

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: **M. G.**, zast. Mgr. Ondřejem Toulem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 1070/19, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2015, č. j. 42916/15/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 5. 2018, č. j. 15 Af 21/2016 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1.000 Kč. Tato částka bude vyplacena žalobci k rukám jeho zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 13. 5. 2015, č. j. 1399504/15/2507-50522-506670 a č. j. 1399539/15/2507-50522-506670. Prvním z uvedených platebních výměrů správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 335.160 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 67.032 Kč. Druhým dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši

369.627 Kč, doměřil daňový bonus ve výši 26.808 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 79.287 Kč.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítal, že smlouvy uzavřené mezi ním a společností MGA CZ, s.r.o. neměly formu notářského zápisu, ani nebyly uzavřeny v písemné formě a listina nebyla podepsána před orgánem pověřeným legalizací, a proto byly v souladu s § 132 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, absolutně neplatné. Proto měl správce daně snížit příjmy žalobce o 2.656.321 Kč, které obdržel v roce 2011 i 2012 od společnosti MGA CZ. Žalobce dále namítal, že dodatečné platební výměry nejsou odůvodněné, protože zpráva o daňové kontrole postrádá hodnocení všech důkazních prostředků, které správce daně provedl v rámci daňové kontroly, a ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, ke kterým důkazním prostředkům správce daně přihlédl a ke kterým nikoli. Dále namítal, že dodatečné platební výměry nejsou odůvodněné též z toho důvodu, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci pouze předána, nebyla s ním však projednána, přičemž podle § 88 odst. 4 daňového řádu je daňová kontrola ukončena až jejím projednáním.

[3] Krajský soud označeným rozsudkem žalobu zamítl. Shledal, že smlouvy uzavřené mezi žalobcem jako jediným společníkem a jednatelem společnosti MGA CZ a touto společností jsou pro nedodržení předepsané formy absolutně neplatné. Chybný závěr žalovaného o platnosti smluv však neměl vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. V posuzovaném případě byly smlouvy reálně v předmětných zdaňovacích obdobích dodržovány, plnění dle smluv žalobce pro společnost MGA CZ vykonal, práce a služby mu byly danou společností uhrazeny, přičemž společnost MGA CZ zahrnula plnění uhrazené žalobci do svých daňově uznatelných nákladů. Smluvní strany mezi sebou poskytnutá plnění nijak nezpochybnily. Zákon o daních z příjmů přitom nestanoví, že právní následky plnění na základě smluv uzavřených mezi žalobcem a společností MGA CZ mohou nastat pouze na základě jejich platného sjednání, jako je tomu např. při převodu nemovité věci u daně z nabytí nemovitých věcí. Jelikož tedy žalobce ani společnost MGA CZ nijak nereflektovaly soukromoprávní důsledky absolutní neplatnosti uzavřených smluv, nemá jejich absolutní neplatnost žádné relevantní daňové důsledky. Daňové orgány proto nepochybily, pokud plnění, které žalobce obdržel od společnosti MGA CZ, zahrnuly pod jeho příjmy z podnikání a samostatné činnosti.

[4] Krajský soud neshledal důvodné ani další námitky žalobce. Zpráva o daňové kontrole obsahuje jak výsledek kontrolního zjištění, tak i hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny důkazní prostředky, které byly v rámci daňové kontroly získány a jimiž byly zejména pokladní doklady, daňové doklady a daňová evidence žalobce. Tyto důkazní prostředky též správce daně ve zprávě o daňové kontrole hodnotil. Jelikož správce daně provedl veškeré žalobcem navržené důkazní prostředky, nemohl ve zprávě o daňové kontrole popsat důkazní prostředky, které nebyly provedeny a z jakého důvodu.

[5] V projednávané věci byl daňový poradce zmocněný žalobcem seznámen s výsledky kontrolního zjištění písemností ze dne 10. 2. 2015, č. j. 412393/15/2507/-60562-507114, která obsahuje podrobné seznámení se závěry správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel, jakož i jejich hodnocení. Na tuto písemnost reagoval žalobce prostřednictvím

svého daňového poradce podáním ze dne 19. 2. 2015 tak, že souhlasí se zjištěními správce daně kromě hodnocení příjmů plynoucích ze smluv mezi ním a společností MGA CZ, neboť tyto smlouvy jsou absolutně neplatné; o poskytnutí lhůty k vyjádření žalobce správce daně nepožádal. Následně byl při jednání dne 9. 3. 2015 daňový poradce seznámen s reakcí správce daně na jeho podání ze dne 19. 2. 2015 a též s ním byla zpráva o daňové kontrole projednána, což daňový poradce stvrdil svým podpisem na protokolu č. j. 607304/15/2507-60562-507114, aniž by vznesl jakékoli návrhy, vyjádření nebo výhrady proti obsahu protokolu. Z uvedeného plyne, že smysl a účel projednání zprávy o daňové kontroly byl v projednávané věci splněn, neboť žalobce byl prostřednictvím svého daňového poradce seznámen se závěry správce daně, bylo mu umožněno se k závěrům správce daně vyjádřit a navrhnout důkazní prostředky.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že dodatečné platební výměry nebyly řádně odůvodněny. Stěžovatel odmítá postup, kdy jsou dodatečné platební výměry odůvodněny odkazem na zprávu o daňové kontrole, a považuje jej za rozporný s § 147 odst. 4 daňového řádu. Podle stěžovatele v takovém případě musí odůvodnění dodatečného platebního výměru obsahovat informaci, že řádné odůvodnění je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Krajský soud se touto námitkou podle stěžovatele nezabýval.

[7] Stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení otázky absolutní neplatnosti smluv uzavřených mezi stěžovatelem a společností MGA CZ. V posuzovaném případě nelze hovořit o příjmu jako takovém, ale o případném bezdůvodném obohacení. Bezdůvodné obohacení a jeho právní úprava byla v posuzované době zakotvena v § 451 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, kde bylo uvedeno v odstavci 2 „*bezdůvodným obohacením je majetkový prospěch získaný plněním bez právního důvodu* (...)“. Nelze tedy přisvědčit dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu, jakož i argumentaci krajského soudu, že bezdůvodné obohacení podléhá dani z příjmu, neboť osoba, která takovéto bezdůvodné obohacení daňovému subjektu poskytla, se kdykoliv může po právu domáhat neprodleného vrácení takovéhoto bezdůvodného obohacení, a proto nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby takovéto bezdůvodné obohacení bylo zatíženo daní z příjmu. Současně je v rozporu se základními principy právního státu skutečnost, aby v případě absence zákonné úpravy v zákoně o dani z příjmů byla rozšiřována povinnost dotčených osob nad rámec zákonné úpravy.

[8] Stěžovatel nakonec namítá, že dodatečné platební výměry a zpráva o daňové kontrole nebyly s žalobcem jakkoliv projednány. Odkazuje zde na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75. Nelze se ztotožnit se závěry soudu, že postup prvoinstančního správce daně by byl v souladu se zákonem, neboť daňový subjekt jako takový se samotného projednání neúčastnil, byť má daňová správa nepochybně nástroje k takovémuto projednání kontrolovaný daňový subjekt předvolat.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření k první námitce uvedl, že se jedná o námitku novou, resp. přeformulovanou původní námitku směřující proti nedostatečnému projednání zprávy o daňové kontrole a jejímu nedostatečnému obsahu. Žalovaný proto odkazuje na

napadený rozsudek, v němž se krajský soud vyjádřil k obsahu zprávy o daňové kontrole a jejímu projednání s tím, že neshledal žádnou nezákonnost. Co se povinných náležitostí odůvodnění týče, žalovaný odkazuje na § 147 odst. 4 daňového řádu, který jednoznačně stanoví, že odůvodněním dodatečného platebního výměru je zpráva o daňové kontrole.

[10] Za novou námitku označuje žalovaný námitku vztahující se k absolutní neplatnosti smluv, jelikož o bezdůvodném obohacení se stěžovatel nezmínil ve správním ani soudním řízení. Stěžovatelem provedené a fakturované práce a služby (pronájem strojů), přijaté finanční prostředky i daňová evidence roku 2011 a 2012, vedená v této souvislosti, jednoznačně odrážejí majetkovou realitu stěžovatele a nelze souhlasit s tím, že by skutečně přijaté finanční prostředky představovaly pouze příjmy zdánlivé (bezdůvodné obohacení), které nelze považovat za předmět daně z příjmu. Závazky vůči společnosti MGA CZ se projevily v majetkové sféře stěžovatele, fakticky existovaly, neboť byly realizovány a měly dopady do majetkové reality obou zúčastněných stran. Zároveň bylo ověřeno, že společnost MGA CZ uplatnila náklady na základě stěžovatelem vystavených faktur ve svém účetnictví a v řádných daňových přiznáních k dani z příjmu právnických osob za daná zdaňovací období 2011 a 2012 a nepodala žádná dodatečná daňová přiznání, ve kterých by předmětné náklady vyloučila. Proto je nepochybné, že se musí odrazit také v daňové oblasti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] 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.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] K první námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel ve správní žalobě namítal, že dodatečné platební výměry nejsou odůvodněné, jelikož zpráva o daňové kontrole postrádá hodnocení všech důkazních prostředků, které správce daně prováděl v průběhu daňové kontroly. Na tuto námitku krajský soud reagoval a řádným způsobem ji vypořádal.

[14] Proti samotnému odůvodnění dodatečných platebních výměrů prostřednictvím zprávy o daňové kontrole stěžovatel ve správní žalobě nic nenamítal. Tento postup nicméně výslovně vyplývá z § 147 odst. 4 daňového řádu. Správce daně rovněž v obou dodatečných platebních výměrech v odůvodnění na zprávu o daňové kontrole ze dne 9. 3. 2015, č. j. 607331/15/1507-60562-507114, odkázal. V postupu správce daně ani krajského soudu v této souvislosti tedy nelze shledat žádné pochybení a námitka stěžovatele není důvodná. V samotné zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny důkazy, z nichž správce daně vycházel při posouzení skutkového stavu, a zpráva obsahuje i přiměřené odůvodnění úvah správce daně ohledně příjmů a výdajů, které správce daně při stanovení daně zohlednil.

[15] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku významu absolutní neplatnosti smluv uzavřených mezi stěžovatelem a společností MGA CZ pro stanovení daně z příjmů fyzických osob.

[16] V posuzovaném případě nyní není sporné, že dotčené smlouvy, na jejichž základě bylo plněno, byly pro nedostatek formy absolutně neplatné. Vlivem absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů na daňové účinky těchto úkonů se zdejší soud již zabýval ve své dřívější judikatuře. Z rozhodovací praxe vyplývá, že pokud dospěl správní orgán k závěru, „*že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy*“ *(např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví…*“ (viz rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 206).

[17] V souvislosti s absolutní neplatností právního úkonu dále zdejší soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180, uvedl, že „*z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí.*“

[18] V rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84, Nejvyšší správní soud z citované judikatury dovodil, že „*i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou*“.

[19] Krajský soud v posuzovaném případě citovanou judikaturu zohlednil a dospěl k závěru, že dotčené smlouvy byly reálně v předmětných zdaňovacích obdobích dodržovány, stěžovatel plnění dle smluv pro společnost MGA CZ poskytl, realizované

práce a služby mu byly danou společností uhrazeny, přičemž společnost MGA CZ zahrnula plnění uhrazené stěžovateli do svých daňově uznatelných nákladů a smluvní strany mezi sebou poskytnutá plnění nijak nezpochybnily. Tyto okolnosti stěžovatel nijak nezpochybňuje ani v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že jelikož stěžovatel ani společnost MGA CZ nijak nereflektovali soukromoprávní důsledky absolutní neplatnosti uzavřených smluv, nemá jejich absolutní neplatnost žádné relevantní daňové důsledky a správce daně nepochybil, pokud úhrady, které stěžovatel obdržel od společnosti MGA CZ, zahrnul pod jeho příjmy z podnikání a samostatné činnosti.

[20] Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani námitka stěžovatele, že plnění na základě absolutně neplatných smluv nepředstavují z hlediska soukromoprávního plnění ze smlouvy, ale bezdůvodné obohacení podle § 451 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, jelikož z pohledu výše uvedených východisek tato soukromoprávní kvalifikace nemá význam. Z hlediska daňového práva se jedná o příjem. Rozhodující je zde otázka, zda se jednalo o skutečný příjem, který se projevil v majetkové sféře stěžovatele. Tato skutečnost byla v řízení před správcem daně přesvědčivě prokázána.

[21] Stěžovatel nakonec namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, jelikož se osobně jejího projednání neúčastnil. Ani tato námitka není důvodná. Stěžovatel byl při projednání zprávy o daňové kontrole zastoupen daňovým poradcem. Plná moc udělaná daňovému poradci dne 28. 8. 2014 je součástí správního spisu a stěžovatel její platnost nijak nezpochybnil. Za této situace byl správce daně povinen primárně komunikovat se zmocněncem a nebyl oprávněn vyžadovat osobní účast stěžovatele při jednotlivých úkonech, s výjimkou nezbytných případů podle § 25 odst. 2 daňového řádu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu potom vyplývá, že v případě ústního jednání před správním orgánem obecně není nezbytná osobní účast účastníka řízení, pokud nemá osobně něco vykonat, jako např. být vyslechnut (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 12. 2013, č. j. 8 As 53/2013 - 37).

[22] Osobní účast stěžovatele při projednání zprávy o daňové kontrole tedy nebyla nezbytná a stěžovateli zároveň nic nebránilo, aby se projednání účastnil. Pokud stěžovatel tohoto práva nevyužil, a namísto toho se při projednání zprávy o daňové kontrole nechal zastoupit daňovým poradcem, daňová kontrola byla ukončena v souladu s § 88 odst. 4 daňového řádu a stěžovatel nebyl nijak zkrácen na svých právech. Pokud stěžovatel odkazuje v této souvislosti na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, nevyplývají z něj k této otázce žádné relevantní závěry.

[23] Stěžovatel spolu s podáním kasační stížnosti požádal, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud rozhodl ve věci meritorně bez zbytečného odkladu, z důvodu nadbytečnosti již o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nerozhodoval.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

[25] 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.

[26] Stěžovatel uhradil soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1.000 Kč. Vzhledem k tomu, že o tomto návrhu z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nerozhodoval, a jedná se o poplatek, u něhož povinnost k jeho úhradě vzniká až právní mocí rozhodnutí o tomto návrhu (srov. usnesení NSS ze dne 29. 2. 2012, č. j. 1 As 27/2012 - 32), soud rozhodl o vrácení soudního poplatku, k jehož úhradě stěžovatel nebyl povinen (§ 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 26. června 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu