



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Ing. J.K., zastoupeného JUDr. Petrem Víškou, advokátem se sídlem v Plzni, Malická 11, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28.8.2014, čj. 22640/14/5000-14304-707666,**

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil jednotlivá rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj shodně dne 28.1.2013, kterými byla žalobci za zdaňovací období únor 2010, březen 2010, duben 2010 a červen 2010 doměřena daň z přidané hodnoty a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve specifikované výši. Žalovaný se ztotožnil se stavem věci zjištěným správcem daně prvního stupně i s jeho vysloveným právním názorem a rovněž shledal, že žalobci vznikla povinnost přiznat daň podle ustanovení § 21 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. (ve znění účinném ke dni 31.3.2011, dále též zákon o DPH) k okamžiku předání jednotlivých nemovitostí kupujícím.

II.

Žaloba

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, ve které tvrdil, že žalovaný nezákonně rozhodl ve věci na základě neúplného skutkového zjištění týkajícího se okolností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti. Podle žalobce žalovaný postupoval nezákonně, neboť při výkladu obsahu tzv. budoucích kupních smluv i obsahu faktur vystavených na základě těchto smluv, nevycházel ze skutečného obsahu právního úkonu, ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Žalobce tvrdil, že nelze dospět k závěru, že realizace smluvního vztahu mezi stavitelem a jednotlivými objednateli výstavby probíhala podle smlouvy, která byla svým obsahem pouze smlouvou o kupní smlouvě ve smyslu § 50a občanského zákoníku. Obsahem smlouvy o budoucí kupní smlouvě není nic více, než závazek k budoucí kontraktační povinnosti. Předmětná smlouva je sice označena jako smlouva o budoucí kupní smlouvě, jde však o závazek smíšené povahy, který zakládá mezi subjekty jednak závazek k budoucí kontraktační povinnosti a jednak představuje ujednání účastníků o tom, že žalobce zrealizuje pro konkrétní kupující výstavbu domů podle odsouhlasené projektové dokumentace, za konkrétní sjednanou cenu, na své nebezpečí, jako nebezpečí zhotovitele ve smyslu § 631 občanského zákoníku. Jiná smlouva o výstavbě mezi žalobcem a kupujícím sjednána nebyla a výstavba probíhala podle dispozic budoucích kupujících a kupující podle této smlouvy také za výstavbu platili sjednanou cenu. Žalobce je toho názoru, že se jednalo o smlouvu smíšeného typu, zahrnující jak smlouvu o dílo ve smyslu § 631 a násl. občanského zákoníku, tak smlouvu o budoucím převodu vlastnictví ke zhotovené stavbě. Podle rozhodovací praxe soudu, je-li předmětem díla zhotovení stavby, je zhotovovaná věc od počátku stavby a v jejím průběhu ve vlastnictví zhotovitele a zhotovitel má povinnost převést na objednatele vlastnické právo ke zhotovené věci. Žalobce jako zhotovitel realizoval výstavbu na své nebezpečí, v průběhu fázové výstavby předával jednotlivé části podle harmonogramu sjednaného ve smlouvě o budoucí kupní smlouvě a protože se jednalo o nemovitost, realizoval následně převod vlastnického práva, fakticky dříve již předané nemovitosti, do katastru nemovitostí. K faktickému převodu vlastnického práva došlo až v době, kdy někteří kupující v nemovitosti bydleli. Dodání jednotlivých fází výstavby probíhalo tak, že byl výsledek dané fáze předán budoucímu kupujícímu, ten jej odsouhlasil a za danou fázi výstavby zaplatil. Tzv. budoucí kupní smlouva neobsahuje žádné ujednání o tom, kdy konkrétně budou vydávány zálohové faktury podle smluvního ujednání, a to zda před započítáním realizace příslušné fáze harmonogramu výstavby nebo až po jeho realizaci. Zálohové faktury byly vydávány vždy oproti protokolu o převzetí jednotlivých fázích výstavby, jak byly specifikovány ve smlouvě, a to po dokončení těchto částí stavby, což bylo jednoznačně potvrzeno protokoly o předání datované víceméně shodně jako zálohové faktury. To dosvědčuje, že faktury byly vydávány až při předání té které fáze výstavby. Tuto skutečnost také potvrdili svědci slyšení finančním úřadem. Správce daně prováděl všechny výsledky kupujících jako svědků, bez přítomnosti žalobce, čímž se dopustil procesního pochybení v jeho neprospěch. Správce daně rozhodl v dané věci jen na podkladě formálního posouzení smlouvy a zálohy posoudil bez dalšího podle jejich označení jako zálohové a to přesto, že byl vázán ust. § 8 odst. 3 d.ř., které mu ukládá vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu. Žalovaný přitom neuvedl žádný konkrétní argument o tom, proč výpovědi svědků byly hodnoceny jako nevěrohodné. Žalobce dále tvrdil, že někteří objednatelé čerpali v souvislosti s výstavbou hypoteční úvěr a pokud hypoteční banka proplácela za své klienty z hypotečních úvěrů jednotlivé faktury. Pokud hypoteční banka proplácela za své klienty

z hypotečních úvěrů jednotlivé faktury, bylo tomu tak, že neproplácela zálohy na výstavu jednotlivých etap, ale platilo se vždy až po dokončení výstavby té které etapy. Při předání jednotlivých etap výstavby objednatelům vznikala i situace, kdy byly žalobci vytknuty některé vady či nedostatky díla a tyto námitky objednatelů byly řešeny již průběhu výstavby v režimu odpovědnosti za vady. Pokud by žalobce přijal výklad správce daně, byl by vázán jen budoucí kontraktační povinností a námitky objednatelů ohledně vad díla by mohl ignorovat.

Žalobce poukázal na názor žalovaného, který dovozoval charakter faktur jako zálohových ze skutečnosti, že úhrady podle těchto faktur nezahrnují též úhradu ceny pozemků a k tomu konstatoval, že skutkové zjištění žalovaného v uvedeném směru odpovídá faktickému stavu, neboť do jednotlivých faktur označených jako zálohové, byla skutečně cena pozemku rozpočtena a pozemek nebyl jiným způsobem placen. Nicméně tato okolnost podle žalobce není způsobila zpochybnit závěr, že tzv. zálohové faktury představovaly úhradu objednatelů za dokončené fáze výstavby a byly hrazeny nikoliv zálohově, ale oproti protokolu o předání díla. Z hlediska projednávané věci se jedná o okolnost irelevantní, neboť podle § 56 odst. 2 zák. o přidané hodnotě, pozemky které byly v souvislosti s výstavbou převáděny, dani z přidané hodnoty nepodléhaly.

Žalobce uváděl, že podle ust. § 21 odst. 5 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb. o DPH stanoví za datum uskutečnění zdanitelného plnění podle smlouvy o dílo den převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Žalobce tvrdil, že byl povinen nahradit DPH podle § 21 odst. 5 písm. a) zák. o DPH z jednotlivých faktur. Protože žalobce se stal plátcem DPH až 16. 6. 2009 nebyl nedoplatek dodatečnými platebními výměry vyměřen oprávněně, protože vyměřuje daň z přidané hodnoty z faktur vystavených a proplacených v době, kdy žalobce ještě plátcem DPH nebyl. Tento názor žalobce odpovídá zcela realizaci výstavby a právě vůli stran při dohodě o výstavbě, která je obsažena ve smlouvě nazvané „budoucí kupní“.

Žalobce tvrdil, že nedoplatek na dani je již promlčen a z opatrnosti vznesl námitku o promlčení.

Žalobce navrhl, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu projednání a rozhodnutí.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě konstatoval, že hlavní spornou otázkou, je otázka, zda měl žalobce povinnost odvést daň z jednotlivých vystavených faktur objednatelům staveb nazvaných jako zálohové, nebo zda byl povinen odvést daň z přidané hodnoty při převodu dokončené nemovitosti. Žalobce při své argumentaci předpokládá, že má povinnost platit daň z přidané hodnoty i z jednotlivých faktur, jelikož se jedná o dílčí plnění podle ust. § 21 odst. 6 písm. a) zák. o dani z přidané hodnoty a nikoliv až při převodu nemovitosti podle § 21 odst. 4 zák. o DPH. Žalobce namítá, že se stal plátcem daně z přidané

hodnoty až 16.6.2009 a proto se domnívá, že mu byl nedoplatek vyměřený dodatečnými platebními výměry vyměřen neoprávněně, neboť vyměřuje daň z přidané hodnoty z faktur vystavených a proplacených v době, kdy ještě plátcem DPH nebyl.

K námitce žalobce na porušení ust. § 8 odst. 3 daňového řádu žalovaný zdůraznil, že postupoval v souladu se zásadou materiální pravdy, neboť vycházel ze skutečného obsahu právních úkonů nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní. Žalovaný při posuzování každého případu vycházel ze smlouvy o budoucí kupní smlouvě, z jednotlivých faktur vydávaných na jejím základě a ze samotné kupní smlouvy. Ve shodě se správcem daně žalovaný dospěl k jednotnému výkladu uzavřených smluv o budoucí kupní smlouvě, které byly posouzeny jako uskutečnění zdanitelných plnění podle § 21 odst. 4 zák. o DPH.

K výhradě žalobce, že v řízení došlo k výsledku svědků v nepřítomnosti žalobce, žalovaný uváděl, že v rámci daňové kontroly, žádné výsledky svědků prováděny nebyly a nebyly prováděny ani v rámci odvolacího řízení.

K námitce žalobce, že žalovaný nesprávně posoudil skutečnosti o způsobu realizace předávání a financování jednotlivých etap výstavby a že proplacení dílčích faktur předcházela kontrola rozestavěnosti a žádné zálohové faktury nebyly propláceny, žalovaný zdůrazňoval, že žalobce zastavil bance vlastní nemovitosti k získání úvěru budoucím kupujícím a banky prováděly úhrady faktur, včetně zálohových, předložených budoucím kupujícím. Z důkazních prostředků vyplynulo, že budoucí kupující byl povinen použít hypotéční úvěr výhradně ke koupi rodinného domu od developera a že se budoucí kupující zavazuje, že předloží bance předem schválenou kupní smlouvu, jejímž předmětem je převod vlastnického práva k objektu úvěru a předem schválený návrh na vklad do katastru nemovitostí. Z provedených důkazů vyplynulo, že banka proplácela faktury za dokončenou část stavby, přičemž proplacení faktury předcházela kontrola skutečného dokončení proplacené části stavby znalcem a to z důvodu, že nedokončená stavba byla zástavou zajišťující hypotéční úvěr. Banka tak neproplácela nedokončené díly, či etapy stavby, ale předložené faktury za předané části stavby. Nebylo rovněž propláceno nebo jakkoliv řešeno vyúčtování. Podle žalovaného je takřka nemožné, aby žalobce fakturoval a banka proplácela prostředky v rozporu s faktickým stavem nemovitosti. Nebylo tedy prokázáno, že ukončené části stavby byly kupujícími převzaty jako části díla tak, aby s nimi mohly tyto osoby nakládat jako se svým majetkem, ale z kupních i zástavních smluv vyplynulo, že vlastnické právo přešlo na kupující až převodem provedeným zápisem do katastru nemovitostí. Žalobce byl veden na příslušných listech vlastnictví, jako výlučný vlastník převáděných nemovitostí a zálohy byly propláceny a úvěry čerpány v závislosti na skutečném průběhu výstavby nemovitostí. Jednalo se tedy o způsob financování, avšak nebylo tím prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění v podobě předání dílčí části díla.

K tvrzení žalobce, že nedoplatek vyměřený dodatečnými platebními výměry byl doměřen neoprávněně, neboť žalobce se stal plátcem DPH až 16.6.2009 a správce daně tím vyměřil DPH z faktur vystavených a proplacených v době, kdy žalobce ještě plátcem DPH nebyl, žalovaný uváděl, že ze smlouvy o budoucí kupní smlouvě i z předložené daňové evidence za rok 2009 a 2010 vyplynulo, že se v případě žalobce jednalo o plnění podle § 21 odst. 4 zák. o DPH, neboť v daňové evidenci za rok 2009 plátce daně evidoval veškeré

vystavené daňové doklady jako zálohy a tomu odpovídá i jeho postup, kterým uplatnil odpočet z přijatých zdanitelných plnění poté, co se stal plátcem daně z přidané hodnoty při změně režimu podle § 74 odst. 1 zák. o DPH. Podle tohoto ustanovení má plátcе nárok na odpočet daně ze služeb poskytovaných za posledních 12 měsíců před dnem registrace, již jsou k datu registrace obchodním majetkem plátce. Žalobce jakožto plátcе daně, pak použil přijatá plnění, z nichž si uplatnil nárok na odpočet daně při změně režimu, ke své ekonomické činnosti a v období od září 2008 do dubna 2009 vystavil doklady, které v daňové evidenci vykázal jako zálohy.

K tvrzené námitce žalobce o promlčení daňového nedoplatku vyměřeného dodatečnými platebními výměry žalovaný uváděl, že v dané věci nedošlo k uplynutí lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu, ani lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Podle § 160 odst. 1 daňového řádu, nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začíná běžet dnem splatnosti daně. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry byly napadeny odvoláním, doměřená daň a penále jsou splatné v náhradní lhůtě ve smyslu § 143 a § 251 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Z těchto skutečností vyplývá, že nedošlo k uplynutí lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu.

Podle žalovaného ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se daň stala splatnou, aniž by byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2010 byla zahájena dne 21.12.2010 a lhůta pro vyměření daně uplynula dnem 21.12.2013. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 30. ledna 2013, tedy 12 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně, nová lhůta pro stanovení daně je 21.12.2014. K prekluzi lhůty pro stanovení daně proto nedošlo.

Žalovaný žalobní tvrzení žalobce vyhodnotil jako nedůvodná a navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl. Současně žalovaný navrhoval, aby soud v případě úspěchu přiznal žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které specifikoval.

IV.

Projednání věci před krajským soudem

V průběhu jednání soudu o žalobě žalobce prostřednictvím svého zástupce plně setrval na argumentaci blíže rozvedené v projednávané žalobě a navrhoval, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný plně se ztotožnil s argumentací obsaženou v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí a s odkazem na posouzení jednotlivých žalobních tvrzení, tak jak bylo provedeno v písemném vyjádření žalovaného k žalobě, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

a) výchozí stav věci

Žalobce, jako budoucí prodávající, uzavíral s jednotlivými zájemci o výstavbu rodinných domů jako se stranou budoucí kupující, smlouvy o budoucí kupní smlouvě podle § 50a a § 51 občanského zákoníku. Touto smlouvou byl ujednán její předmět, dále kupní cena a její splatnost, dále termíny uzavření vlastní kupní smlouvy, podmínky odstoupení od smlouvy o budoucí kupní smlouvy a její zánik a další zvláštní ujednání. Z ujednání o kupní ceně a její splatnosti vyplynulo, že dohodnutou kupní cenu za předmětný dům a předmětný pozemek se zavázal budoucí kupující zaplatit budoucímu prodávajícímu na základě zálohových faktur. Zálohová faktura byla zasílána doporučeně na adresu budoucího kupujícího se splatností do 15-ti kalendářních dnů od jejího vystavení a zálohové faktury byly vydávány podle dohodnutého harmonogramu rozčleněného podle druhu prováděných prací, které byly specifikovány v sedmi samostatných oblastech. Ve vztahu k těmto jednotlivým oblastem byla fakturovaná částka stanovena dohodnutým procentem z celkové kupní ceny a specifikována konkrétní finanční částkou. Tomuto ujednání odpovídaly jednotlivé vystavované faktury za specifikované provedené práce podle sjednaných smluv o budoucí kupní smlouvě.

K těmto nesporným skutkovým okolnostem žalobce tvrdil, že v jednotlivých případech vystavoval zálohové faktury, které byly úhradou jednotlivých objednatelů za dokončené fáze výstavby domů a byly hrazeny nikoli zálohově, ale oproti protokolu o předání díla. Žalobce tvrdil, že jednotlivé smlouvy o budoucí kupní smlouvě je nezbytné vykládat podle jejich obsahu, a ve skutečnosti se jedná o smlouvy o dílo uzavírané podle občanského zákoníku. Žalobce tvrdil, že proto dnem uskutečnění zdanitelného plnění podle smlouvy o dílo je den převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části a proto v jednotlivých případech byl povinen platit DPH jen z jednotlivých faktur.

b) právní posouzení věci

Při posuzování důvodnosti žaloby soud vycházel z ust. § 21 odst. 4 a § 21 odst. 6 písm. a) zák. o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. účinného ke dni 31.3.2011.

Podle § 21 odst. 4 zákona o DPH *při převodu nemovitosti se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.*

Podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH *zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.*

V přezkoumávaném případě žalobce tvrdil, že při výstavbě jednotlivých rodinných domů vystavoval zálohové faktury, které byly úhradou jednotlivých objednatelů za dokončené fáze výstavby a platby byly hrazeny nikoli zálohově, ale oproti protokolu o předání části díla. Současně tvrdil, že jednotlivé smlouvy o budoucí kupní smlouvě uzavírané podle § 50a a § 51 občanského zákoníku je nezbytné vykládat podle jejich obsahu, podle kterého jsou ve své podstatě smlouvou o dílo. Žalobce z tohoto tvrzení dovozoval, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění podle jednotlivých smluv o dílo, je den převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části ve smyslu § 21 odst. 6 písm. a) zák. o dani z přidané hodnoty.

Při posouzení důvodnosti tvrzení žalobce soud shledal, že předmětné smlouvy o budoucí kupní smlouvě uzavírané mezi žalobcem a jednotlivými objednateli, jako zájemci o zhotovení rodinných domů skutečně definují práva a povinnosti smluvních stran tak, že vykazují rysy jak smlouvy o budoucí kupní smlouvě, tak rysy smlouvy o dílo ve vztahu k žalobci, jako budoucímu prodávajícímu a zároveň zhotoviteli stavěných rodinných domů. Pro posouzení právního postavení žalobce, jako potencionálního plátce daně z přidané hodnoty, není však nezbytné řešit právní povahu smluvního ujednání mezi žalobcem a jednotlivými zájemci, které bylo formálně označeno jako *smlouva o budoucí kupní smlouvě podle § 50a a § 51 občanského zákoníku*. Právně významné není ani řešení otázky, zda toto smluvní ujednání žalobce činil jako fyzická osoba, či jako podnikatel. Jednotlivá smluvní ujednání mezi žalobcem a jednotlivými zájemci o vybudování rodinných domů byla však pro soud v přezkoumávané věci podkladem pro posouzení právního postavení žalobce jako daňového subjektu a plátce daně z přidané hodnoty. Proto bylo nezbytné ze shromážděných podkladů posoudit, zda financování jednotlivých staveb bylo realizováno na podkladě vystavených dílčích faktur nebo zda vystavené faktury byly zálohou na budoucí kupní cenu. Pokud by právní postavení žalobce jako zhotovitele bylo posuzováno podle obchodního zákoníku, pak by vyvstala povinnost jednotlivých objednatelů zaplatit cenu za dílo v době ve smlouvě sjednané okamžikem provedení díla a jeho předání. Dílo přitom je nutno považovat za provedené až jeho řádným ukončením a předáním objednateli. Pokud žalobce tvrdí, že vystavené faktury byly úhradou za dokončené jednotlivé fáze výstavby rodinných domů a nebyly zálohou, pak by měly ve smyslu uzavřené smlouvy být vystavovány na podkladě ujednání smluvních stran o dílčím plnění a o s ním spojené dílčí fakturaci. Pokud by ve smlouvě bylo sjednáno dílčí plnění i dílčí fakturace, pak pro plátce daně z přidané hodnoty by bylo závazné ust. § 21 odst. 9 zák. o DPH, podle kterého *dílčím plněním se rozumí zdanitelné plnění, které se podle smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách a nejedná se přitom o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva. Dílčí plnění se považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. U dílčích plnění uskutečněných podle smlouvy o dílo, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem podle odst. 6 písm. a) a dnem*

uskutečnění zdanitelného plnění je ten den, který nastane dříve. Předmětem předání části díla by mělo být logicky pouze takové dílo nebo jeho část, které je schopno samostatného užívání a uvedení do provozu. Aniž by se soud zabýval soukromoprávními aspekty převzetí a předání části díla, je pro posouzení žalobce, jako daňového subjektu a potencionálního plátce DPH právně významné, že zákon o dani z přidané hodnoty neváže uskutečnění zdanitelného plnění na žádné jiné podmínky např. na sepsání protokolu o předání a převzetí díla, popř. na bezvadnost díla. V obdobném právním postavení by se ocitl žalobce i jako zhotovitel díla za podmínek upravených občanským zákoníkem č. 40/1964 Sb. upravujícím smlouvu o dílo v ustanovení § 631 a následujících. Ve smyslu § 634 odst. 2 cit. zákoníku není-li dohodnuto jinak, platí se cena až po skončení díla. Provádí-li se však dílo po částech nebo vyžaduje-li provedení díla značných nákladů, je ten, komu bylo zadáno, oprávněn požadovat již během provádění díla od objednatele přiměřené zálohy.

K tomu, aby jednotlivé žalobcem vystavované faktury mohly být uznány pro potřebu daně z přidané hodnoty jako faktury na dílčí plnění, musely by odpovídat sjednaným podmínkám a to zejména, musely být podloženy ujednáním, že dílčí fakturace bude realizována od završení konkrétní etapy prováděných prací a tato smluvně ujednaná část díla by musela být objednateli předána a jím převzata.

Jednotlivé uzavírané smlouvy mezi žalobcem a objednateli o budoucí kupní smlouvě v části I./E. definují závazek, že budoucí kupující se zavazuje předmětný dům a předmětný pozemek za dohodnutou kupní cenu v dohodnuté době koupit. V části II./A. byla sjednána výše dohodnuté kupní ceny předmětných domů a v části II./C. bylo ujednáno, že kupní cenu za předmětný dům a předmětný pozemek se zavazuje budoucí kupující zaplatit budoucímu prodávajícímu na základě zálohových faktur. Zálohové faktury budou vydávány podle dohodnutého harmonogramu:

1. zemní práce, základy a základová deska,
2. hrubá stavba od prvního NP,
3. hrubá stavba druhého NP,
4. krov, střecha,
5. okna, hrubá instalace,
6. omítky, podlahy,
7. dokončující, práce, kompletace,

přičemž zálohové faktury byly vázány na konkrétní fakturované částky představované sjednaným procentuálním vyjádřením plynoucím z celkové sjednané kupní ceny. Jednotlivé smlouvy o budoucí kupní smlouvě v části II./D. obsahují ujednání, že zbývající část kupní ceny se budoucí kupující zavazuje zaplatit budoucímu prodávajícímu do 15 kalendářních dnů po odstranění vad a nedodělků, tj. po podpisu vlastní kupní smlouvy.

Předmětné smluvní ujednání tak sjednává tzv. dílčí fakturaci, která je vázána na uskutečnění jednotlivých stavebních etap při stavbě rodinných domů. Nicméně ani toto smluvní ujednání doprovázené v podstatě nesporně sepsaným a podepsaným protokolem o předání a převzetí jednotlivých stavebních prací v jednotlivých etapách výstavby, **nelze považovat ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty za faktické předání a převzetí části díla**, ze kterého tento zákon odvozuje stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění. Jednotlivé etapy zhotovování staveb specifikované dokončením konkrétních stavebních prací,

nepředstavují *část zhotoveného díla*, nejsou způsobilé samostatného užívání a dokumentují jen stav postupu stavebních prací. Vystavování jednotlivých faktur, není proto dílčí fakturací, ale zálohou.

Pokud při realizaci jednotlivých etap výstavby rodinných domů došlo mezi žalobcem jako budoucím prodávajícím a objednateli jako budoucími kupujícími k sepsu protokolu o předání a převzetí části stavby nelze tento dokument vyhodnotit jako doklad o převzetí a předání části díla, ale jedná se o souladné prohlášení, ve kterém budoucí kupující potvrdili, že konkrétní etapa stavby byla realizována, což bylo podkladem pro vystavení jednotlivých faktur a pro potřeby hypoteční banky se tento dokument stal podkladem pro osvědčení splnění podmínek pro realizaci poskytnutí úvěru ve sjednané výši.

Soud přitom považuje pro posouzení způsobu financování staveb za právně významný i podpůrný důkaz o zálohovém placení sjednané kupní ceny faktický postup žalobce, který jako daňový subjekt ve své daňové evidenci za rok 2009 a evidenci pro daňové účely, jednotlivé faktury, které vystavil v roce 2009, evidoval jako zálohy a uskutečněné zdanitelné plnění vykázal rovněž jako zálohy. Právně významný je rovněž na tento krok navazující postup žalobce, který od 15.6.2009 se stal plátcem DPH, kterým uplatnil odpočet u přijatých zdanitelných plnění při změně režimu podle § 74 odst. 1 zák. o DPH a to ve vztahu ke zboží pořízenému za posledních 12 měsíců přede dnem registrace, které bylo k datu registrace jeho obchodním majetkem. Za zdaňovací období červen 2009, kdy žalobce již byl plátcem DPH, ve svém daňovém přiznání nevykázal žádná uskutečněná plnění a uplatnil pouze odpočet z přijatých zdanitelných plnění a odpočet při změně režimu.

Pro posouzení vůle žalobce a posouzení právního postavení žalobce jako potencionálního plátce DPH jsou významné i jednotlivé kupní smlouvy o převodu vlastnictví k vybudovaným k nemovitostem, které byly uzavřeny mezi žalobcem jako prodávajícím a jednotlivými zájemci jako kupujícími. V těchto uzavřených kupních smlouvách je v části IV. sjednána výše kupní ceny stanovená dohodou a to s tím, že celá kupní cena byla uhrazena kupujícími před podpisem kupní smlouvy jako záloha z titulu smlouvy o budoucí smlouvě kupní. V souladu s tímto postupem následně po uzavření jednotlivých kupních smluv se zájemci, žalobce sám podal přiznání k dani z převodu nemovitostí.

Tyto skutečnosti vedou soud k závěru, že v případě žalobce se při vystavování jednotlivých faktur nejednalo o dílčí plnění, pro které by bylo určující pro stanovení dne uskutečněného plnění převzetí a předání části díla při podle smlouvy o dílo, ve smyslu § 21 odst. 6 písm. a) zák. o DPH. Jednalo o platby, které byly zálohou na úhradu sjednané kupní ceny. Z těchto důvodů žalobní tvrzení bylo soudem vyhodnoceno jako nedůvodné.

Jako nedůvodné bylo soudem vyhodnoceno i tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na podkladě neúplného skutkového zjištění, neboť obsah správního spisu obsahoval veškeré podklady potřebné pro učinění právního závěru, o který se přezkoumávané rozhodnutí opírá. Nedůvodnou byla výtka žalobce na procesní pochybení správce daně při provádění výsledku svědků. V daňovém řízení ani v řízení před žalovaným o podaném odvolání nebyl důkaz výsledkem svědků prováděn. Důvody, pro které výsledky svědků a to jednotlivých objednavatelů a budoucích vlastníků budovaných rodinných domků, nebyly provedeny, byly dostatečným způsobem žalovaným rozvedeny.

Nedůvodným soud shledal i tvrzení žalobce, že nedoplatek na dani je promlčen. V rozsahu stejné obecnosti, v jaké tato žalobní výtky byla vznesena, soud konstatuje, že ve smyslu ust. § 160 daňového řádu upravujícího lhůtu pro placení daně, podle kterého nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně činící 6 let, soud prekluzi pro placení daně neshledal. Jednotlivé dodatečné platební výměry byly napadeny odvoláním a doměřená daň a penále byly splatnými v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Ve smyslu § 160 daňového řádu proto nedošlo k uplynutí lhůty proplacení daně.

Současně soud k uplatnění žalobní výtky, ale ani sám z moci úřední neshledal, že by v jednotlivých případech byla žalobci daň stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně činící 3 roky. Na podkladě ust. § 148 daňového řádu upravujícího lhůty pro stanovení daně, v přezkoumávaném případě lhůta pro vyměření daně uplynula 21.12.2013 a protože dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 30. ledna 2013 a nová lhůta pro stanovení daně byla 21. prosinec 2014, nemohlo dojít ani k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Tyto obě žalobní výtky byly proto soudem shledány jako nedůvodné.

Soud posoudil žalobu jako nedůvodnou a postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu proto zamítl.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a přihlíží ke skutečnosti, že žalovaný, který v řízení dosáhl procesního úspěchu, náhradu nákladů řízení nežádal.

Poučení: *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení rozsudku. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej

zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 16. února 2016

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková