



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **CENTRAL GROUP 74. investiční a. s.**, IČO 01769511
sídlem Na strži 1702/65, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 12. 5. 2021, čj. 14573/21/5300-21442-712448

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se na soud obrátila, protože nesouhlasí s tím, že jí Specializovaný finanční úřad doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc duben 2018 ve výši 3 297 429 Kč. Správce daně neuznal oprávněnost žalobkyní provedených oprav základu a výše daně.
2. Pro rozhodnutí věci je podstatné, zda žalobkyně naplnila podmínky podle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), pro opravu základu daně.
3. Pro přehlednost soud uvádí, že v průběhu daňového řízení přešlo fúzí sloučením veškeré jmění původního daňového subjektu na žalobkyni. V průběhu soudního řízení došlo u

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

žalobkyně ke změně obchodní firmy z původní „CENTRAL GROUP uzavřený investiční fond II. a.s.“ na „CENTRAL GROUP 74. investiční a. s.“. Soud dále používá pro původní daňový subjekt i žalobkyni označení „žalobkyně“.

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

4. Žalobkyně opravu daně uplatnila na základě opravných dokladů č. 281000071, č. 281000082, č. 180000154 a č. 180000155. Uplatněná oprava daně u dokladu č. 281000071 se týkala poskytnutí slevy z důvodu vady nebytového prostoru. Oprava daně u dokladu č. 281000082 byla uplatněna proto, že žalobkynin klient neuhradil zbývající část kupní ceny za předanou bytovou jednotku. Žalobkyně odstoupila od smlouvy a uzavřela s klientem dohodu o vzájemném vyrovnání. Oprava daně u dokladu č. 180000154 a č. 180000155 se týkala dodání bytů společností CENTRAL GROUP 44. investiční s.r.o. a CENTRAL GROUP 45. investiční s.r.o. na základě smluv o budoucí kupní smlouvě, z nichž žalobkyně obdržela úplatu 19. 12. 2014. Důvodem opravy byla skutečnost, že 4. 4. 2018 žalobkyně a uvedené společnosti uzavřely dohodu o ukončení těchto smluv.
5. Žalobkyně následně doplnila listinné podklady a upřesnila, že opravu provádí v souladu s § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH. Oprávněnost opravy prokazovala daňovými doklady, smlouvami s odběrateli, dohodami o ukončení smluv a výpisem z bankovního účtu. Z předložených dokladů nebylo finančnímu úřadu zřejmé, k jakým původním dokladům se oprava daně vztahuje a v jakém zdaňovacím období bylo DPH odvedeno, a vznikly mu pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Své pochybnosti žalobkyni sdělil a vyzval ji, aby uskutečnění plnění prokázala.
6. Žalobkyně doplnila k dokladům č. 281000071 a č. 281000082 požadované listinné podklady (vyjma jedné) a upřesnila, kdy DPH přiznala. U dokladů č. 180000154 a č. 180000155 předložila smlouvy o budoucí kupní smlouvě č. 055-01-062 a č. 055-02-025, původní daňové doklady č. NN140000001 a č. NN140000002, dohody o ukončení budoucích kupních smluv a opravné daňové doklady č. 180000154 a č. 180000155. Uvedla, že DPH přiznala ve zdaňovacím období prosinec 2014 a titulem pro provedení opravy je § 42 odst. 1 písm. e) ZDPH, nikoliv písm. a) daného ustanovení.
7. Předložené důkazy pochybnosti finančního úřadu neodstranily, naopak je prohloubily. Proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro provedení opravy. Žalobkyni se svými závěry seznámil. Ta reagovala vyjádřením z 27. 9. 2018, v němž souhlasila s posouzením správce daně k opravným dokladům č. 281000071, č. 180000154 a č. 180000155. Nesouhlasila pouze s posouzením k dokladu č. 281000082 a uvedla z jakých důvodů.
8. Finanční úřad následně ukončil postup k odstranění pochybností a uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení základu daně, neboť opravu provedla až po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k povinnosti přiznat daň. Z toho důvodu neuznal žalobkyni oprávněnost provedení opravy a platebním výměrem z 21. 11. 2018, čj. 1802534/18/4200-13782-1084096, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2018 ve výši 3 297 429 Kč.
9. Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. V odvolání uznala postup finančního úřadu v případě opravných dokladů č. 281000071 a č. 281000082. Odvolací námitky se týkaly závěrů k opravným dokladům č. 180000154 a č. 180000155. Žalobkyně uvedla, že

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

finančnímu úřadu neposkytla kompletní informace. Dle žalobkyně před uzavřením dohod o ukončení smluv o budoucí kupní smlouvě byly byty odběratelům předány, a to v březnu 2018. K tomu žalobkyně předložila předávací protokoly z 22. 3. 2018 a navazující daňové doklady. Z toho důvodu považovala platební výměr za nesprávný a nezákonný, neboť k uskutečnění zdanitelného plnění došlo až v okamžiku předání bytových jednotek v březnu 2018 a od tohoto data počala běžet tříletá lhůta pro opravu základu a výše daně. K prokázání svých tvrzení navrhla žalobkyně provedení důkazních prostředků, které s odvoláním doplnila, tj. kopie protokolů o předání bytových jednotek, kopie daňových dokladů vystavených ve vazbě na předání a výpis z bankovního účtu potvrzující vrácení uhrazených plateb odběratelům.

10. V souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, žalovaný zaslal žalobkyni seznámení s vyhodnocením důkazních prostředků předložených v rámci odvolacího řízení. Žalobkyni sdělil, že předložené listiny nemohou na závěrech o nepřípustnosti oprav nic změnit. Konstatoval, že v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH vznikla žalobkyni povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty 19. 12. 2014, neboť k jejímu přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění. Na vznik této povinnosti již proto nemohlo mít žádný vliv, pokud by k samotnému uskutečnění zdanitelného plnění došlo v březnu 2018. Dále poukázal na § 42 odst. 5 ZDPH, který stanovuje počátek lhůty, v níž je možné provést opravu základu a výše daně. Počátek tříleté lhůty k provedení opravy je nutno počítat od konce zdaňovacího období prosinec 2014, neboť právě v tomto zdaňovacím období, v němž přijala úplatu ve výši celé kupní ceny za každou z bytových jednotek, vznikla žalobkyni povinnost daň přiznat. Žalovaný dále uvedl, že předložené předávací protokoly jsou nevěrohodné, a žalobkyně tedy ani neprokázala skutečné předání bytů.
11. Žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi vyjádřila nesouhlas podáním z 12. 4. 2021. Argumentovala, že smluvní vztahy je nutné považovat za smlouvy o dílo, a proto je nezbytné aplikovat § 42 odst. 6 písm. a) ZDHP, podle kterého se oprava základu daně provede ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla. I kdyby žalovaný posoudil smluvní vztahy jako smlouvy o koupi, i tak se závěry žalovaného nelze souhlasit, neboť ZDPH nijak nestanoví, že záloha nemůže být hrazena ve výši 100 %. Proto není podstatné, kolik procent výše zálohy z celkové platby tvořila, neboť ZDPH vždy stanoví běh lhůty od okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, aniž by nijak výslovně stanovil, že opravu již nelze provést ze záloh přijatých před uplynutím lhůty 3 let. K pochybnosti o věrohodnosti protokolů nelze v argumentaci žalovaného nalézt nic, co by ji prokazovalo. Jedná se o subjektivní hodnocení založené na jednom vyjádření žalobkyně, které však neodpovídalo skutečnosti. Předání je dosvědčeno originálními listinami, ale i možnými výpověďmi tehdejších aktérů předání.
12. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Shodně s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila opravu daně neoprávněně. Lhůtu dle § 42 odst. 5 ZDPH nelze počítat ode dne tvrzeného předání bytových jednotek. Žalobkyně předání neprokázala, neboť předávací protokoly jsou nevěrohodné. Tvrzené předání není žádnou další skutečností objektivně prokázáno – nedošlo k převodu smluv na zajištění dodávek nezbytných energií, nebyly uzavřeny ani samotné kupní smlouvy a nedošlo ani k podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Předávací protokoly jsou podepsány mezi navzájem propojenými osobami, uvedené skutečnosti se ani nijak neprojevíly v kontrolních hlášeních. Nevěrohodnost vychází i ze

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

skutečnosti, že se žalobkyně ve smlouvách o budoucích kupních smlouvách zavázala nejpozději do 30. 6. 2015 podat žádost o vydání kolaudačního souhlasu a nejdéle do 30. 6. 2016 podepsat kupní smlouvy. Ač byly pro případ porušení těchto závazků sjednány smluvní pokuty, žádné sankce ze strany kupujících nebyly uplatněny. Je tedy nepravděpodobné, že k předání jednotek došlo bezmála s dvouletým zpožděním, navíc bez uzavření kupní smlouvy a podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Rovněž je zcela nepravděpodobné, že by žalobkyně tyto skutečnosti zjistila až po vydání platebního výměru, ač v rámci postupu k odstranění pochybností se závěry finančního úřadu souhlasila. Lhůtu pro provedení opravy je třeba dle § 42 odst. 5 ZDPH nutně počítat ode dne přijetí úplaty, neboť k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo. Pro úplnost žalovaný doplnil, že nemá za prokázané ani naplnění podmínek dle § 42 odst. 1 ZDPH, neboť dle písm. a) tohoto ustanovení by muselo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění (k čemuž nedošlo). Nelze využít ani písm. e) citovaného ustanovení, neboť k vrácení úplaty došlo až 11. 7. 2018.

III. Žalobní argumentace

13. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a navrhuje jeho zrušení.
14. V žalobě vytkla žalovanému, že své rozhodnutí založil na účelových předpokladech k vyvrácení aplikace § 42 odst. 6 písm. a) ZDPH. Prvoinstanční orgán nejprve tvrdil, že nikdy nedošlo k předání celého díla, na což navázal žalovaný s tvrzením, že ani nedošlo k uzavření smluv o dílo, ale fakticky se jednalo o koupi. Je přitom nepochybné, že uzavřené smlouvy jsou smlouvami o dílo, neboť je zde vymezeno dílo, cena, povinnost zhotovitele dílo zhotovit i povinnost objednatele dílo převzít. V době uzavření smlouvy bytová jednotka neexistovala, teprve se budovala. Jednotka totiž vzniká až prohlášením vlastníka a jeho zápisem do katastru nemovitostí, následné uzavření kupní smlouvy bylo pouze formalitou.
15. Podle žalobkyně došlo k platnému uzavření smluv o dílo, předání díla bylo doloženo předávacími protokoly, nicméně následně došlo k ukončení smluv a navrácení plnění. Je tak na místě aplikovat § 42 odst. 6 písm. a) ZDPH, podle kterého se oprava základu daně provede ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla, a to i v případě, že byla poskytována dílčí plnění.
16. Žalobkyně má za to, že i v případě posouzení smluvního vztahu jakou budoucí koupě by měl být aplikován § 42 odst. 5 ZDPH a opravu bylo možné uskutečnit po dobu tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. ZDPH pro výpočet lhůty nijak nerozlišuje, zda je plnění hrazeno zálohově nejprve v nižší výši a následně při uskutečnění zdanitelného plnění doplaceno.
17. Žalobkyně se ohrazuje proti tvrzení žalovaného, že předložené předávací protokoly jsou nevěrohodné. Žalovaný takový závěr učinil pouze na základě vyjádření jiné „organizační složky“ žalobkyně, než která zajišťovala předání jednotek. Vzhledem k tomu, že klientem žalobkyně byl předseda jejího představenstva, neprobíhalo předání naprosto běžným způsobem, což však neznamená, že k předání nedošlo. Žalobkyně tuto skutečnost doložila originály listin a bylo by možné je ověřit i výpověďmi účastníků předání.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

18. Žalovaný také zcela opomíjí, že žalobkyně odvedla daň za jednu bytovou jednotku dvakrát, stát tedy o žádnou daň nepřišel. Při následném prodeji jednotky dalším klientům došlo k řádnému odvedení DPH.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhl její zamítnutí.
20. Dle žalovaného je podstatné, že žalobkyně na základě smluv přijala formou záloh v plné výši úplatu za zdanitelná plnění dne 19. 12. 2014. Dle § 21 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 30. 6. 2017 tak žalobkyni vznikla povinnost přiznat DPH, neboť citované ustanovení vázalo tuto povinnost na přijetí úplaty za situace, kdy k němu došlo dříve než k uskutečnění zdanitelného plnění. Od konce měsíce prosince 2014 počala běžet tříletá lhůta pro opravu základu daně a výše daně dle § 42 odst. 5 ZDPH. Lhůta uplynula 31. 12. 2017.
21. Žalobkyně ukončila smluvní vztah se svými odběrateli dohodou podepsanou 4. 4. 2018. Opravu základu daně a DPH za měsíc prosinec 2014 následně žalobkyně uplatnila jako samostatné zdanitelné plnění ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH ve zdaňovacím období měsíce dubna 2018, tedy po marném uplynutí zákonné lhůty. Proto žalovaný nemohl uplatněnou opravu uznat jako oprávněnou.
22. V průběhu odvolacího řízení žalobkyně počala předkládat právní a skutkové konstrukty, které měly svědčit o tom, že oprava byla provedena včas. Na posouzení věci však namohou mít žádný vliv žalobkyniny úvahy o tom, že ZDPH nezohledňuje pro účely určení počátku lhůty pro provedení opravy to, zda byla úplata přijata formou záloh v celé výši, nebo pouze v její části. V posuzovaném případě totiž není sporu o tom, že žalobkyně 19. 12. 2014 přijala formou zálohy úplatu v plné výši smluvené kupní ceny. O datu přijetí úplaty a okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň proto nemohou být pochybnosti. Vzhledem ke konstrukci § 42 odst. 5 ZDPH pak počátek běhu lhůty pro provedení opravy základu daně a výše daně bylo nutné určit od data přijetí úplaty.
23. Ze správního spisu je zřejmé, že obsahem smluvního závazku mezi žalobkyní a jejími odběrateli byla povinnost uzavřít kupní smlouvu. Tvrzení žalobkyně, že se jedná o smlouvy o dílo, se poprvé objevuje až v žalobě. Obsah smluv tomu ovšem neodpovídá.
24. I pokud by žalovaný přistoupil na tvrzení žalobkyně, že v posuzovaném případě je třeba aplikovat postup podle § 42 odst. 6 písm. a) ZDPH, je třeba připomenout, že uvedené ustanovení obsahuje dvě podmínky, které musí být splněny kumulativně, a to celkové převzetí díla a předchozí poskytování dílčích plnění. Žalobkyně v daňovém řízení nijak netvrdila, ani neprokazovala, že by poskytovala odběratelům dílčí plnění. Podstatné je však zejména to, že žalobkyně neprokázala ani celkové převzetí díla odběrateli, tedy uskutečnění zdanitelného plnění.
25. Žalobkyně se v průběhu odvolacího řízení pokusila prokázat převzetí díla předávacími protokoly. Žalovaný předložené důkazy posoudil a došel k závěru, že předání bytových jednotek do užívání odběratelům žalobkyně neprokázala. Zmíněné předávací protokoly předložila až v odvolání, ač ve vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností závěry správce daně o uplynutí lhůty nijak nezpochybnila. I další skutečnosti, které žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, svědčí o nevěrohodnosti předávacích protokolů.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

26. Závěrem žalovaný poukázal na to, že otázka, od kdy počala běžet lhůta pro opravu základu daně a výše daně v posuzovaném případě, jakož i podstata smluvního závazku a otázka uskutečnění zdanitelného plnění, je pro posouzení žaloby v zásadě bezvýznamná. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru totiž zamítl také proto, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro provedení oprav dle § 42 odst. 1 ZDPH. Podle výpisu z účtu vrátila žalobkyně úplatu odběratelům až 11. 7. 2018, nemohla tak provést opravu již v dubnu 2018. I s těmito závěry byla žalobkyně seznámena, ve své žalobě je však nijak nenapadá.

V. Další vyjádření účastníků

27. Žalobkyně replikou reagovala na vyjádření žalovaného. Neví, jaký jiný důkazní prostředek než předložené originály předávacích protokolů nebo výsledků účastníků předání by měla navrhnout k prokázání svých tvrzení. Důkazní břemeno dle jejího názoru nelze vykládat takto extenzivně. Nechápe argumentaci týkající se nenaplnění podmínek dle § 42 odst. 1 písm. e) ZDPH. Od samého počátku trvá na opravě základu daně dle § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH, neboť k předání plnění došlo v březnu 2018. Jelikož dohodou byly smlouvy ukončeny v dubnu 2018, došlo k naplnění podmínek pro opravu základu daně.

28. Skutečnost, že se žalovaný snaží smlouvy s odběratelem posoudit jako kupní smlouvy, je čistě účelová. Pomíjí skutečnost, že žalobkyně DPH řádně odvedla a že neumožnění provedení opravy v případě, kdy bylo od uskutečnění plnění následně odstoupeno, popírá princip neutrality DPH a její uplatnění jen na uskutečněná zdanitelná plnění. Žalovaný by proto měl uplatnit výklad ZDPH ve prospěch žalobkyně a nikoliv hledat výklady odmítající provedení opravy.

29. Žalovaný reagoval na repliku svoji duplikou. Připomněl, že počátek lhůty pro provedení opravy základu daně je nutné odvozovat od okamžiku, kdy žalobkyně přijala od svých odběratelů úplatu. K tomu došlo 19. 12. 2014. K samotnému zdanitelnému plnění (tj. předání bytových jednotek) mělo dojít až 22. 3. 2018, což však žalobkyně neprokázala.

30. Pokud žalobkyně tvrdí, že žalovaný vykládá její důkazní břemeno extenzivně, žalovaný upozorňuje, že žalobkyně k prokázání svých tvrzení nikdy nenavrhl svěřenské výpovědi konkrétních osob. Žalobkyně pouze uvedla, že kromě předávacích protokolů lze předání bytů dosvědčit i možnými výpověďmi aktérů předání bez bližší specifikace a důkazního návrhu. Žalovaný se s její argumentací dostatečně vypořádal a odůvodnil, proč předložené protokoly nepovažuje za věrohodné. Žalovaný nepochybně, že by protokoly nebyly podepsané žalobkyní a odběrateli. Nicméně na základě provedení dokazování dospěl k závěru, že byla zjištěna řada skutečností, která věrohodnost žalobkynina tvrzení zpochybňují. Žalovaný tak nepovažoval za účelné z vlastní iniciativy dohledávat aktéry předání bytových jednotek a provádět jejich svědecké výpovědi.

31. Argumentaci týkající se aplikace § 42 odst. 1 písm. e) ZDPH žalovaný do svého vyjádření zahrnul z důvodu, že o toto ustanovení opírala žalobkyně svá tvrzení v reakci na výzvu k odstranění pochybností.

32. Z předložené smluvní dokumentace je zcela zřejmé, že obsahem závazku mezi žalobkyní a odběrateli byla povinnost uzavřít kupní smlouvu. Žalobkyně se nyní domáhá přijetí závěru, že se jedná o smlouvy zcela jiného typu. To považuje žalovaný za nepřijatelné. I v takovém případě by však nebyla splněna podmínka uskutečnění zdanitelného plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

VI. Posouzení soudem

33. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci souhlasili [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
34. Žalobu podala řádně a včas osoba k tomu oprávněná.
35. Žaloba není důvodná.
36. Ohledně zjištění a posouzení skutkového stavu se soud zcela ztotožňuje se závěry žalovaného, který se v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal s odvolacími námitkami, jež byly obdobné žalobním bodům. Žalobkyně se od počátku řízení vyjadřovala v tom směru, že uplatňuje opravu daně na základě smluv o budoucích smlouvách kupních, nikoliv smluv o dílo. K tomuto svému tvrzení předkládala i příslušné listiny, tj. smlouvy o budoucí kupní smlouvě a dohody o ukončení smlouvy o budoucí kupní smlouvě. Smlouvy o budoucí kupní smlouvě odkazují na § 1785 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a v čl. 1 těchto smluv je uvedeno, že jejich předmětem je „závazek smluvních stran uzavřít po splnění sjednaných podmínek kupní smlouvu (dále jen „Kupní smlouva“), jejímž prostřednictvím převede Společnost na Klienta vlastnické právo k jednotkám, jak jsou definovány v této smlouvě“. Čl. 4 smluv upravuje kupní cenu a dle čl. 3.3 mělo být znění kupní smlouvy nedílnou součástí smlouvy o budoucí kupní smlouvě. Ve veškerých podáních finančnímu úřadu i v odvolání proti platebnímu výměru žalobkyně opakovaně na tyto smlouvy odkazuje a nijak nenamítá, že by jejich název měl být formálně nesprávný, neboť dle náležitostí se fakticky jedná o jiný závazkový smluvní typ, tj. smlouvu o dílo. Naopak např. ve své odpovědi z 11. 7. 2018 výslovně uvádí, že: „se na základě smluv o budoucí kupní smlouvě zavázal kupující [...] ke koupi bytových jednotek“. Soud proto nemá pochyb, že přinejmenším do vyjádření žalobkyně v odvolacím řízení, považovala i sama žalobkyně předkládané smlouvy za smlouvy o budoucí kupní smlouvě.
37. Předložené listiny nadto ani nespĺňují náležitosti smlouvy o dílo. Jejich předmětem je závazek účastníků uzavřít kupní smlouvu o převodu konkrétních bytových jednotek, které měly teprve vzniknout a které byly ve smlouvě jednoznačně vymezeny, a převodu odpovídajícího podílu na dalších převáděných pozemcích. Občanský zákoník nevylučuje převod nemovité věci, která má teprve vzniknout (§ 2131 a § 2086 odst. 1 občanského zákoníku). Oproti tomu je smlouva o dílo závazkem, kterým se zhotovitel zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít (§ 2586 odst. 1 občanského zákoníku). Takové práva a povinnosti v předložených smlouvách absentují. Soud se proto zcela ztotožňuje s posouzením předložených smluv a související dokumentace, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí.
38. Správný je i závěr finančních orgánů o uplynutí lhůty pro opravu základu a výše daně.
39. Podle § 21 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (srov. čl. VI odst. 1 části třetí zákona č. 170/2017 Sb.), je plátce daň povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

40. Podle § 21 odst. 2 ZDPH platí, že *při dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyzkoušení, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.*
41. Podle § 42 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 3. 2019, *plátce opraví základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého [písm. a)] části zdanitelného plnění nebo při vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo [písm. e)].*
42. Podle § 42 odst. 5 ZDPH, ve znění účinném do 31. 3. 2019, *opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění, nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo.*
43. Pokud tedy žalobkyně přijala úplatu, tj. celou kupní cenu, dne 19. 12. 2014, vznikla jí povinnost v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH přiznat daň k tomuto dni, neboť den přijetí úplaty nastal dříve, než uskutečnění zdanitelného plnění. Soud přitom nemá pochyb o tom, že žalobkyně právě tento den úplatu obdržela. Tuto skutečnost tvrdila sama žalobkyně a vyplývá i z faktur, které finančnímu úřadu předložila. Zároveň též z předložených smluv o budoucí kupní smlouvě plyne, že tato částka je kupní cenou, neboť dle čl. 5.1 těchto smluv byla kupní cena splatná do třiceti dnů od jejich uzavření (tj. od 15. 12. 2014). Částky i datum jejich uhrazení proto odpovídají sjednané kupní ceně, která je bezpochyby úplatou za sjednané (zdanitelné) plnění. Není přitom jakkoliv rozhodné, že úplatu žalobkyně označuje za zálohu ve výši 100 % kupní ceny, neboť zákon žádné takové rozlišení nezavádí a ani s žalobkyniny argumentace neplyne, v čem by tento pojmový rozdíl měl spočívat.
44. Žalovaný tudíž správně vyhodnotil počátek běhu lhůty k opravě základu daně a výše daně v souladu s § 42 odst. 5 ZDPH od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k povinnosti přiznat daň, tj. od prosince 2014.
45. I kdyby soud přistoupil na argumentaci žalobkyně, že předmětné smluvní závazkové vztahy jsou smlouvy o dílo, a finanční úřad tak měl aplikovat § 42 odst. 6 písm. a) ZDPH, podle kterého *se oprava základu daně a výše daně se provede rovněž ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla, a to v případě, že byla poskytována dílčí plnění, nebylo v řízení prokázáno, že žalobkyně poskytovala jakákoliv dílčí plnění. Žalobkyně v řízení tuto skutečnost ani netvrdila.*
46. Je to přitom právě žalobkyně, která měla primárně povinnost tvrdit a prokazovat všechny skutečnosti ve svůj prospěch. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží řádné účetnictví (srov. např. rozsudek NSS z 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). I tak ale může*

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

správce daně vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá povinnost prokázat, že údaje o účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti musí prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek NSS z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).

47. Co se týče nároku na opravu daně podle § 42 odst. 6 písm. a) ZDPH, je podstatné, že plátce je k opravě oprávněn, pokud došlo k převzetí díla a byla poskytována dílčí plnění. Žalobkyně po celou dobu řízení před finančním orgánem, ani v rámci odvolacího řízení nepředložila žádné důkazy, které by prokazovaly poskytování jakýchkoliv dílčích plnění, pouze namítala, že finanční úřad dostatečně neprokázal své pochybnosti o převzetí díla. Ani ve smlouvě o budoucí kupní smlouvě nejsou sjednaná žádná dílčí plnění ze strany žalobkyně. Ta se smlouvou zavázala k uzavření smlouvy o převodu vlastnických práv ke vzniklé bytové jednotce.
48. Finanční úřad žalobkyni řádně seznámil se svými pochybami a žalobkyně nejprve se závěry finančního úřadu souhlasila. Teprve v odvolání proti platebnímu výměru namítla, že došlo k předání díla a předložila předávací protokoly s odběrateli. Žalovaný navržené důkazy provedl a dospěl k názoru, že jsou nevěrohodné. Tento závěr dostatečně zdůvodnil tím, že předávací protokoly jsou podepsány mezi osobami spolu spojenými, je nevěrohodné, že by se o nich žalobkyně dozvěděla až při podání odvolání proti platebnímu výměru, nebyly doloženy jakékoliv jiné skutečnosti, které by potvrdzovaly předání, tj. např. převod smluv na zajištění dodávek nezbytných energií a služeb spojených s užíváním bytu. K nevěrohodnosti přispívá i jednání jednotlivých aktérů smluv, kteří vůči sobě i přes dlouhé prodlení neuplatňovali žádné sankce sjednané ve smlouvách. S posouzením těchto skutečností se soud taktéž ztotožňuje.
49. Žalobkyně měla dostatečný prostor, aby navrhla důkazy k prokázání svých tvrzení. Žádné další skutečnosti však netvrdila, ani nenavrhla další důkazní prostředky.
50. Ani tyto žalobkyniny námitky proto nejsou důvodné.

VII. Závěr a náklady řízení

51. Soud shrnuje, že finanční orgány dostatečně zjistily skutkový stav a správně jej posoudily, řádně aplikovaly ustanovení ZDPH a dostatečně podložily a odůvodnily své pochybnosti o předání a převzetí bytových jednotek. Žalobní námitky nejsou důvodné, proto soud žalobu zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
52. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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.

Praha 14. září 2022

Mgr. Marek Bedřich, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.