



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupený Mgr. Magdalenou Sedláčkovou, advokátkou se sídlem Mezibranská 579/7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 12. 2017, č. j. 30 Af 14/2016 – 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 1. 2016, č. j. 4002/16/5300-21441-711898 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům – Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 24. 2. 2015, č. j. 412745/15/2304-50522-402698, č. j. 411299/15/2304-50522-402698 a č. j. 411305/15/2304-50522-402698 (dále jen „*platební výměry*“), a tato rozhodnutí potvrdil. Platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 22. 4. 2009 – 30. 6. 2009 ve výši 159 272 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 ve výši 417 920 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 426 181 Kč. Žalobci bylo rovněž za uvedená období vyměřeno příslušné penále.

[2] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „*krajský soud*“), který ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 30 Af 14/2016 – 86.

[3] K žalobní námitce, že daňová kontrola nebyla náležitě ukončena, protože zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem řádně projednána, krajský soud odkázal na ustanovení § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Uvedl, že z úředního záznamu ze dne 11. 1. 2016 plyne, že mezi správcem daně a žalobcem byl dohodnut termín projednání zprávy na den 18. 1. 2016 v kanceláři zástupkyně žalobce mezi 7:00 – 7:15 hod. Poté citoval z protokolu z ústního jednání ze dne 18. 1. 2016, podle něhož nebyla zástupkyně daňového subjektu dle svého vyjádření schopna zprávu projednat s ohledem na časový odstup a „*tak, aby naplnila zákon o daňovém poradenství*“.

[4] Krajský soud konstatoval, že zde existují protichůdná tvrzení: podle správce daně zástupkyně žalobce věděla o tom, že dne 18. 1. 2016 má být projednána zpráva o daňové kontrole, zástupkyně to odmítá. Podle krajského soud je však nepochybné, že se dne 18. 1. 2016 žalobce (respektive jeho zástupkyně) odmítl se zprávou seznámit a že zpráva byla zástupkyni žalobce doručena dne 25. 1. 2016. Posledně uvedeným dnem tedy zpráva byla projednána dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Z obsahu odvolání proti platebním výměřům je patrné, že žalobce obsah zprávy znal a tam učiněné závěry napadal na osmi stranách odvolání.

[5] V projednávané věci byla stěžejní skutečnost, že žalobci bylo přičítáno jednání J. Č. jako jeho zmocněnce (dále jen „*zmocněnec*“), jenž vydával faktury a sjednával obchody za žalobce. Žalobce sice zpochybnil v žalobě platnost dvou plných mocí (ze dne 20. 4. 2009 a 12. 10. 2009), které zmocněnci vystavil, krajský soud mu však nepřisvědčil. Poukázal zejména na to, že plné moci předložil sám žalobce a jejich existenci potvrdil ve svých výpovědích před správcem daně. Krajský soud k tomu rozsáhle citoval z příslušných protokolů z výslechů žalobce k této otázce. Žalobce dle svých slov ještě v květnu 2013 „*plným mocem rozuměl, souhlasil s nimi, a proto je podepsal*“. Soud plné moci neshledal nesrozumitelnými ani neurčitými a konstatoval, že pokrývaly úkony činěné zmocněncem za žalobce v daných zdaňovacích obdobích. Tvrzení žalobce, že plné moci ústně vypověděl, označil krajský soud za nedoložené.

[6] Krajský soud závěrem shledal nedůvodnými i námitky žalobce ohledně chybějících důkazů v daňovém řízení, vztahujících se k činnosti zmocněnce. Uvedl, že žalobce odpovídá za to, jakým způsobem zmocněnec uskutečňoval činnost spojenou s žalobcovým podnikáním. Rozsah důkazů provedených správcem daně byl podle soudu dostatečný a v dalším odkázal na rozhodnutí žalovaného.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti především dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tu spatřuje konkrétně v tom, že se krajský soud nevypořádal s jeho žalobními námitkami ohledně (a) splnění podmínek podle § 88 odst. 5 daňového řádu; (b) nedostatečných důkazů provedených správcem daně a (c) chybné aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 – 30, ze strany správce daně.

[9] K věci samé pak stěžovatel polemizuje s hodnocením krajského soudu, že zpráva o daňové kontrole byla projednána podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Uvádí, že správce daně pro termín 18. 1. 2016 nesdělil zástupkyni stěžovatele, co má být předmětem jednání, stěžovatel tedy nemohl vědět, že má být projednána zpráva o daňové kontrole. Tuto zprávu ostatně „*nelze objektivně projednat*“ během deseti minut, které byly na schůzku dle stěžovatele vyhrazeny. Z uvedeného stěžovatel dovozuje, že zpráva mu nebyla řádně doručena a daňová kontrola nebyla ukončena zákonným způsobem.

pokračování

[10] Stěžovatel dále uvádí, že žádný právní předpis neumožňuje, aby správce daně projednal zprávu o daňové kontrole během odvolacího řízení. Žalovaný měl naopak rozhodnutí správce daně zrušit, protože řízení bylo stíženo vadou spočívající v neukončení daňové kontroly. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, podle něhož nelze neprojednání zprávy o daňové kontrole „*dobáněť*“ v odvolacím řízení přímo odvolacím orgánem. Z toho stěžovatel dovozuje, že platební výměry i rozhodnutí žalovaného byly vydány v rozporu s daňovým řádem.

[11] Dále stěžovatel zpochybňuje, že by jednání zmocněnce bylo přičitatelné jemu. Krajský soud podle něj „*ignoroval skutečnost, že [zmocněnec] nebyl stěžovatelem zmocněn k páčání trestné činnosti, ale nanejvýš k činnosti obchodní, kterou však ve skutečnosti nevykonával*“. Na jiném místě zdůrazňuje, že zmocněnec nebyl zmocněn k tomu, aby „*vyráběl fingované daňové doklady za účelem uplatnění odpočtu DPH*“. Dále vytýká další vady plné moci, včetně (a) neplatnosti pro nesrozumitelnost a neurčitost; (b) toho, že plná moc ze dne 20. 4. 2009 byla podepsána později, ačkoli měla být již přílohou dohody o pracovní činnosti ze dne 15. 4. 2009; (c) toho, že krajský soud pomínil, že stěžovatel plné moci telefonicky vypověděl v červnu 2009, respektive dne 1. 11. 2009.

[12] Vytýká dále krajskému soudu, že posvětil závěry správce daně založené „*na jediné zfalšované listině*“ (z této pasáže kasační stížnosti však není zřejmé, jakou listinu má stěžovatel konkrétně na mysli, patrně míní plné moci nebo podaná daňová přiznání – pozn. soudu), kterou získal od zmocněnce, a na výpovědi osob, které měly spolu se zmocněncem na jeho podvodném jednání prospěch. Přitom nedůvěryhodnost zmocněnce je zjevná, protože byl odsouzen k trestu odnětí svobody.

[13] Krajský soud podle stěžovatele také chybně přisvědčil žalovanému, že nebylo třeba provést důkaz písmoznaleckým posudkem ohledně podpisů na přiznání k dani. Krajský soud k tomu uvedl, že není rozhodné, zda daňové přiznání bylo podáno. Stěžovatel však tvrdí, že provedení posudku je nutné pro prokázání toho, že se sám podvodného jednání nezúčastnil, žádná přiznání k DPH za rozhodné období nepodal, protože (sám) žádná zdanitelná plnění neuskutečnil.

[14] Stěžovatel dále tvrdí, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s žalobní námitkou týkající se objasnění vlastnictví kolového nakladače ATLAS společností Kovošrot České Budějovice s. r. o. V této souvislosti poukazuje na neprovedení výslechů svědků, které mohly objasnit, zda J. Č. v daném případě prováděl úkony v obchodním styku a zastupoval stěžovatele při veškerém jednání, či zda jen „*vyráběl daňové doklady*“, které s obchodní činností nesouvisely.

[15] Závěrem stěžovatel odmítá názor krajského soudu, že na věc dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30. Podle tohoto rozsudku totiž doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), ve znění účinném do 31. 12. 2008 (tj. doměření daně osobě, *kteřá uvede daň na daňovém dokladu* – pozn. soudu), není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo. Stěžovatel však tvrdí, že uvedený judikát na jeho situaci nedopadá, protože správce daně měl v judikované věci postaveno najisto, že daňový subjekt daňové doklady vystavil (na základě písmoznaleckých posudků) a sám se podílel na daňovém podvodu. Naopak stěžovatel tvrdí, že žádné daňové doklady nevystavil (protože je vystavil zmocněnec – pozn. soudu).

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Co se týče tvrzeného neukončení daňové kontroly, vady řízení odstranil správce daně a nebyla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení, což stěžovatel chybně dovozuje z rozsudku Nejvyššího

správního soudu č. j. 7 Afs 20/2012 – 41. Žalovaný totiž nemohl napadené rozhodnutí zrušit, protože mu to § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu neumožňoval.

[17] Žalovaný také odmítá výhrady stěžovatele vůči hodnocení plných mocí udělených zmocněnci. Podle žalovaného jsou plné moci určité a srozumitelné, jejich rozsah byl vyjasněn a podstatné jsou právě plné moci, nikoli dohody o nich. Byl to stěžovatel, kdo zmocněnce pověřil k realizaci obchodních transakcí a nese za jednání zmocněnce odpovědnost.

[18] Napadený rozsudek má žalovaný za řádně odůvodněný a přezkoumatelný. Písmoznalecký posudek ohledně podpisu na daňovém příznání k DPH by byl nadbytečný, protože pro stanovení daňové povinnosti daňové příznání nebylo rozhodující.

[19] Co se týče významu daňových dokladů vystavených zmocněncem, správce daně je musel považovat za vystavené stěžovatelem. Výsledky svědků, navrhaných stěžovatelem, na tom nemohly nic změnit. Správce daně také podle žalovaného správně aplikoval závěry z rozsudku č. j. 8 Afs 21/2014 – 30, pokud postupoval podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2008, tedy ustanovení, podle něhož přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna *osoba, která uvede daň na daňovém dokladu*.

[20] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[21] Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti a konstatuje, že není důvodná. Napadený rozsudek řádně odpovídá na žalobní body stěžovatele a reaguje na jeho argumentaci ve všech podstatných ohledech. Stěžovateli nelze přisvědčit, že by se krajský soud nezabýval konkrétně splněním podmínek podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Příslušná argumentace k této otázce (týkající se tvrzeného neprojednání zprávy o daňové kontrole) je obsažena na straně 16 a 17 napadeného rozsudku. Soud zde nejprve rekapituloval relevantní právní úpravu § 88 daňového řádu, včetně jeho odstavce 5 a poté vyložil, z jakých důvodů považuje zprávu o daňové kontrole za projednanou podle § 88 odst. 5 daňového řádu. S touto argumentací ostatně také stěžovatel polemizuje v kasační stížnosti.

[24] Stěžovatel dále tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s jeho tvrzením ohledně nedostatečnosti důkazů provedených správcem daně. V tomto ohledu je pravdou, že napadený rozsudek je stručnější, avšak i zde krajský soud vysvětlil, proč považoval rozsah důkazů, opatřených správcem daně, za dostatečný (viz strana 20 a 21 napadeného rozsudku). Krajský soud také adekvátně reagoval na žalobní námitku ohledně chybné aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2014 – 30, ze strany správce daně. V rekapitulační části napadeného rozsudku velice podrobně vysvětlil rozpory mezi stranami ohledně výkladu a aplikace rozsudku č. j. 8 Afs 21/2014 – 30, a z hodnotící části je nepochybně patrné, že se sám přiklonil ke stanovisku žalovaného. Na straně 21 napadeného rozsudku k tomu uvedl: „*Ve vztahu k další uplatněné námitce, totiž tvrzení, že žalobce nevystavil předmětné daňové doklady, a nemohlo*

pokračování

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 příznat daň je povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.“ Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek je přezkoumatelný.

[25] Za stěžejní právní otázku v projednávané věci lze označit otázku povahy plných mocí vystavených stěžovatelem (viz odstavce [5], [11] a [17] výše). Žalovaný a shodně s ním i krajský soud mají za to, že plné moci byly platně uděleny a že stěžovatel jako daňový subjekt nese odpovědnost za veškerá právní jednání zmocnitele, která na základě plných mocí učinil. Naproti tomu stěžovatel jednak zpochybňuje platnost plných mocí, jednak tvrdí, že zmocnitele nezmocnil k páčání trestné činnosti, vystavování fingoovaných daňových dokladů apod. Dovojuje tedy vybočení zmocněnce z rámce vymezeného plnými mocemi tím, že páchal trestnou činností.

[26] Nejvyšší správní soud předně poukazuje na to, že touto otázkou se již podrobně zabýval ve vztahu ke stejnému stěžovateli, zmocněnci a stejným plným mocím v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 4 Afs 108/2018 – 36 (dále též „rozsudek z května 2018“; judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Odlišnost tehdejší věci spočívala pouze v tom, že se jednalo o otázku doměření daně z příjmu stěžovatele, zatímco nyní posuzovaná věc se týká DPH. Významné však je, že již tehdy stěžovatel (zastoupený stejnou advokátkou) uplatnil stran plných mocí prakticky totožnou argumentaci jako v nyní projednávané kasační stížnosti.

[27] V rozsudku z května 2018 se (podobně jako v napadeném rozsudku krajského soudu v nyní projednávaném případě) poukazuje na to, že stěžovatel existenci plných mocí výslovně potvrdil v řízení před správcem daně a ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel plné moci vypověděl. Zdejší soud dále uvedl, že se „[z]totožňuje 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“. V témže rozsudku také soud reagoval na námitky stěžovatele ohledně obsahu dohody o plné moci. Uvedl k tomu, že „[o]tázka, 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“. Nejvyšší správní soud uzavírá, že s citovaným hodnocením dané otázky v rozsudku z května 2018 souhlasí a lze jej plně aplikovat na nyní projednávanou věc.

[28] Na okraj této otázky je vhodné dodat, že správní soudy byly při jejím hodnocení vázány návrhy stěžovatele v souladu se zásadou dispoziční. Přinejmenším teoreticky by bylo možné se dále zamýšlet nad náležitostmi vůle, kterou stěžovatel v plných mocích projevil, a nad tím, do jaké míry plné moci naopak zastíraly skutečný vztah mezi stěžovatelem a zmocněncem a skutečný průběh příslušných obchodů. Takovou argumentaci však stěžovatel nepředložil a omezil se jen na zpochybňování platnosti plných mocí, respektive na lakonická tvrzení, že plné moci nezmocňovaly k páčání trestné činnosti či vyhotovení fiktivních daňových dokladů. Tato tvrzení však již dále argumentačně nerozvedl. Proto neposkytují soudu dostatečný prostor pro další úvahy na toto téma. Obsah a kvalita kasační stížnosti, případně žaloby, totiž do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkoumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti (respektive už v žalobě) specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (respektive

rozhodnutí žalovaného) - srovnej například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42.

[29] Další kasační námitka směřuje proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že stěžovatel se v tomto bodě omezuje na ryze formální výtky vůči postupu správce daně a žalovaného, aniž by demonstroval, v čem měla být takovým postupem jeho práva zkrácena. S výsledkem kontrolního zjištění byl stěžovatel fakticky seznámen již dne 10. 12. 2014 a dne 9. 2. 2015 se k němu obsáhle vyjádřil (viz odstavec 18 a 23 rozhodnutí žalovaného). V návaznosti na toto vyjádření stěžovatele správce daně výsledek kontrolního zjištění nezměnil ani nedoplnil. Stěžovateli tedy nic nebránilo předložit svoje námitky k výsledku kontrolního zjištění ještě předtím, než správce daně vykonal neúspěšný pokus o projednání zprávy o daňové kontrole dne 18. 1. 2016. Krajský soud také správně poukázal na to, že stěžovatel proti závěrům ve zprávě rozsáhle brojil ve svém odvolání proti platebním výměrům, byly mu tedy bezpochyby známy.

[30] K účelu projednání zprávy o daňové kontrole se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31 (publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS), v němž je uvedeno, že „[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“

[31] Smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je tedy především formální zakončení daňové kontroly. V posuzovaném případě je evidentní, že správce daně v tomto směru nejprve pochybil. Proto mu žalovaný uložil, aby toto pochybení napravil a daňovou kontrolu ukončil v souladu s daňovým řádem. Oporu pro tento postup skýtá žalovanému § 115 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.* Správce daně poté postupoval podle pokynu žalovaného. Na tyto skutečnosti v napadeném rozsudku krajský soud poukázal a vyslovil své závěry i ke konkrétním úkonům správce daně a jejich průběhu (zejména pokus o projednání zprávy o daňové kontrole dne 18. 1. 2016 a následné doručení zprávy zástupkyni stěžovatele dne 25. 1. 2016; viz str. 16 – 17 napadeného rozsudku). Stěžovatel proti těmto závěrům v zásadě nebrojí, respektive jak již soud uvedl výše, konkrétně neuvádí, jak se podle jeho tvrzení nezákonné ukončení daňové kontroly negativně projevilo v jeho sféře. S ohledem na uvedené dále není pravdou, že právní úprava neumožňuje, aby správce daně projednal zprávu o daňové kontrole během odvolacího řízení (k tomu viz níže). Žalovanému dává Nejvyšší správní soud za pravdu i v tom, že nemohl platební výměry zrušit,

pokračování

jak požaduje stěžovatel. S ohledem na dikci § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu by v takovém případě musel řízení zastavit. Pro takový postup (zastavení řízení) ovšem v dané věci nebyl žádný důvod.

[32] Krajský soud také správně podotknul, že to nebyl žalovaný jako odvolací orgán, kdo zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem projednal. Postup daňových orgánů v dané věci tak nebyl v rozporu se stěžovatelem citovaným rozsudkem zdejšího soudu č. j. 7 Afs 20/2012 – 41. V něm Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]ochybil-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. (...) Krajský soud nezavázal stěžovatele k tomu, aby platební výměry zrušil, ale pouze vyslovil úvahu, kterou lze interpretovat tak, že neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze ‘dohánět’ v odvolacím řízení v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. (...) Stěžovatel [v judikované věci žalovaný, tedy orgán daňové správy – pozn. soudu] 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 napravitel pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole.“ V daném případě tedy nebyla porušena zásada dvojinstančnosti, jak naznačuje stěžovatel. K tomu by mohlo dojít především v případě, jestliže by stěžovatel mohl se skutkovými okolnostmi, na nichž stojí konečné rozhodnutí, polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno (srovnej rozsudek ze dne 30. 3. 2011, č. j. 2 Afs 1/2011 – 64). O takovou situaci se v dané věci nejedná, stěžovatel ostatně nic takového ani netvrdí.

[33] Vzhledem k výše uvedenému dává kasační soud za pravdu krajskému soudu, že stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech způsobem, jímž ho správce daně seznámil se zprávou o daňové kontrole.

[34] V další kasační námitce vytýká stěžovatel krajskému soudu, že aproboval závěry správních orgánů založené na výsleších osob, které měly spolu se zmocněncem na jeho podvodném jednání prospěch. Přitom nedůvěryhodnost zmocněnce je zjevná, protože byl odsouzen k trestu odnětí svobody. Toto tvrzení je však zavádějící. Správce daně a žalovaný založili své skutkové závěry jednak na daňových dokladech vystavených zmocněncem, jednak provedli výslech celé řady svědků – zmocněnce a obchodních partnerů stěžovatele, s nimiž zmocněnec jednal. Není zřejmé, co má stěžovatel na mysli, pokud hovoří o tom, že správce daně založil své závěry „na jediné zfalšované listině“, kterou získal od zmocněnce. V každém případě, jak plyne z výše uvedeného, toto tvrzení není pravdivé. Nejvyšší správní soud dále v reakci na obdobně koncipovanou kasační námitku téhož stěžovatele v rozsudku č. j. 4 Afs 108/2018 – 36, konstatoval, že „[s]ama 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.“ K tomu není v nyní projednávané věci co dalšího dodat.

[35] Stěžovatel dále namítal, že se krajský soud nevypořádal s námitkou týkající se vlastnictví kolového nakladače ATLAS. Zdejší soud k tomu předně podotýká, že krajský soud správně konstatoval, že podstatou této námitky je snaha stěžovatele zdůraznit jím tvrzené podvodné jednání J. Č. Dále citoval z rozhodnutí žalovaného a uzavřel, že správce daně měl v případě kolového nakladače k dispozici konkrétní daňové doklady, které ve spojení s dalšími důkazy (výpovědi, plné moci) poskytovaly ucelenou představu o skutkovém stavu věci (viz strana 21 napadeného rozsudku). Není tedy pravdou, že krajský soud tuto námitku nevypořádal. Nadto lze

opětovně odkázat na již citovaný rozsudek z května 2018, ve kterém kasační soud k dané otázce (v kontextu daně z příjmu) uvedl, že „[z] výše uvedených závěrů plyne, že prokázání toho, od koho měl stěžovatel nabyt 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 S. 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.“ Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel se i v nynějším řízení snaží poukázat na údajně nejasnou otázku vlastnictví předmětného nakladače, aniž by však relevantním způsobem vyvrátil závěry daňových orgánů a krajského soudu, které mají oporu v provedených důkazech.

[36] Co se týče zbývajících kasačních námitek (otázka písmoznaleckého posudku a významu daňového přiznání, o němž stěžovatel tvrdí, že jej nepodepsal; aplikace pravidla, podle něhož přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna *osoba, která uvede daň na daňovém dokladu*), tyto také nejsou důvodné a Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s jejich vypořádáním ze strany krajského soudu (viz strana 21 napadeného rozsudku). Ústředním motivem těchto námitek je opětovná snaha ilustrovat, že zmocněnec jednal jménem stěžovatele podvodně, mimo rozsah zmocnění a stěžovatel o ničem nevěděl a žádné listiny nepodepsal. K tomu zdejší soud znovu opakuje, že právní jednání, které na základě plných mocí činil zmocněnec, se přičítají přímo stěžovateli jako zmocniteli (viz odstavec [27] výše). Je proto nerozhodné, zda sám stěžovatel příslušné dokumenty (především daňové doklady) podepsal, respektive vystavil. Krajský soud dále správně podotknul, že písmoznalecké zkoumání podpisu na daňovém přiznání je nadbytečné, neboť pro stanovení výsledné daňové povinnosti nebylo rozhodující, zda daňové přiznání bylo či nebylo podáno. Stěžovatel zde opět nemůže s ohledem na existenci plných mocí uspět s tvrzením, že on osobně žádná zdanitelná plnění neuskutečnil, a žádná přiznání k dani tedy nepodal.

[37] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek je v souladu se zákonem. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[38] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující jeho běžnou administrativní činnost. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. října 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu