudem posouzena tak, že zastoupení platilo i pro doručování platebního výměru, neboť se jedná o generální plnou moc. Opačný závěr krajského soudu proto nemůže obstát.

[6] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **je důvodná.**

[9] Spornou, resp. rozporovanou, otázkou v nyní posuzované věci vzhledem k výše uvedenému tak je toliko, zda plná moc ze dne 4. 3. 2014 udělená žalobcem jeho zástupci se vztahovala i na doručení platebního výměru ze dne 23. 4. 2015, což bylo významné pro posouzení příp. prekluze lhůty pro vyměření DPH.

[10] Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že plná moc ze dne 4. 3. 2014 obsahovala následující text: *„zplnomocňuji daňového poradce Ramousek a partner a.s...., aby naši společnost zastupoval při daňové kontrole daně z přidané hodnoty, a s tím souvisejících všech úkonů. Dále je oprávněn na základě této plné moci podívat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související. Jedná se o namátkový výčet úkonů, které smí provádět, nikoli o úplný výčet. V případě, kdy je k úkonům potřebné povinné zastoupení advokátem, např. kasační stížnost, je oprávněn tuto plnou moc postoupit advokátovi. “*

[11] Výkladem takto znějící plné moci udělené týmž daňovým subjektem se Nejvyšší správní soud již zabýval, a to v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, z něhož zdejší soud považuje za vhodné obsáhleji citovat, a to zejména: *„Správní orgány pochybily při posuzování rozsahu zastoupení stěžovatelky v daňovém řízení. Daňový subjekt si může zvolit zmocněnce, a to dle § 27 odst. 1 daňového řádu. Toto zmocnění se prokazuje písemnou plnou mocí. Dle § 28 odst. 1 daňového je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 – 158, č. 1811/2009 Sb. NSS). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto*

úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci, listiny osvědčující její uzavření.

V projednávaném případě stěžovatelka v průběhu daňového řízení předložila plnou moc ze dne 4. 3. 2014, která zástupce opravňovala k tomu, aby ji „zastupoval při daňové kontrole daně z přidané hodnoty, a tím souvisejících všech úkonů. Dále je oprávněn na základě této plné moci podávat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související. Jedná se o namátkový výčet všech úkonů, které smí provádět, nikoliv o úplný výčet úkonů. V případě, kdy je k úkonům potřebné povinné zastoupení advokátem, např. kasační stížnost, je oprávněn tuto plnou moc postoupit advokátovi.“

Význam textu plné moci není zcela zřejmý a je tedy nutné jej interpretovat. První citovaná věta evidentně míří pouze na fázi daňové kontroly, a proto z ní samotné nelze dovodit, že zástupce disponuje oprávněním na celé daňové řízení. Druhá věta zase míří pouze na případnou fázi soudního řízení, také z ní tedy nelze dovodit zastoupení pro úkony daňového řízení mimo daňovou kontrolu. Potud Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného i krajského soudu.

Z poslední citované věty lze ovšem dovodit minimálně pochybnosti o tom, zda se plná moc nevztahuje i na celé daňové řízení. Text plné moci jednak uvádí, že výčet úkonů je pouze demonstrativní, přitom výčtem úkonů nelze rozumět výčet v rámci daňové kontroly nebo soudního řízení (takové úkony žádné v plné moci vypočítány nejsou), ale daňovou kontrolu a jednání před soudy. Mimo jednání v rámci daňové kontroly a před soudy, tak zmocněnec disponoval oprávněním provádět i další, nevypočtené, úkony.

Ostatně i dle praktické úvahy dává méně smyslu, že by stěžovatelka zmocnila určitou osobu pro daňovou kontrolu, následně si přála v období mezi ukončením daňové kontroly před pravomocným ukončením daňového řízení být bez zastoupení, aby v zápětí chtěla být stejnou osobou zastoupena v řízení před správním soudem. Takové nastavení rozsahu zastoupení samozřejmě možné je, neodpovídá to ale běžnému racionálnímu chování účastníků právních vztahů. Není-li přitom z okolností zřejmý opak, měla by se při výkladu právních úkonů přisuzovat subjektům právních vztahů jistá míra racionality.

Nejvyšší správní soud tak musí v tomto ohledu korigovat názor správního orgánu i krajského soudu, že rozsah plné moci se jednoznačně nevztahoval na celé daňové řízení. Rozsah plné moci s nejvyšší pravděpodobností generální byl. I kdyby správnímu orgánu nebyl z předloženého dokladu o plné moci rozsah zastoupení zřejmý, tak se jednalo o zmocnění vymezené nejasně. V takovém případě měl správní orgán vyzvat zmocnitele v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu k vyjasnění rozsahu zplnomocnění.“

[12] Po opětovném posouzení předmětné otázky v situaci, kdy Nejvyšší správní soud již ve výše citovaném rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru stran identicky znějící plné moci vystavené nota bene týmž daňovým subjektem, nevidí Nejvyšší správní soud ani nyní v této věci prostor se od těchto závěrů odchýlit; v opačném případě by tím zpochybňoval a přezkoumával své předchozí rozhodnutí, k čemuž v projednávané věci nemá jakoukoli pravomoc.

[13] Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že předmětná plná moc ze dne 4. 3. 2014, udělená žalobcem jeho zástupci, opravňovala zástupce žalobce k jeho zastupování pro celé daňové řízení, a tudíž mu mohl (a měl) být doručován i platební výměr ze dne 23. 4. 2015. Proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo nic jiného, než s ohledem na výše uvedené rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. O případné náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. května 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu