ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **I&C Energo a.s.**, se sídlem Pražská 684/49, Třebíč, IČ 49433431 (dříve OT Energy Services a.s.), zastoupen JUDr. Jiřím Velíškem, advokátem se sídlem Holečkova 105/6, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2016, č. j. 31 Af 47/2013 - 126,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 7. 2012, č. j. 158223/12/330911705239 (dále též „dodatečný platební výměr“) Finanční úřad v Třebíči (dále též „správce daně“) doměřil žalobci (do 28. 7. 2016 pod obchodní firmou OT Energy Services a.s.) daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období duben roku 2009 ve výši 7 962 680 Kč a sdělil mu povinnost uhradit související penále ve výši 1 592 536 Kč. Předmětný dodatečný platební výměr byl vydán po provedené daňové kontrole týkající se mimo jiné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec roku 2009, zahájené dne 27. 2. 2012 (viz protokol č. j. 34460/12/330931704216).

[2] Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 147687/12/330931704216, plyne, že žalobce jako zhotovitel uzavřel dne 14. 4. 2008 smlouvu o dílo, kterou se zavázal, že pro objednatele, obchodní společnost DoorHan Europe s.r.o., IČO: 27305619 (dále též „DoorHan“ nebo „objednatel“) provede výstavbu výrobní haly a související úkony specifikované v čl. II bodu 2 smlouvy. Objednatel přípisem ze dne 10. 4. 2009 od smlouvy o dílo odstoupil. Následně dne 14. 4. 2009 odstoupil od smlouvy o dílo i žalobce. Nastalou situaci se nepodařilo vyřešit dohodou, a žalobce proto podal v souladu s rozhodčí doložkou sjednanou ve smlouvě o dílo žalobu k Mezinárodnímu rozhodčímu soudu při Mezinárodní obchodní komoře. Rozhodčím nálezem ze dne 1. 10. 2010, sp. zn. 16401/GZ (dále též „rozhodčí nález“) byla objednateli stanovena povinnost zaplatit dokončené a doposud neuhrazené práce provedené podle původní

projektové dokumentace, přičemž cena za dané práce byla stanovena v částce 54 236 176 Kč (propočet ze smluvní ceny a objemu realizovaných a uhrazených prací). Z předmětného rozhodčího nálezu dále vyplynulo, že žalobce i objednatel se na ústním jednání shodli, že smlouva o dílo byla ukončena nejpozději ke dni 14. 4. 2009 (č. 3.10.3 nálezu) a že ze svědeckých výpovědí a písemných vyjádření stran bylo zjištěno, že dílo bylo dokončeno na 95% projektové dokumentace (č. 3.9.1 nálezu). Správce daně dovodil, že žalobce poskytl společnosti DoorHan službu za úplatu, která je předmětem DPH dle dikce § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“). Základ daně správce daně dle § 36 odst. 1 zákona o DPH určil jako částku 49 860 239 Kč (částka určená rozhodčím soudem mínus částka 4 375 937 Kč související s fakturou č. VF 118193, ze které již byla daň přidané hodnoty odvedena). Správce daně jako den uskutečnění zdanitelného plnění označil den 14. 4. 2009, kdy došlo k předání a převzetí díla ve smyslu § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že tento den předcházel dni přijetí úplaty, žalobce měl povinnost související daň z přidané hodnoty přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období duben roku 2009 (§ 21 odst. 1 zákona o DPH).

[3] Správce daně (z důvodu reorganizace orgánů finanční správy nově označený jako Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči) vyhověl následné žádosti žalobce a posečkal mu s úhradou doměřené daňové povinnosti a souvisejícího penále, a to do patnácti dnů ode dne doručení rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, nejdéle však do 1. 7. 2013 (viz rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 177895/12/330911705239). Po skončení posečkání vydal správce daně platební výměr na úrok z posečkané částky ze dne 30. 5. 2013, č. j. 961793/13/2912-24801-705239 (dále též „platební výměr na úrok z posečkané částky“), kterým žalobce vyrozuměl o jeho zákonné povinnosti uhradit úrok z posečkané částky ve výši 395 560 Kč.

[4] Kromě platebního výměru na úrok z posečkané částky vydal správce daně dále i platební výměr na úrok z prodlení ze dne 30. 5. 2013, č. j. 961801/13/2912-24801-705239 (dále též „platební výměr na úrok z prodlení“), kterým žalobce vyrozuměl o jeho zákonné povinnosti uhradit úrok z prodlení ve výši 4 620 509 Kč. Tento úrok se vztahoval k prodlení žalobce s úhradou daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben roku 2009.

[5] Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2013, č. j. 9560/13/5000-14303-708772 (dále též „rozhodnutí o odvolání I“) žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru tak, že doměřenou daň zvýšil na částku 9 606 225 Kč a související penále zvýšil na částku 1 921 245 Kč. Žalovaný se ztotožnil s právními závěry správce daně s výhradou výpočtu doměřované daňové povinnosti. Žalovaný při stanovení daňové povinnosti použil § 37 odst. 1 zákona o DPH, namísto ze strany správce daně aplikovaného § 37 odst. 2 téhož zákona.

[6] Rozhodnutím o odvolání ze dne 3. 10. 2013, č. j. 23792/13/5000-14504-711439 (dále též „rozhodnutí o odvolání II“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na úrok z posečkané částky.

[7] Rozhodnutím o odvolání ze dne 20. 12. 2013, č. j. 30836/13/5000-14303-711458 (dále též „rozhodnutí o odvolání III“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na úrok z prodlení.

II.

[8] Žalobce podal proti všem třem výše uvedeným rozhodnutím o odvolání žaloby ke Krajskému soudu v Brně.

[9] V žalobě proti rozhodnutí o odvolání I žalobce namítal nezákonné provedení opakované daňové kontroly; porušení legitimního očekávání; neprošetření okolností týkajících se daňového řízení vedeného u obchodní společnosti DoorHan; extenzivní výklad zákona o DPH; nesprávnou aplikaci § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“) v souvislosti s určením data předání a převzetí díla; zmatečný postup při výpočtu daňové povinnosti; pochybení správních orgánů při výkladu judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“). Žalobce dále navrhl, aby krajský soud dle § 78 odst. 2 s. ř. s. přistoupil k moderaci penále z doměřené daně.

[10] V žalobě proti rozhodnutí o odvolání II žalobce odkázal na žalobní body směřující proti rozhodnutí o odvolání I a dále uvedl, že správce daně či žalovaný měli zohlednit fakt, že k datu 14. 4. 2009 nemohl mít vědomost o tom, že v roce 2010 mu bude rozhodčím nálezem přiznána peněžní částka související se smlouvou o dílo. Mělo tak dojít k upuštění od předepsání úroku z posečkané částky dle 157 odst. 7 daňového řádu.

[11] V žalobě proti rozhodnutí o odvolání III žalobce upozornil opět na svoji nevědomost o budoucím vývoji věcí a odkázal na žalobní body směřující proti rozhodnutí o odvolání I.

[12] Žaloby proti výše uvedeným rozhodnutím o odvolání krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 26. 4. 2016, č. j. 31 Af 47/2013 - 126. Krajský soud neposoudil daňovou kontrolu zahájenou dne 27. 2. 2012 jako kontrolu opakovanou, neboť se týkala jiného zdaňovacího období. Za oprávněný neshledal krajský soud ani žalobní bod týkající se porušení legitimního očekávání žalobce. Krajský soud dále odmítl i námitku žalobce, že jemu poskytnutá úhrada byla vydáním bezdůvodného obohacení, pročež nepodléhá DPH. Správce daně dle názoru krajského soudu správně vyložil zákon o DPH, když dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 14. 4. 2009, tj. ke dni, kdy dle vyjádření obou stran již smlouva nebyla účinná. V další části rozsudku krajský soud (v návaznosti na tvrzení žalobce, že ke dni 14. 4. 2009 nemohl vědět, zda vůbec a pokud ano, pak kdy a v jaké částce, dojde k zaplacení ceny za dílo), uvedl, že tato skutečnost neznamená, že by žalobci z takového zdanitelného plnění neměla vzniknout povinnost odvést daň z přidané hodnoty. Vznik daňové povinnosti totiž není vázán na přijetí úplaty, nýbrž na uskutečnění služby. Krajský soud vyhodnotil jako nedůvodná i tvrzení žalobce ohledně nesprávného výkladu a užití judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Krajský soud nepřistoupil k upuštění či snížení penále z doměřené daně, neboť jej neposoudil jako přesahující majetkové poměry žalobce a dále uvedl, že žalobce měl možnost se penále vyhnout, a to podáním dodatečného daňového přiznání. Nedůvodné byly dle krajského soudu i žalobní námitky směřující proti rozhodnutí o odvolání II. Posečkání úhrady daně má totiž ve vztahu k určení základu daně až *posteriorní* dopad a nelze předpokládat, že žalobce by měl být v dobré víře ohledně toho, z jaké částky bude úrok z posečkání určován. Na upuštění od předepsání úroku z posečkané částky dle § 157 odst. 7 daňového řádu není právní nárok. Žalobce měl o upuštění požádat, domníval-li se, že splňuje zákonné podmínky. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám týkajícím se rozhodnutí o odvolání III. Dobrá víra žalobce jej nemůže jakkoli ochránit před vznikem zákonného úroku z prodlení. Vědomost či nevědomost žalobce o výši doměřené daně, ze které se následně úrok z prodlení počítá, směřuje nikoliv vůči stanovení úroku z prodlení či úroku z posečkané částky, nýbrž vůči samotnému doměření daně, které bylo krajským soudem vyhodnoceno jako zákonné.

III.

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), písm. b) a písm. d) s. ř. s.

[14] V prvním stížním bodě stěžovatel namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Krajský soud se totiž opomenul zabývat některými jeho námitkami a tvrzení ohledně porušení legitimního očekávání vyřídil pouze neurčitým odkazem na vyjádření žalovaného k žalobě. V druhém okruhu stížních námitek (část III kasační stížnosti) stěžovatel uvedl, že došlo k nezákonnému provedení opakované daňové kontroly. Poukázal i na důvody, které vedly k jejímu zahájení. V dalším stížním bodě stěžovatel namítal, že finanční vyrovnání přijaté v rámci vypořádání vztahů při bezdůvodném obohacení není předmětem daně z přidané hodnoty. Jednu a tutéž částku nelze totiž posuzovat dvěma různými způsoby, a to jako úplatu za poskytnutou službu a jako vypořádání při bezdůvodném obohacení. Chtěl-li by zákonodárce zdanit bezdůvodné obohacení, učinil by tak explicitně přímo v textu zákona. Vrácené finanční vyrovnání bezdůvodného obohacení není úplatou za provedené plnění, nýbrž odpovídá újmě způsobené stěžovateli, resp. obohacení objednatele. Služba, jež by byla předmětem DPH, tudíž nebyla vůbec poskytnuta a nadto nešlo o službu za úplatu. Krajský soud se dopustil nepřípustného extenzivního výkladu norem veřejného práva a porušil zásadu *in dubio pro mitius*. Ve čtvrtém stížním bodě stěžovatel rozporoval nesprávné určení data uskutečnění zdanitelného plnění a nesprávnou aplikaci § 8 odst. 3 daňového řádu v souvislosti s předáním a převzetím díla. V pátém a šestém stížním bodě stěžovatel namítl, že v jeho případě byl upřednostněn fiskální zájem státu před právy osoby soukromého práva. Poukazoval na řízení vedené u Finančního úřadu v Kadani s obchodní společností DoorHan a dovozoval nesprávný výpočet doměřené daně. V sedmém bodě kasační stížnosti uvedl, že k datu odstoupení od smlouvy nemohl v dobré víře odvést daň z přidané hodnoty vypočtenou z částky, kterou určil rozhodčí soud až v říjnu roku 2010. V osmém stížním bodě brojil stěžovatel proti závěrům krajského soudu ve vztahu k moderaci penále souvisejícího s doměřenou daní. V devátém stížním bodě stěžovatel uvedl, že krajský soud účelově přihlédl pouze k rozhodnutím Nejvyššího správního soudu aplikovaným na věc správcem daně a žalovaným. Jakoukoli relevantní argumentaci stěžovatele krajský soud bez dostatečného zdůvodnění odmítl. Soud přehlédl i námitky, že žalovaný využívá pro svoji argumentaci nepřiléhavá rozhodnutí Soudního dvora. V desátém stížním bodě stěžovatel nesouhlasil s tím, jak krajský soud vypořádal jeho námitky týkající se rozhodnutí o odvolání II a III. Žalovaný totiž úroky určil z částky, kterou nemohl stěžovatel k datu uskutečnění zdanitelného plnění znát. Ohledně úroku z posečkané částky mělo dojít k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu a úrok z posečkané částky neměl být stěžovateli předepsán. V posledním stížním bodě stěžovatel namítl, že správce daně a krajský soud vycházeli ze skutkového stavu, jenž nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Z těchto důvodů je dle stěžovatele zjevné, že správní orgány postupovaly v rozporu se základními zásadami správy daní a ústavním pořádkem a nesprávně aplikovaly zákon o DPH na zjištěný skutkový stav. Krajský soud však k tomu nepřihlédl. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nepovažuje daňovou kontrolu provedenou u stěžovatele za opakovanou, neboť tato se týkala jiného zdaňovacího období. Podle žalovaného byl stěžovatel povinen přiznat DPH v souvislosti s jím realizovaným dílem, neboť vykonával soustavnou činnost osoby poskytující službu, a tato nespadala pod výjimky z ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 zákona o DPH. Stěžovatel byl v době poskytnutí služby osobou povinnou k dani, místo plnění se dle § 10 odst. 1 zákona o DPH nacházelo v tuzemsku, služba nespadala pod režim osvobození dle § 56 zákona o DPH, měla hospodářský charakter (byla realizována v rámci ekonomické činnosti stěžovatele) a směřovala ke generování příjmů stěžovatele, (kdy odpovídající protihodnota plyne z ceny díla, viz čl. IV smlouvy o dílo). Dle názoru žalovaného nedošlo ani k porušení legitimního očekávání stěžovatele, neboť závěr uvedený ve zprávě o daňové kontrole týkající se zdaňovacího období listopad roku 2010 zní, že v kontrolovaném zdaňovacím období nevznikla stěžovateli z předmětného případu povinnost

přiznat a odvést DPH. Takové tvrzení pak nemůže založit legitimní očekávání, že taková povinnost nevznikla ve zdaňovacím období jiném. Ohledně tvrzené nesprávnosti při výpočtu doměřené daně žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání, kde svůj postup důkladně vysvětlil. Žalovaný dále zdůraznil, že aplikace § 157 odst. 7 daňového řádu nebyla na místě a stejně tak ani překročení kogentních ustanovení daňového řádu týkajících se úroku z prodlení. Žalovaný proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval i na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se proto zabýval nejprve tímto důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu; oba dostupné na www.nalus.usoud.cz), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

[20] Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“

[21] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, uveřejněném pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž*

důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné". Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, vyplývá, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*". Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*".

[22] Konečně, zdejší soud se v minulosti opakovaně vyslovil také k tomu, jaké minimální kvality musí vykazovat odůvodnění soudního rozhodnutí; tyto závěry lze přiměřeně vztáhnout i na rozhodnutí správní. Například z rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, se podává, že *„přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka*". Obdobně se v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publikovaném pod č. 2070/2010 Sb. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, uvádí, že *„soud, který se vypořádává s* […] *argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá* […]. *Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno."* Odkázat pak lze i na nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, ve kterém Ústavní soud uvedl, že „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná".*

[23] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, nebo by bylo vnitřně rozporné, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[24] Napadený rozsudek vyhovuje výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní názor vyslovený v rozhodnutích správních orgánů za správný a naopak, z jakých důvodů shledal nedůvodnými žalobní námitky stěžovatele. Ostatně stěžovatel proti

závěrům v něm vysloveným v kasační stížnosti obsáhle brojí a na mnoha místech s nimi polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, oba dostupné na www.nssoud.cz). Byť je vypořádání některých žalobních námitek stručné (např. námitky stran nezákonné daňové kontroly, porušení zásady *in dubio pro mitius*, nepřípustného extenzivního výkladu normy veřejného práva) a lze si jistě představit podrobnější vypořádání, nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem nutnost zrušení kasační stížností napadeného rozsudku. Z rozsudku krajského soudu vyplývá, z jakých důvodů krajský soud uvedeným námitkám nepřisvědčil. Nepřezkoumatelnost nezpůsobuje ani to, že krajský soud při vypořádání námitek ve vztahu k porušení zásady legitimního očekávání odkázal na vyjádření žalovaného. Krajský soud nadto tuto námitku samostatně vypořádal, když sdělil, že *„první zpráva o daňové kontrole nemohla založit oprávněnou důvěru (legitimní očekávání) žalobce ve vztahu k tomu, zda mu vznikla či nevznikla daňová povinnost za předcházející zdaňovací období roku 2009, k němuž se vztahovala druhá daňová kontrola*“. Z rozsudku krajského soudu je tak zřejmé, z jakých důvodů nevyhověl uvedené námitce, a Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že by byl rozsudek v této části nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou další nepřezkoumatelnost, pro kterou by bylo nutno rozsudek krajského soudu zrušit, a přistoupil k posouzení dalších stížních námitek.

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že daňová kontrola vedoucí k doměření DPH za zdaňovací období duben roku 2009 byla daňovou kontrolou opakovanou, zahájenou v rozporu se zákonem. Nejvyšší správní soud s tímto názorem nesouhlasí. Aby mohlo jít o daňovou kontrolu opakovanou, musí se tato překrývat s daňovou kontrolou již provedenou (podpůrně srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110: „[n]*ezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou*“). Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně zahájil u stěžovatele dne 21. 3. 2011 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty týkající se zdaňovacího období listopad roku 2010. V rámci této daňové kontroly správce daně kontroloval daňové aspekty dodání díla obchodní společnosti DoorHan. Tato daňová kontrola byla ukončena dne 11. 11. 2011 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 177989/11/330931704216, ve které je uveden závěr správce daně, že v kontrolovaném zdaňovacím období (tj. ve zdaňovacím období měsíce listopadu roku 2010) nevznikla v souvislosti s daným plněním povinnost stěžovatele odvést daň z přidané hodnoty. Po více jak třech měsících, byla následně dne 27. 2. 2012 zahájena u stěžovatele daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec roku 2009, daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 (viz protokol č. j. 34460/12/330931704216). Výsledkem této daňové kontroly bylo doměření DPH za zdaňovací období duben roku 2009, a to z titulu předmětného plnění. Je tak zřejmé, že v jednom případě bylo předmětem kontroly DPH za zdaňovací období listopad roku 2010 a ve druhém DPH za zdaňovací období únor až prosinec roku 2009 (a dále daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků). Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem uvádí, že v případě daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec roku 2009 nešlo o opakovanou daňovou kontrolu, neboť tato se týkala jiných zdaňovacích období. Na této skutečnosti nic nemění ani fakt, že správce daně v obou daňových kontrolách prověřoval totožné plnění.

[26] Šetření jednoho obchodního případu ve více zdaňovacích obdobích je ostatně běžným postupem v případech, kdy dané plnění přesahuje svými ekonomickými dopady do více zdaňovacích období (typicky právě zhotovování díla). Je pak samozřejmé, že správce daně při ověřování například data uskutečnění zdanitelného plnění z pohledu DPH (jak tomu bylo

i v nyní řešeném případě) takový obchodní případ zkoumá v rámci více zdaňovacích období. Výše nastíněný závěr osvědčuje nadto i fakt, že správce daně místo ukončení daňové kontroly týkající se listopadu roku 2010 a zahájení nové kontroly týkající se února až prosince roku 2009, mohl přistoupit k rozšíření prvně zahájené daňové kontroly o další zdaňovací období – šlo by tak o jedinou daňovou kontrolu, u které by logicky nedocházelo k žádnému překrývání. Stěžovatelem uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu (týkající se nadto nikoliv daňového řádu, ale zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) s výše učiněným závěrem Nejvyššího správního soudu nekolidují – tyto totiž označily za opakovanou daňovou kontrolu týkající se již jednou kontrolovaného zdaňovacího období.

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti dále polemizuje s důvody pro zahájení druhé daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tuto polemiku stěžovatele považuje za irelevantní. Je totiž nerozhodné, jaký impulz vedl správce daně k zahájení druhé daňové kontroly, šlo-li o zákonně zahájenou daňovou kontrolu. Bylo-li tímto impulsem skutečně zjištění, že obchodní společnost DoorHan si z předmětného plnění nárokovala nadměrný odpočet, popř. nějaké jiné zjištění, nelze z toho dovozovat nezákonnost daňové kontroly. Je přitom správný i názor krajského soudu, že není oprávněn v daném řízení týkajícím se stěžovatele přezkoumávat zákonnost postupu Finančního úřadu v Kadani při daňovém řízení s obchodní společností DoorHan. Toto řízení nebylo předmětem soudního přezkumu. Jako nepodloženou spekulaci Nejvyšší správní soud vyhodnotil tvrzení, že důvodem k zahájení daňové kontroly byla snaha správce daně o narovnání stavu státního rozpočtu. Nutno doplnit, že správce daně má povinnost postupovat tak, aby došlo ke správnému zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daní. Pokud pak stěžovatel namítal, že k zahájení druhé daňové kontroly došlo z důvodu odlišného právního hodnocení totožného skutkového stavu (založeného informací, že Finanční úřad v Kadani vyplatil obchodní společnosti DoorHan nárokovaný nadměrný odpočet) odkazuje Nejvyšší správní soud na výše uvedené a doplňuje, že v rámci daňové kontroly zdaňovacího období duben roku 2009 nedošlo ke změně právního názoru správce daně (oproti daňové kontrole zdaňovacího období listopad roku 2010). Daňová kontrola týkající se listopadu roku 2010 totiž byla ukončena s tím, že v tomto zdaňovacím období nevznikla povinnost přiznat DPH v souvislosti s předmětným plněním, neboť *„se nejedná o úplatu, u které vzniká povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí platby dle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*“ (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 177989/11/330931704216). Stěžovatelem akcentované vyjádření správce daně obsažené ve výsledku kontrolního zjištění (protokol ze dne 7. 4. 2011, č. j. 56985/11/330931704216) se přitom rovněž vztahovalo k listopadu roku 2010. Předmětem nyní projednávané věci je rozhodnutí vztahující se k dubnu roku 2009.

[28] Z výše uvedených důvodů je nutno odmítnout i tvrzení, že došlo k porušení legitimního očekávání stěžovatele. Jak totiž uvedl již krajský soud, závěr správce daně obsažený ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období listopad roku 2010 zněl, že v tomto zdaňovacím období nevznikla stěžovateli povinnost přiznat a odvést DPH. Takové tvrzení nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatele, že předmětné plnění nebude zdaněno v jiném zdaňovacím období. Stěžovatel naopak mohl očekávat, že nedošlo-li ke zdanění plnění v jednom zdaňovacím období, může dojít k jeho zdanění ve zdaňovacím období jiném (v tom, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění). Lze tedy v souladu se žalovaným uzavřít, že nedošlo k porušení legitimního očekávání stěžovatele, neboť závěr uvedený ve zprávě o daňové kontrole týkající se zdaňovacího období listopad roku 2010 zní, že v kontrolovaném zdaňovacím období nevznikla stěžovateli z předmětného případu povinnost přiznat a odvést DPH. Takové tvrzení pak nemůže založit legitimní očekávání, že taková povinnost nevznikla ve zdaňovacím období jiném. Porušení legitimního očekávání neshledal Nejvyšší správní soud ani na základě dalších, rozvádějících tvrzení stěžovatele.

[29] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami směřujícími do jádra sporu, tj. k otázce, zda bylo na místě stěžovateli za nastalých skutkových okolností doměřit DPH (třetí bod stížní argumentace).

[30] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí se stěžovatelem v tom, že některé právní vztahy založené na bezdůvodném obohacení jedné ze stran nespadají pod předmět DPH – v těchto vztazích totiž obvykle neexistuje žádné dodání zboží za úplatu, poskytnutí služby za úplatu ani pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, či nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani. Demonstrovat daný závěr lze například na klasickém případu bezdůvodného obohacení založeného zasláním peněžních prostředků na nesprávný účet. Za této situace je majitel onoho nesprávně uvedeného účtu povinen peněžní prostředky odesílateli vrátit na základě pravidel pro bezdůvodné obohacení, žádná z osob ovšem té druhé neposkytla plnění, jež by bylo předmětem DPH. Platba vrácená jejímu odesílateli pak nemá formu úplaty za poskytnuté zdanitelné plnění. Právní vztahy založené na bezdůvodném obohacení jedné ze stran jsou ovšem širokou a diferenciovanou množinou – každý takový vztah je odlišný a může mít jiné daňové dopady. Jak tudíž správně uvedl krajský soud, je vždy nutné posoudit skutkové okolnosti daného případu a poté vyhodnotit, zda okolnosti nastalé mezi stranami zakládají povinnost jedné ze stran přiznat a odvést daň z přidané hodnoty (tento závěr neporušuje stěžovatelem zmiňovanou zásadu autoaplikace daňového práva, neboť součástí právě této zásady je povinnost každého subjektu zvážit, zda jím poskytnuté plnění podléhá DPH či nikoliv).

[31] Pro zodpovězení otázky, zda stěžovateli vznikla povinnost přiznat a následně odvést daň z přidané hodnoty, je nutné primárně posoudit, jestli stěžovatel poskytl v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti obchodní společnosti DoorHan službu za úplatu.

[32] Poskytnutí služby definuje § 14 zákona o DPH, z jehož dikce je zřejmé, že službou pro účely daně z přidané hodnoty může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů (jde o všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti). Daň z přidané hodnoty je univerzální daní postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní. V zásadě je pro účely DPH irelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy, anebo že se vůbec nezmění. Podstatná je fakticita plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013 - 21). V nyní řešeném případě stěžovatel s objednatelem uzavřel smlouvu o dílo, kterou se zavázal poskytnout objednateli ve smlouvě definované plnění spočívající zjednodušeně ve výstavbě výrobní haly. Tuto halu stěžovatel (za platnosti a účinnosti smlouvy) dostavěl z 95%. Výrobní hala následně přešla do vlastnictví objednatele, který ji využívá. Odstoupením od smlouvy sice zanikla smluvní povinnost stěžovatele, nicméně tato skutečnost ničeho nemění na tom, že fakticky již došlo k poskytnutí plnění. Je tudíž nezpochybnitelné, že stěžovatel poskytl obchodní společnosti DoorHan službu ve smyslu zákona o DPH.

[33] Aby bylo možné stěžovatelem poskytnutou službu označit za předmět DPH, musí jít o službu poskytnutou za úplatu (srov. bod 12 rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 3. 1988, Apple and Pear Development – C-412/03, který pro označení plnění za úplatné požaduje v zásadě pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a protiplněním získaným osobou povinnou k dani). I tato podmínka je za předmětného skutkového stavu splněna. Je totiž nutno zdůraznit, že ve smlouvě o dílo byla za poskytnutou službu sjednána cena. Šlo tudíž o službu poskytnutou za úplatu. I když odstoupením od smlouvy smluvní ujednání zaniklo [viz § 351 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „obchodní zákoník“)], nestalo se stěžovatelem poskytnuté plnění

bezúplatným. Nebylo pouze postaveno na jisto, zda stěžovatel nějakou úplatu fakticky obdrží či nikoliv a jaká bude její případná výše. O této otázce pak rozhodoval rozhodčí soud. Ostatně ani sám stěžovatel nepovažoval jím poskytnuté plnění za bezúplatné, naopak aktivně se domáhal uhrazení svých nároků a tento jeho postup vyústil v podání rozhodčí žaloby. V této žalobě stěžovatel své nároky vyčíslil na částku 114 020 906 Kč s příslušenstvím.

[34] O správnosti výše učiněného názoru svědčí i fakt, že případy odstoupení od smlouvy spadají v rámci unijní úpravy pod čl. 90 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, který stanoví následující pravidlo: „*Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.*“ Unijní úprava tak pro případy odstoupení od smlouvy nezakládá zpětný zánik daňové povinnosti, resp. nepovažuje takové případy za nespadající pod předmět DPH. Odstoupení od smlouvy dle předmětného ustanovení směrnice zapříčiňuje „pouze“ snížení základu daně.

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že úplata byla stěžovateli poskytnuta v přímé souvislosti s provedením díla a byla odvozena od ceny díla. Stěžovatel dané tvrzení považuje za nelogické, neboť smlouva o dílo již byla ve fázi vydání rozhodčího nálezu zrušena. Stěžovatel ovšem dané vyjádření krajského soudu i nastalou situaci zkresluje. Krajský soud neuvedl, že úplata byla smluvní cenou plynoucí ze smlouvy o dílo, nýbrž že tato souvisela s dílem a byla odvozena od ceny díla, což je závěr vycházející ze skutkových okolností tohoto případu. Není totiž pravdou, že by částka vyplacená objednatelem stěžovateli byla „finančním vyrovnáním odpovídajícím újmě stěžovatele a obohacení objednatele“, jak tvrdí stěžovatel. Bylo - li by tomu tak, byla by peněžní částka nutně závislá na určení skutečného obohacení objednatele, nikoliv na původně sjednané ceně díla. Při určení takového obohacení by pak bylo nutné vycházet z nejnižších nákladů, které by zákazník v daném místě a čase musel vynaložit na dosažení stejného plnění (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 8. 2000, sp. zn. 29 Cdo 697/99). V případě vztahu mezi stěžovatelem a obchodní společností DoorHan ovšem v navazujícím rozhodčím řízení nedošlo k žádnému takovému posuzování. Rozhodčí tribunál určil předmětnou finanční částku propočtem z ceny sjednané ve smlouvě o dílo (viz čl. 4 rozhodčího nálezu). Předmětná částka tak nebyla kompenzací újmy na straně stěžovatele, ani ekvivalentem obohacení na straně objednatele, ale ve své podstatě šlo o odměnu za provedenou práci (a to i přes fakt, že související smluvní ustanovení zanikla odstoupením od smlouvy). Nelze přisvědčit ani námitce, že by krajský soud směšoval důvod odstoupení od smlouvy a jeho následek, jak tvrdí stěžovatel. Takový závěr z rozsudku neplyne. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s dalšími závěry krajského soudu a poukazuje i na důsledky výkladu zastávaného stěžovatelem.

[36] Přijetí názoru, že je bez dalšího vyloučeno zdanit daní z přidané hodnoty všechny případy, kdy dojde k odstoupení od smlouvy, by bez jakéhokoliv rozumného opodstatnění umožňovalo vyhnout se daňové povinnosti. Postačovalo by pouze, aby těsně před dokončením díla (podobně jako v dané věci) jedna ze stran odstoupila od smlouvy. V případě, kdy by došlo k zániku smlouvy splněním, by byl daňový subjekt povinen poskytnutou službu hodnotu zdanit; naopak v případě, kdy by (např. těsně před dokončením díla jako v dané věci) jedna ze stran z jakéhokoliv důvodu odstoupila od smlouvy, by nebyla založena povinnost přiznat a odvést daň.

[37] S ohledem na výše vedené jsou irelevantní i navazující stěžovatelova tvrzení o tom, že je porušením právní jistoty, pokud je finanční částka přiznaná rozhodčím soudem hodnocena jinak z pohledu veřejného a soukromého práva, a že došlo k popření soukromoprávního obsahu právního institutu bezdůvodného obohacení. Z hlediska daňového bylo určující, zda šlo či nešlo o úplatu za poskytnuté zdanitelné plnění. Jak uvedl Nejvyšší správní soud výše, o takovou úplatu šlo. Je přitom zcela běžné, že jedna částka je hodnocena odlišně z pohledu soukromého

a z pohledu veřejného práva (např. smluvní cena dle smlouvy v občanském právu a úplata za poskytnuté plnění v daňovém právu). Nedošlo ani k popření obsahu institutu bezdůvodného obohacení. Peněžní částka poskytnutá stěžovateli na základě rozhodčího nálezu totiž neměla primárně odškodňující či sankční charakter, protože nekopírovala to, o co se objednatel obohatil, ani to, o co byl stěžovatel připraven, nýbrž vycházela ze zrušeného smluvního sjednání ceny, jak bylo uvedeno již výše. Stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu zdanit bezdůvodné obohacení, měl tuto skutečnost jednoznačně zanést do zákonného textu. V této souvislosti je nutné odkázat na skutečnost, že právě z důvodu variability právních vztahů vznikajících v rámci podnikání, jsou předmět DPH a zdanitelné plnění vymezeny obecnou kategorií (zde služby poskytnuté za úplatu). O tuto situaci jde i v případě stěžovatele, neboť jím poskytnuté plnění spadá pod definici předmětu DPH (viz výše). Stejně tak nelze přijmout názor stěžovatele, že správce daně nemá právo v konkrétním případě bezdůvodného obohacení uvážit, zda tento případ podléhá DPH či nikoliv, neboť taková pravomoc nebyla vtělena do zákonného textu. Nejvyšší správní soud je naopak toho názoru, že správce daně v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu postupuje tak, aby došlo k zákonnému zjištění a stanovení daně. Součástí tohoto postupu je právě i skutkové vyhodnocení konkrétních případů a jejich právní vyhodnocení spočívající v zásadě v konstatování, zda daný případ dle zákona dani podléhá či nikoliv. Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani stěžovatelem akcentovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 9 Afs 133/2007 - 91. Toto rozhodnutí však primárně řešilo jiné právní otázky. Konkrétně, zda lze po vyplacené náhradě bezdůvodného obohacení vystavit dobropis a provést opravu základu daně a výše daně. Ostatně z tohoto rozsudku lze dovodit i výše uvedené názory o nutnosti zdanění předmětného plnění („[d]*aň z přidané hodnoty po právu zatížila jak původní dodání strojního vybavení z prodávajícího* […]“).

[38] Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že za nastalých skutkových okolností bylo na místě zdanit plnění realizované mezi stěžovatelem a obchodní společností DoorHan daní z přidané hodnoty, neboť toto bylo službou za úplatu poskytnutou v rámci ekonomické činnosti stěžovatele, který od 18. 6. 2008 disponuje živnostenským oprávněním s předmětem podnikání „provádění staveb, jejich změn a odstraňování“. Správní orgány ani krajský soud se tak nedopustily nepřípustného rozšíření předmětu DPH a upřednostnění fiskálního zájmu státu, resp. extenzívního výkladu zákona o DPH. Naopak, správně podřadily stěžovatelovo plnění pod pojem „služba za úplatu“. Z výše uvedených důvodů, resp. z důvodu, že nevyvstala možnost dvojího výkladu norem veřejného práva, nelze dovozovat ani porušení zásad*y in dubio pro mitius*.

[39] Ve čtvrtém stížním bodě (část VI kasační stížnosti) stěžovatel označuje za nesprávný postup správních orgánů a krajského soudu při určení data uskutečnění zdanitelného plnění. Dle § 21 odst. 6 zákona o DPH platí, že při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo, se toto plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Nejvyšší správní soud se výkladem tohoto ustanovení (resp. obsahově shodného ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) již zabýval a dospěl k závěru, že pro jeho aplikaci není nutné splnění žádných dalších podmínek vyplývajících typicky z práva soukromého, např. sepsání protokolu o předání a převzetí díla, bezvadnost díla aj. Skutečnost, že nebyl sepsán protokol o předání a převzetí díla, představuje toliko porušení soukromoprávní povinnosti a nemá vliv na uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je faktické předání a převzetí díla. V opačném případě by mohlo docházet k účelovému odkládání vzniku daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Afs 15/2005 - 65, ze dne 29. 4. 2005, č. j. 5 Afs 60/2004 - 59, či ze dne 22. 9. 20016, č. j. 5 Afs 74/2005 - 78). Nejvyšší správní soud zcela přitakává žalovanému a krajskému soudu, kteří na základě této judikatury dospěli k závěru, že k faktickému předání díla pro účely DPH došlo dne 14. 4. 2009, tj. dne, kdy došlo k odstoupení od smlouvy, resp. dne kdy se obě strany shodly, že smlouva již nebyla účinná. V tomto okamžiku stěžovatel již neměl faktický přístup k dílu a nemohl na něm provádět žádné

další práce. Faktické oprávnění nakládat s dílem tak přešlo na objednatele. Došlo tudíž k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť jeho další realizování již nebylo možné. Stěžovatelem předložený notářský zápis na výše učiněném závěru nic nemění. Notářský zápis totiž svědčí pouze o skutečnosti, že obchodní společnost DoorHan odmítla dne 15. 5. 2009 podepsat předávací protokol a finalizovat tak soukromoprávní proces předání díla. Takové okolnosti nejsou podle citovaných rozsudků, jakož i další judikatury Nejvyššího správního soudu rozhodné pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH. Nelze proto dovozovat ani porušení § 94 odst. 1 daňového řádu. Z výše uvedených důvodů je nepřípadný i poukaz stěžovatele na judikaturu Nejvyššího soudu týkající se občanskoprávních aspektů předání a převzetí díla, či na § 542 obchodního zákoníku. K tomu nutno doplnit, že dle citovaného ustanovení platí, že jestliže zhotovitel zhotovuje věc u objednatele, na jeho pozemku nebo na pozemku, který objednatel opatřil, objednatel nese nebezpečí škody na zhotovované věci a je jejím vlastníkem, jestliže smlouva nestanoví něco jiného. Stěžovatel dovozuje, že objednatel měl dílo po celou dobu ve své faktické moci a nelze tak konstituovat rozhodný okamžik dle data, ke kterému se dílo dostalo do jeho faktické dispozice. V této souvislosti je ovšem nutné upozornit na dispozitivní charakter daného zákonného ustanovení, který plyne explicitně i z jeho textu. Dikci § 542 obchodního zákoníku tudíž bylo možné vyloučit smluvním ujednáním, což se v nyní řešeném případě i stalo. V článku VII smlouvy o dílo je uvedeno, že objednatel se stane vlastníkem každé jednotlivé části díla v době, kdy bude příslušná část díla dokončena a neoddělitelně spojena s parcelami nebo nemovitostí objednatele. Pro případy, kdy část díla není neoddělitelně spojena s parcelami nebo nemovitostí objednatele, stane se objednatel jejím vlastníkem v době, kdy bude dokončena její kompletace či montáž. V druhém odstavci článku VII je dále uvedeno, že riziko poškození ponese až do data převzetí zhotovitel. Objednatel tedy neměl dílo ve své faktické dispozici po celou dobu. Stejně tak objednatel nenesl nebezpečí škody na díle. Pokud pak stěžovatel poukazoval na názor správce daně obsažený v protokolu ze dne 7. 4. 2011, č. j. 56985/11/330931704216, že odepřením převzetí díla došlo k znemožnění uskutečnění zdanitelného plnění, nutno uvést, že tento názor byl následně v průběhu daňové kontroly změněn a nadto byl vysloven v daňové kontrole, která nevedla k vydání rozhodnutí, které je předmětem tohoto soudního řízení. Kasační soud se tedy ztotožňuje se závěrem správních orgánů a krajského soudu, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH dne 14. 4. 2009. Ostatně nelze přehlédnout, že stěžovatel sice tvrdí, že k předání díla ve smyslu zákona o DPH nedošlo dne 14. 4. 2009, ani dne 15. 5. 2009, neposkytuje už ovšem informaci, kdy tedy dle jeho názoru k předání došlo, resp. takové datum nijak relevantně nedokládá.

[40] Stěžovatel dále namítá, že v jeho případě nebylo možné aplikovat § 8 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu daného zákonného ustanovení jde totiž v případě, kdy účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Pro použití tohoto ustanovení je tak zásadní zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků předmětného právního vztahu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89). Správce daně sice uvedeným ustanovením argumentoval, avšak neoznačil vztah mezi stěžovatelem a obchodní společností DoorHan za právní vztah zastírající jiný vztah, ale vyjádřil svůj názor, že došlo k předání díla ve smyslu § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH, a to i přes nedodržení soukromoprávních povinností stran (srov. předmětný text zprávy o daňové kontrole: „*Při posuzování, zda nastalo uskutečnění zdanitelného plnění správce daně v souladu s § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění, vycházel ze skutečného obsahu právního úkonu a došel k závěru, že k převzetí díla objednatelem skutečně došlo ve stavu, v jakém se nacházelo, a to k datu odstoupení od Smlouvy o dílo. Není rozhodující, že nedošlo k písemnímu předání stavebního díla, ale je podstatné, že objednatel si stavební dílo přivlastnil* […]“). Ve stejném smyslu je pak nutné vyložit tvrzení žalovaného, který

sice již nedospěl explicitně k nutnosti aplikace § 8 odst. 3 daňového řádu, ale v bodě 21 rozhodnutí o odvolání I uvedl, že dílo bylo předáno a převzato, a to z hlediska faktického, ne z hlediska formálněprávního. Tato formulace neznamená nic jiného, než to, že formální nepřevzetí díla v souladu se soukromým právem nemělo vliv na faktický přechod oprávnění nakládat s dílem na objednatele, což je skutečnost rozhodná pro aplikaci zákona o DPH. Závěr o tom, že v případě stěžovatele nebyla dovozována existence disimulace, potvrzuje i to, že v průběhu daňového řízení nebyla jakkoli zkoumána vůle účastníků řízení a nebylo zjišťováno, jaký právní vztah byl zastírán simulovaným právním vztahem.

[41] V pátém a v šestém stížním bodě stěžovatel vytýká krajskému soudu, že za prvořadý považoval fiskální zájem státu, který upřednostňoval před právy stěžovatele (odkazuje na bod 83 rozsudku krajského soudu). Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na výše uvedené a doplňuje, že stěžovatel bod 83 rozsudku krajského soudu vytrhává z kontextu a dezinterpretuje. Krajský soud k tam uvedeným závěrům dospěl na základě rozhodnutí zdejšího soudu, která zastávají názor, že pro uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH nejsou rozhodné soukromoprávní podmínky týkající se předání díla. Krajský soud tudíž neupřednostňuje fiskální zájem státu před soukromými právy stěžovatele, nýbrž zcela správně akcentuje nezávislost § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH na soukromoprávním jednání subjektů. Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelem, že by se nepřípustného upřednostňování fiskálního zájmu státu dopustily správní orgány. Podle Nejvyššího správního soudu postupovaly zcela v souladu s právní úpravou a judikaturou. Pokud pak stěžovatel opakovaně poukazuje na řízení týkající se obchodní společnosti DoorHan, odkazuje Nejvyšší správní soud na výše uvedené a opakuje, že ani Nejvyšší správní soud není oprávněn hodnotit správnost postupu Finančního úřadu v Kadani v rámci daňového řízení s obchodní společností DoorHan. Předmětem tohoto řízení je správnost a zákonnost postupu správce daně a žalovaného při stanovení stěžovatelovy daňové povinnosti. V rámci tohoto řízení pak žalovaný postupoval správně, když posoudil úplatu jako částku bez DPH. V čl. 4 rozhodčího nálezu je totiž výslovně uvedeno, že: „*Cena stanovená v původní Smlouvě o dílo činila 117 600 000,- Kč (bez DPH). K datu odstoupení Žalobce od Smlouvy o dílo mu Žalovaný zaplatil 57 483 824,- Kč bez DPH. Rozdíl proto činí 60 116 176,- Kč.*“ Na výše uvedené odkazuje Nejvyšší správní soud i z hlediska důvodů pro zahájení daňové kontroly, jakož i ve vztahu k námitkám poukazujícím na porušení zásady legitimního očekávání.

[42] V sedmém bodě kasační stížnosti stěžovatel rozsáhle namítá, že ve zdaňovacím období duben roku 2009 vůbec nemohl vědět o tom, zda vůbec obdrží za jím poskytnutou službu nějakou úplatu a případně jaká bude výše této úplaty. Stěžovatel tak nemohl v dobré víře v tomto zdaňovacím období odvést daň z přidané hodnoty vypočtenou z částky, kterou určil rozhodčí soud až v říjnu roku 2010. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro účely DPH je určující, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k poskytnutí služby za úplatu (k tomu viz výše). Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelem, že v roce 2009 nemohl vědět, jak rozhodčí soud rozhodne v roce 2010, tato skutečnost jej nezbavuje povinnosti odvést z jím poskytnutého plnění DPH. K datu uskutečnění zdanitelného plnění měl totiž stěžovatel přiznat a odvést DPH z částek, jejichž úhradu požadoval po objednateli v souvislosti s realizací díla [na tuto částku měl také vystavit daňový doklad – viz § 26 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Následně mohl stěžovatel upravit výši jím odvedené DPH. Tímto postupem by stěžovatel bez dalšího dostál svým daňovým povinnostem a zabránil by vzniku dalších konsekvencí (penále, úrok z prodlení atp.).

[43] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám, ve kterých stěžovatel brojí proti postupu krajského soudu, který nepoužil moderaci ve smyslu § 78 odst. 2 s. ř. s. (osmý stížní bod). Krajský soud řádně zdůvodnil, proč nepřistoupil k moderaci. Krajský soud poukázal na právní úpravu a judikaturu (vč. závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 210/2014) a s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci neshledal zjevnou nepřiměřenost sankce ve smyslu citovaného ustanovení. Nad rámec toho správně

dovodil, že stěžovatel měl další možnost, jak se vzniku penále vyhnout, a to podáním dodatečného daňového přiznání, což však neučinil. Stěžovateli muselo být zřejmé, že šlo o zdanitelné plnění, a to nejpozději od okamžiku, kdy tento závěr správce daně vyjádřil v rámci daňové kontroly týkající se zdaňovacího období listopad roku 2010 (viz protokol o seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 13. 10. 2011, č. j. 177595/11/330931704216: *„Kontrolou bylo zjištěno, že plátce přijal jako zhotovitel výrobní haly od objednatele plátce DoorHan Europe s.r.o.,* […] *dne 1. 11. 2010 úplatu za poskytnuté služby* […]"). Stěžovateli tak muselo být v zřejmé, že správce daně považuje plnění za podléhající DPH. Do data zahájení daňové kontroly týkající se zdaňovacího období duben roku 2009 stěžovatel mohl podat dodatečné daňové přiznání. Tímto postupem by se vyhnul vzniku povinnosti uhradit penále (viz § 37b odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 251 odst. 4 daňového řádu). Stěžovatel ovšem tohoto svého práva nevyužil. Z tohoto důvodu také nebylo namístě aplikovat zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

[44] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tvrzeními obsaženými v devátém stížním bodě, že krajský soud účelově přihlédl pouze k judikatuře, kterou aplikoval správce daně, a přehlédl další judikaturu uváděnou stěžovatelem. Krajský soud v rozsudku vysvětlil, proč považoval rozsudky využité správními orgány za přiléhavé (body 82 a 83). I Nejvyšší správní soud je považuje za plně přiléhavé pro danou věc. Nelze tedy vytýkat krajskému soudu, že na věc neaplikoval méně přiléhavé rozsudky předkládané stěžovatelem. To stejné platí i pro námitku údajného přehlížení relevantních rozhodnutí Soudního dvora. Krajský soud se s touto žalobní námitkou vypořádal v bodu 84 rozsudku, když uvedl, že předmětná rozhodnutí Soudního dvora byla v rozhodnutí o odvolání I uvedena jako podpůrná argumentace, která na jádru sporu ničeho nemění. S tímto přitom plně souhlasí i zdejší soud.

[45] Stěžovatel v desátém stížním bodě brojil proti závěrům krajského soudu ve vztahu k rozhodnutí o odvolání II a rozhodnutí o odvolání III. Nejvyšší správní soud se s hodnocením provedeným krajským soudem ztotožňuje. K námitkám, ve kterých stěžovatel opakoval námitky uvedené v předcházejících bodech kasační stížnosti, odkazuje zdejší soud na shora uvedenou argumentaci. Pokud tedy stěžovatel např. namítal, že správce daně měl při rozhodování vzít v úvahu skutečnost, že stěžovatel nemohl v době uskutečnění zdanitelného plnění znát výši související daňové povinnosti, odkazuje ho zdejší soud na další části tohoto rozsudku, ze kterých vyplývá, že není rozhodné, zda ke dni uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatel věděl, jaká částka mu bude přiznána rozhodčím soudem. Již k datu uskutečnění zdanitelného plnění měl žalobce přiznat a odvést DPH (z částek jím nárokovaných po objednateli). Za této situace by pak stěžovateli nevznikla zákonná povinnost hradit úrok z prodlení ani úrok z posečkané částky. Nelze tak přisvědčit tvrzení stěžovatele, že nedisponoval žádnými prostředky, jak se vyhnout povinnosti uhradit úrok z prodlení. Ohledně zákonnosti platebních výměrů na úrok z prodlení a úrok z posečkané částky nutno ve shodě s krajským soudem doplnit, že oba předmětné úroky vznikají přímo ze zákona, přičemž správce daně má značně omezené možnosti při jejich modifikaci (kterou může provést např. v případě formálních nesprávností při výpočtu úroku). Ani podle Nejvyššího správního soudu přitom správní orgány nepochybily, pokud stěžovatelem uváděné důvody nezohlednily. Nebylo přitom možné využít ani § 157 odst. 7 daňového řádu, neboť tento nemá své místo v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru na úrok z posečkané částky. Předmětné ustanovení ostatně nedopadá na stěžovatelův případ ani věcně, neboť umožňuje upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku. Stěžovatel ovšem netvrdí žádné skutečnosti, které by bylo možné podřadit pod termín ekonomické nebo sociální tvrdosti úroku. Nejvyšší správní soud dále sděluje, že úrok z posečkané částky ani úrok z prodlení nepředstavují na rozdíl od penále druh trestu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 77/2014 - 76). Ty vyjadřují cenu peněz, které nebyly v rozporu se zákonem odvedeny do státního rozpočtu. Stěžovatel tvrzení krajského soudu vytrhává z kontextu.

[46] V jedenáctém bodě kasační stížnosti stěžovatel obecně namítá, že skutkový stav, ze kterého správce daně vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s]. Tento bod však stěžovatel blíže nekonkretizuje, kromě povšechného odkazu, že se týká vzniku bezdůvodného obohacení při odstoupení od smlouvy. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Nejvyšší správní soud je tedy, vyjma případů taxativně uvedených v ust. § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s., uplatněnými důvody kasační stížnosti vázán (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Proto obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Nejvyšší správní soud doplňuje, že není povinností soudu za stěžovatele dovozovat či doplňovat obsah jeho tvrzení. Tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval činnost stěžovatele při formulaci námitek. Taková úloha mu však nepřísluší. K tomu srv. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, a dále na rozsudky ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003 - 44, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004 - 86, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010 - 94, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 As 7/2011 - 48, ze dne 16. 2. 2012, č. j. 9 As 65/2011 - 104, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6 As 119/2013 - 70, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20 atp. Nejvyšší správní soud se proto mohl uplatněnou námitkou zabývat pouze v předestřené rovině. Podle názoru zdejšího soudu byl skutkový stav dané věci zjištěn dostatečně, přičemž správní spis poskytuje jednoznačnou oporu pro závěry správních orgánů. Ze správních spisů nevyplývá jiný skutkový stav, než který byl v tomto případě vzat za rozhodný správními orgány. Podrobněji odkazuje Nejvyšší správní soud na rozhodnutí správních orgánů a rozsudek krajského soudu, se kterými se i v tomto ohledu ztotožňuje.

[47] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[48] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec 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 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu