

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Michal Gašpárek,** bytem Libochovany 70, Libochovany, zastoupený Mgr. Ondřejem Toulem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1070/19, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2016, č. j. 5480/16/5300-22444-702525, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 5. 2018, č. j. 15 Af 34/2016 - 89,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 9. 5. 2018, č. j. 15 Af 34/2016 - 89, zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2016, č. j. 5480/16/5300-22444-702525, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 5. 2015, č. j. 1393528/15/2507-50522-506670, č. j. 1393554/15/2507-50522-506670, č. j. 1393566/15/2507-50522-506670, č. j. 1393624/15/2507-50522-506670, č. j. 1394194/15/2507-50522-506670,

č. j. 1394219/15/2507-50522-506670, č. j. 1394236/15/2507-50522-506670, č. j. 1394263/15/2507-50522-506670, č. j. 1394279/15/2507-50522-506670, č. j. 1394318/15/2507-50522-506670, č. j. 1394363/15/2507-50522-506670 a č. j. 1394405/15/2507-50522-506670. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1393528/15/2507-50522-506670 správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2011 ve výši 26.346 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 5269 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1393554/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období červen 2011 ve výši 51.984 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 10.396 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1393566/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 24.094 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 4818 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1393624/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 72.827 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 14.565 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394194/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období září 2011 ve výši 34.078 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 6815 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394219/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 115.271 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 23.054 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394236/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 47.425 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 9485 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394263/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 53.114 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 10.622 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394279/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2012 ve výši 26.161 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 5232 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394318/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012 ve výši 235.592 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 47.118 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394363/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012 ve výši 218.147 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 43.629 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1394405/15/2507-50522-506670 správce daně doměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 ve výši 142.368 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně 28.473 Kč.

[2] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku především konstatoval, že smlouvy uzavřené mezi žalobcem jako jediným společníkem a jednatelem společnosti MGA CZ s.r.o. (dále jen „společnost MGA“) a touto společností jsou s ohledem na § 132 odst. 3 zákona č. 513/291 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen obchodní zákoník), absolutně neplatné. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu však dospěl k závěru, že uvedená okolnost neměla žádné relevantní daňové důsledky. Konkrétně uvedl, že smlouvy byly reálně v předmětných zdaňovacích obdobích dodržovány, plnění dle smluv žalobce pro společnost MGA

vykonal, práce a služby mu byly danou společností uhrazeny, přičemž společnost uplatnila nárok na odpočet DPH z těchto přijatých plnění. Strany mezi sebou přijatá plnění nijak nezpochybnily. Zákon o DPH přitom nestanoví, že právní následky plnění na základě smluv uzavřených mezi žalobcem a společností MGA mohou nastat pouze na základě jejich platného sjednání, jako je tomu např. při převodu nemovité věci u daně z nabytí nemovitých věcí.

[3] Dále krajský soud shledal, že zpráva o daňové kontrole splňuje veškeré zákonné požadavky stanovené v § 88 daňového řádu. Neztotožnil se tedy s obecně formulovanou námitkou žalobce, že tato zpráva neobsahuje hodnocení všech důkazních prostředků, které správce daně provedl v rámci daňové kontroly, a že není zřejmé, ke kterým důkazním prostředkům správce daně přihlédl a ke kterým nikoliv. V neposlední řadě krajský soud uvedl, že žalobce byl prostřednictvím svého daňového poradce seznámen se závěry správce daně, bylo mu umožněno se k závěrům správce daně vyjádřit a navrhnout důkazní prostředky. Neshledal tedy, že by byl žalobce krácen na svých právech při seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole. S ohledem na to krajský soud žalobu žalobce zamítl.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu podal včasnou kasační stížnost, kterou napadl tento rozsudek v celém jeho rozsahu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel předně namítl, že dodatečné platební výměry nebyly řádně odůvodněny, neboť odkaz na zprávu o daňové kontrole není dostačující. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu musí totiž dle jeho právního názoru „*předmětné odůvodnění obsahovat navíc informaci, že bylo řádné odůvodnění v protokolu či zprávě o daňové kontrole*“.

[6] Dále stěžovatel namítl, že samotná odůvodnění v platebních výměrech postrádala elementární prvky, které jsou nutné pro zachování zákonných předpokladů rozhodnutí vydaného správním orgánem. Ani k jedné z uvedených námitek se krajský soud dle stěžovatele nevyjádřil.

[7] Stěžovatel také namítl, že správce daně ani žalovaný nezohlednili ve svých rozhodnutích absolutní neplatnost smluv, které uzavřel stěžovatel se společností MGA. Správce daně měl na základě této skutečnosti snížit stěžovateli základ daně pro výpočet DPH o uskutečněná zdanitelná plnění, která poskytl společnosti MGA v roce 2011 a 2012. Neztotožnil se se závěrem žalovaného, že na jeho případ nelze aplikovat § 132 odst. 3 obchodního zákoníku. Dále pak nesouhlasil s názorem krajského soudu ohledně daňových účinků jeho absolutně neplatných smluv, neboť ten krajský soud založil na judikatuře vztahující se k dani z příjmu, ne k DPH. Krajský soud nevysvětlil, proč by pro DPH měla být nastavena stejná pravidla jako pro daň z příjmu. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel ve své kasační stížnosti pouze přeformuloval původní námitky směřující proti nedostatečnému projednání zprávy o daňové kontrole a jejímu nedostatečnému obsahu. Proto odkázal na jejich vypořádání v odůvodnění rozsudku a zdůraznil, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje zpráva o daňové kontrole. Tak také žalovaný postupoval. Dále se žalovaný neztotožnil s názorem stěžovatele, že judikatura vztahující se k dani z příjmů není aplikovatelná na DPH. Týkala se totiž posouzení absolutní neplatnosti úkonů ve vztahu k daňové povinnosti, nikoli pouze k dani z příjmů. S odkazem na ustanovení zákona o DPH pak uvedl, že základem DPH je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno. Uskutečnění předmětných zdanitelných plnění stěžovatel potvrdil, provedené práce nerozporoval a bylo zjištěno, že za ně obdržel platby. Zdanitelná plnění pak nezahrnul do svých daňových přiznání a neodvedl z nich DPH. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a stěžovatelem uplatněných důvodů, zároveň shledal, že kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by měl v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatel uvedl své námitky ohledně nedostatečného odůvodnění dodatečných platebních výměrů ve smyslu nesplnění elementárních zákonných znaků odůvodnění a uvedení v odůvodnění „pouhého“ odkazu na zprávu o daňové kontrole až v kasační stížnosti. Ve své žalobě totiž spojil námitku nedostatečného odůvodnění dodatečných platebních výměrů pouze s obsahem a nedostatky zprávy o daňové kontrole a s jejím projednáním. Nejvyšší správní soud proto uvedené námitky vyhodnotil jako nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Pokud předmětné námitky vznesl stěžovatel až v kasační stížnosti, stěží se k nim mohl vyjádřit krajský soud. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v tomto směru je tedy nedůvodná.

[11] Pouze pro úplnost a v návaznosti na obecné námitky stěžovatele Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal, že by odůvodnění dodatečných platebních výměrů nesplňovala požadavky na odůvodnění a že by využití odkazu na zprávu o daňové kontrole v jejich odůvodnění bylo vadou. Uvedené totiž umožňuje právě § 147 odst. 4 daňového řádu, na který odkazuje i stěžovatel. Stejně tak je i z rozhodnutí správce daně o odvolání velmi dobře patrné, proč rozhodl o zamítnutí odvolání a potvrzení prvoinstančních platebních výměrů. To neznamená, že ve všech ohledech byly důvody rozhodnutí odvolacího orgánu správné, to však korigoval již krajský soud (v bodech 15 a 16 odůvodnění svého rozsudku).

[12] Stěžejní námitka však v projednávané věci byla, zda smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností MGA, které byly absolutně neplatné, mohly mít pro stěžovatele daňové důsledky. Konkrétně pak stěžovatel namítal, že judikatura aplikovaná krajským

soudem se týkala daně z příjmů a na DPH nedopadá. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu, že absolutní neplatnost smlouvy neměla vliv na daňovou povinnost stěžovatele. Z konstantní judikatury zdejšího soudu plyne, že „*(o)tázka absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, je otázkou, kterou jsou správní soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti (viz judikatura Ústavního soudu zejména k prekluzi; např. nález ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, obsahující odkazy i na starší judikaturu k těmto otázkám, zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž zmínku o povinnosti ex offo přihlížet k absolutní neplatnosti výslovně zmiňuje bod 25). K případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, jsou povinny přihlédnout všechny orgány veřejné moci z úřední povinnosti a tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to ať již na základě námitky účastníka nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200). Jak vyplývá např. z rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180, ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě a priori neznamená, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Současně však Nejvyšší správní soud zdůraznil, že daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají tehdy, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, případně rozsudek ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49).*“ (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2011, č. j. 5 Afs 22/2011 - 72).

[13] Jak i z citované pasáže vyplývá, tato judikatura se týká obecně vztahu absolutně neplatných soukromoprávních úkonů a daňových povinností, ne tedy pouze daně z příjmů (ačkoliv v citovaném případě se jednalo právě o tuto daň). V projednávané věci je důležité, že DPH se uplatňuje podle zákona o DPH na zdanitelná plnění ve formě mj. služeb a předmětem DPH je pak podle citovaného zákona poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. b)]. Základem daně „*je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění*“ (§ 36 odst. 1 zákona o DPH). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013 – 21, *(d)aní z přidané hodnoty je daněna přidaná hodnota, kterou každý z podnikatelů vytvoří. Tato přidaná hodnota není žádnou abstraktní, fiktivní kategorií, nýbrž reálným výsledkem činnosti podnikatele, zásadně bez ohledu na to, jakou má právní či faktickou povahu. Z hlediska DPH je podstatné, že pokud budou transakce podnikatelů skutečné a plnění jimi vykazovaná budou opravdu poskytována, takže nepůjde jen o plnění předstíraná, a pokud všichni své povinnosti v oblasti DPH splní a žádný z nich řízeným a předem naplánovaným způsobem nezmizí z ekonomického života tak, aby neměl nesplněnou daňovou povinnost, kterou ve skutečnosti mají plnit jiní, bude zásadně u každého z nich zdaněna daní z přidané hodnoty jím vytvořená přidaná hodnota.*“

[14] Shodně ve vztahu k dřívější úpravě DPH podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jež se v tomto ohledu nijak neliší od úpravy nynější, judikoval Nejvyšší

správní soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 – 64, který se v podstatě tam řešeného problému (nikoli ve skutkových okolnostech a konkrétních krocích daňového subjektu) shoduje s věcí nyní řešenou. Na použitelnosti této judikatury nemění nic ani to, že se týkala dodání zboží, zatímco nyní jde o poskytnutí služeb, neboť v obou případech je základní princip totožný – podstatné je, že pokud bylo plnění fakticky poskytnuto, vznikla plátci, který je poskytl, povinnost platit DPH. Zákon zná možnosti, jak případně jednou zaplacenou DPH za určitých podmínek a v určitých časových mezích nárokovat zpět, to ovšem není případ stěžovatele, jehož – chybná – argumentace je založena na tom, že DPH vůbec neměl platit, byly-li smlouvy mezi ním a společností MGA absolutně neplatné.

[15] Vznik povinnosti k přiznání a odvodu DPH tedy zákon nespojuje s platností smluv uzavřených mezi stranami, nýbrž s fakticitou plnění mezi nimi. Tu v daném případě stěžovatel nezpochybnil. Naopak sám potvrdil uskutečnění předmětných zdanitelných plnění (pronájem automobilů, přepravu a provedené práce) a přijetí plateb za ně. S ohledem na uvedené měl stěžovatel povinnost z předmětných zdanitelných plnění přiznat a odvést DPH. To však neučinil.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se neztotožňuje s námitkami stěžovatele, z výše uvedených důvodů považuje kasační stížnost za nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu právo na náhradu nákladu nenáleží. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, a Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti nárok na náhradu nákladů tohoto řízení zásadně měl, se tato náhrada nepřiznává.

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

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu