



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., ve věci

žalobce: **APARTMÁNY DM s.r.o.**
sídlem Rakovecká 1335/13, 635 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2022, č. j. 11208/22/5200-11434-713159,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj –

dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, ze dne 24. 6. 2019, č. j. 3325120/19/3004-51521-710129.

2. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 579 850 Kč a současně podle § 251 odst. 3 daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 315 970 Kč.

II. Vyjádření účastníků

3. Žalobce v podané žalobě brojil v první části proti závěru ohledně prodeje dvou jednotek osobám spojeným za nižší kupní cenu bez ekonomického opodstatnění s tím, že oba apartmány byly prodávány v rozestavěném stavu před dokončením (podle žalobce předmět převodu dle smlouvy nezahrnoval povrchové úpravy stěn, vnitřní omítky, podlahy, vnitřní dveře, obklady a dlažby a zařizovací a sanitární předměty), tj. v nesrovnatelném stavu oproti ostatní jednotkám.
4. V druhé části nesouhlasil s právním hodnocením daňových účinků odstoupení od kupních smluv. Podle žalobce došlo k odstoupení od smluv s účinky *ex tunc* a žalovaný měl s účinky *ex tunc* v roce 2017 snížit základ daně o 8 111 571 Kč, tj. o rozdíl mezi cenou, za kterou byly apartmány prodány spojeným osobám v roce 2017, a jím zjištěnou cenou obvyklou, nikoliv s účinky *ex nunc* v roce 2019, kdy ke zrušení smluv došlo.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. K první námitce odkázal na skutková zjištění správce daně s tím, že žalobce neprokázal, že by se předmětné apartmány předané spojeným osobám v listopadu 2017 nacházely ve fázi hrubé stavby. Pokud jde o druhou námitku, žalovaný uvedl, že ve zdaňovacím období 2017 byly smlouvy o převodu jednotek platné, a proto je měl žalobce do účetnictví roku 2017 zahrnout, i kdyby v některém z následných zdaňovacích období došlo ke změně. V případě odstoupení od smluv měl žalobce změnu zahrnout do zdaňovacího období, ve kterém ke změně došlo.

III. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl za podmínek § 51 s. ř. s.
7. Žaloba není důvodná.

Rozdíl v kupní ceně osobám spojeným oproti nespojeným

8. Při posouzení rozdílu v kupní ceně vycházel soud z toho, že mezi stranami není sporná otázka, že žalobce a kupující pan P. a zároveň kupující paní V. jsou osobami spojenými. Sporné je pouze to, zda žalobce prokázal stav prodávaných jednotek, kterým odůvodňoval jejich prodej za nižší kupní cenu, než za jakou byly ostatní jednotky prodány dalším kupujícím.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

9. Soud souhlasí se žalovaným a správcem daně, že žalobce své důkazní břemeno neunesl.
10. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností (v rámci daňové kontroly) ze dne 12. 12. 2018, č. j. 1741447/18/2811-00560-603104, až poté, co došlo k základnímu zjištění skutkového stavu. Soud se ztotožňuje se správcem daně, že obsah správního spisu byl dostatečným podkladem pro jeho pochybnosti a vydání výzvy k jejich odstranění. Ze shromážděných prostředků vyplýval dostatečně zdůvodněný rozdíl v kupních cenách. Pokud jde o pochybnosti správce daně, ty jsou dostatečně odůvodněny kolaudačním rozhodnutím, prohlášením vlastníka, fakturou společnosti KALÁB – stavební firma, s.r.o., a jejich rozporem s předávacími protokoly a smlouvami s panem P. a paní V. Tyto důkazní prostředky ve svém souhrnu skutečně vyvolávají pochybnosti o stavu předávaných jednotek v okamžiku jejich prodeje.
11. Podmínkou kolaudačního souhlasu je, že kolaudovaná jednotka nevykazuje zjevné nedostatky a nedodělky a je způsobilá užívání. Z kolaudačního souhlasu vyplývá, že stavba obsahovala apartmány každý s koupelnou a WC nebo sprchovým koutem a umyvadlem a že v rámci kontrolní prohlídky bylo zjištěno provedení stavby v souladu s projektovou dokumentací a dokončení stavby bez zjevných nedostatků, nedodělků a závad bránících bezpečnému užívání stavby. Z prohlášení vlastníka vyplývá popis jednotlivých apartmánů pro účely vkladu do katastru nemovitostí, vč. podlahových krytin, vnitřních dveří, veškeré instalace, nášlapných vrstev podlah, vybavení koupelny a WC. Konečně z faktury společnosti KALÁB – stavební firma, s.r.o., vyplývá dodání závěsných klozetů, vč. montáže, montáž umyvadel, sprchových mís a vaniček, odsavačů par, dřezových baterií a dalších zařizovacích předmětů v počtu, který odpovídal dodání do *všech* apartmánů.
12. Důkazní prostředky předložené žalobcem nijak nedokladovaly prodej obou jednotek za výrazně nižší ceny, než byly ceny obvyklé.
13. V rámci žaloby se žalobce fakticky dovolává pouze obsahu kupních smluv a zpochybňuje dostatečnost kolaudačního souhlasu pro závěry správce daně. Soud připomíná, že kolaudační souhlas by jedním, nikoliv jediným důkazním prostředkem, kterým správce daně odůvodnil výzvu k odstranění pochybností. Na ostatní důkazní prostředky žalobce v podané žalobě nijak nereaguje.
14. Samotný odkaz na kupní smlouvu nemůže být dostatečný, neboť právě rozpor v popisu předmětu kupní smlouvy s ostatními důkazními prostředky vedl k vydání předmětné výzvy. Tento rozpor nemohly odstranit ani žalobcem předložené znalecké posudky, neboť byly zpracovány na základě prohlídky a zaměření v roce 2018, tedy znalec nemohl na vlastní oči vidět stav nemovitostí v době prodeje. Ke stanovení ceny tak byly využity údaje sdělené objednatelem, tj. údaje totožné s předmětnými smlouvami. Stav nemovitostí ve shodě s popisem předmětu kupní smlouvy neprokázaly ani svědecké výpovědi.
15. Pan P. vypověděl, co bylo nutné pro kolaudaci (mj. vnitřní omítky, záchod, umyvadlo) a apartmán byl zhotoven do té míry, že byl zkolaudovatelný. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že jeho výpověď neprokázala, že by se dotčené jednotky nacházely v jiném stavu než zbylé, a že jeho výpověď odporovala tvrzení žalobce, že v jednotkách nebyly vnitřní omítky a sanitární vybavení. Pan V. vypověděl, že v jednotce jeho sestry nebylo nic kromě toalety, umyvadel, vnitřních omítek, vstupních dveří a dveří na WC, což, jak správně uvedl žalovaný, opět odporuje tvrzení žalobce. Obě výpovědi byly nicméně rozporné v otázce existence terénních uprav a parkoviště, výpověď pana P. byla podložena fotografiemi, které ale vyvracely výpověď pana V. s ohledem na termín zahájení prací na jednotce paní V. Pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

jde o výpověď paní G., ta dotčené apartmány nepředávala ani k užívání ani k zaměření, tudíž její výpověď nemohla osvědčit stav jednotek v době předání jednotek.

Odstoupení od kupních smluv pro neuhrazení kupní ceny

16. V části žaloby, která se týkala daňových důsledků odstoupení od kupních smluv, odkazoval žalobce na § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a § 23 odst. 1 a 10 zákona o daních z příjmů s tím, že zvláštním předpisem v případě odstoupení od smlouvy může být zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. O odstoupení s účinky *ex tunc* se s ohledem na § 3 odst. 3 zákona o účetnictví má dle žalobce účtovat v nyní projednávané věci v roce 2019, nicméně daňové účinky podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů měl žalovaný vázat k roku 2017, nikoliv *ex nunc* k roku 2019, neboť zákon o daních z příjmů na rozdíl od zákona o účetnictví neobsahuje dovětek „*nebo v období, v němž účetní případy vyšly najevo.*“
17. Soud nemá za to, že by žalovaný postupoval věcně nesprávně. V nyní projednávané věci je mezi žalobcem a žalovanými spor o to, ke kterému zdaňovacímu období vztáhnout účinky odstoupení od smlouvy. Žalobce rozlišuje mezi odstoupením od smlouvy s účinky *ex tunc* a *ex nunc*, naopak žalovaný, který vycházel taktéž z § 3 zákona o účetnictví a § 23 zákona o daních z příjmů, se řídil pokynem Generálního finančního ředitelství D-22, který ve výkladu k § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů v bodu 4. písm. d) mezi účinky odstoupení od smlouvy nerozlišuje a konstatuje: „*Pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na odstoupení od smlouvy datum zrušení smlouvy.*“
18. Daňovými dopady soukromoprávních skutečností s účinky *ex tunc* se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013-84, ten podle názoru zdejšího soudu nicméně není pro věc zcela relevantní, neboť se zabýval otázkou důsledků absolutní neplatnosti právních jednání. Dokonce ve smyslu uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu by závěry žalovaného nemohly bez dalšího obstát, neboť Nejvyšší správní soud uvedl, „*že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou.*“ Jinými slovy, pokud by žalovaný vycházel toliko z uvedeného rozsudku, musel by se zabývat otázkou, zda došlo k vrácení uskutečněných plnění.
19. Otázka odstoupení od smlouvy, byť s účinky *ex tunc*, však není z daňového pohledu shodná s důsledky absolutně neplatných právních úkonů. Odstoupení od smlouvy s účinky *ex tunc* i absolutní neplatnost právního jednání sice způsobují zánik právního jednání od okamžiku jeho vzniku, nicméně k odstoupení od smlouvy je třeba úkonu jedné ze stran, zatímco absolutní neplatnost právního jednání nastává *ex lege* a orgány aplikující právo jsou povinny k ní z úřední činnosti přihlížet. Jinými slovy, absolutně neplatná smlouva o převodu nemovitosti nezaloží vlastnické právo a katastrální úřad takový převod nemá zapsat do katastru nemovitostí, oproti tomu v případě odstoupení od smlouvy je možné, že ke vkladu vlastnického práva k nemovitosti může dojít, neboť k odstoupení od smlouvy dojde až po

zápisu vkladu, který nemá katastrální úřad důvod odmítnout, neboť právní jednání samo o sobě nevykazovalo vady absolutní neplatnosti.

20. Důsledky odstoupení od smlouvy lze proto srovnat spíše s důsledky, které vyvolává plnění z právního důvodu, který později odpadl (bezdůvodné obohacení). Ve věci bezdůvodného obohacení navázal Nejvyšší správní soud na citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 11/2013 v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 7 Afs 359/2021-54, ve kterém uvedl: „[27] *Judikatura Nejvyššího správního soudu k daňovým důsledkům absolutní neplatnosti soukromoprávních úkonů přitom vychází z toho, že i absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností plnohodnotné daňověprávní účinky. Ostatně i § 1 odst. 1 NOZ výslovně stanoví, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného. Podle ustálené judikatury pak platí, že nevyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu konkrétní povahy (např. možnost uplatnit odpisy hmotného majetku je podmíněna existencí vlastnického práva), je pro oblast daňovou rozhodná ekonomická logika. Pokud tedy předmětné plnění fakticky existovalo (bylo realizováno), projevilo se v majetkové sféře daňového subjektu (mělo dopady do majetkové reality zúčastněných stran) a zúčastněné strany se chovají tak, jako by právní úkon byl bezvadný (či jej zpětně „legalizují“), zpravidla se toto plnění odrazí také v daňové oblasti. Pokud naopak strany absolutně neplatného právního jednání neplatnost reflektují (plnění nebude poskytnuto, bude vráceno, či bude jinak obnoven stav, jako by plnění nikdy nebylo), účinky tohoto jednání do daňové oblasti nezasáhnou (viz rozsudek zdejšího soudu č. j. 1 Afs 11/2013-84, a tam citovanou judikaturu).*

[28] Příklad-li judikatura možnost vzniku daňově relevantního příjmu u plnění, které bylo poskytnuto na základě absolutně neplatného právního úkonu, tedy bylo poskytnuto v podstatě bez právního důvodu, tím spíše je třeba nahlížet jako na daňově relevantní příjem na plnění, které bylo poskytnuto na základě vykonatelného pravomocného právního titulu, který byl zrušen teprve poté, co bylo plnění poskytnuto, a na něž civilní soudy nahlíží jako na plnění z právního důvodu, který později odpadl. Na příjemce tohoto plnění totiž bylo po určitou dobu (od právní moci vykonatelného rozsudku do jeho zrušení) legitimně nahlíženo nejen jako na ekonomického, ale dokonce i jako na právního vlastníka daného plnění, byť se nakonec ukázalo, že tímto z hlediska hmotného práva být neměl. Taková situace je z právního i daňového hlediska daleko více podobná tomu, když daňový subjekt např. odstoupí od smlouvy s účinky ex tunc. Po určitou dobu totiž tento daňový subjekt disponoval předmětem plnění zcela oprávněně, a v obecné rovině tak toto plnění fakticky i právně zvyšovalo jeho majetkovou sféru a on s ním mohl bez jakýchkoliv omezení nakládat. V těchto případech je tedy třeba z daňového pohledu obecně daleko více klást důraz na fakticitu stavu trvajících na základě ještě účinného právního titulu, tedy respektovat faktický průběh událostí a vliv daného plnění na majetkovou sféru daňového subjektu. Pokud se následně ukáže, že tento faktický stav založený účinným právním titulem neodpovídá objektivnímu stavu hmotněprávnímu, pak nelze toto ex post zjištění (následnou událost) promítat zpětně formou opravy (dodatečného daňového priznání) skutečností ve zdaňovacím období, v němž fakticita plnění nastala a dále nerušeně trvala. Tento závěr má své opodstatnění především v tom, že existence předmětu daně z příjmů je nahlížena optikou jednotlivých zdaňovacích období. Pokud v určitém zdaňovacím období fakticky vzniklo plnění na základě tehdy zcela relevantního právního titulu (zde navíc pravomocného rozhodnutí soudu), je případné budoucí zrušení tohoto právního titulu (cestou mimořádných opravných prostředků) z podstaty věci optikou „původního“ zdaňovacího období zcela nejistou událostí. V okamžiku, který je relevantní pro stanovení daně za příslušné zdaňovací období, je tedy takové plnění neodlišitelné od ostatních příjmů, které jsou

předmětem této daně. Odpadnutí právního důvodu tohoto plnění, k němuž dojde ex post (v jiném zdaňovacím období) nelze v rozhodnou dobu předjímat ani s ním jakkoliv počítat. Zde je dán rozdíl od absolutní neplatnosti právního jednání, jejímiž dopady se zabývala judikatura uváděná účastníky řízení. K té jsou všechny orgány veřejné moci povinny přihlídnout z úřední povinnosti a není jakkoliv závislá na jednání stran či jiných vnějších událostech (podání mimořádného opravného prostředku, zrušení smlouvy s účinky ex tunc, naplnění rozvazovací podmínky atd.).

[29] V případě plnění na základě právního důvodu, který později odpadl (což je situace, která podle civilních soudů nastala v posuzované věci), je tedy z hlediska posouzení vzniku daňové relevantního příjmu rozhodné, že plnění bylo poskytnuto na základě existujícího, účinného právního titulu a že v dobu rozhodnou z hlediska stanovení předmětu daně a daně bylo na daňový subjekt nahlíženo nejen jako na ekonomického, ale i jako na právního vlastníka tohoto plnění a on se takto k plnění mohl v rozhodnou dobu legitimně chovat (dále s ním disponovat, investovat, zpracovat, konzumovat, brát z něj požitky atd.).

[30] Došlo-li tedy k odpadnutí právního důvodu poté, co již bylo plněno a plnění oprávněně drženo, nebude zpravidla možné s ohledem na výše uvedené tuto událost zpětně reflektovat prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za období, v němž bylo plnění drženo v souladu s tehdy relevantním právním titulem. Jak trefně uvedl stěžovatel, v takovém případě nedošlo ke změně fakticity daného období, která by mohla být zrcadlena prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Zpětné reflektování této následné události si lze představit tehdy, jestliže by nenastala fakticita popsaná výše, tedy že dotčený daňový subjekt by ve skutečnosti neobdržel dané plnění a nenakládal s ním jako by byl jeho právním a ekonomickým vlastníkem, tedy že by toto plnění neovlivnilo jeho ekonomickou sféru (v podstatě že se jednalo o neexistující, zdánlivý příjem, viz dále). Pro podání dodatečného daňového přiznání však nebude zpravidla postačovat, aby si strany po odpadnutí právního důvodu pouze konsenzuálně navzájem vrátily, co bylo plněno. Je tomu tak proto, že se po dobu účinnosti právního titulu oprávněně nacházely v pozici právních a ekonomických vlastníků plnění, z čehož lze usuzovat na to, že se podle toho rovněž chovaly.“

21. Jakkoliv se citovaný rozsudek týkal plnění z důvodu, který následně odpadl, Nejvyšší správní soud uvedenou situaci připodobňuje právě k odstoupení od smlouvy s účinky *ex tunc*. Není tedy důvod aplikovat na nyní posuzovanou věc jiná východiska, než ze kterých vyšel Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí.
22. Pro posouzení daňových účinků odstoupení od kupních smluv v nyní projednávané věci je proto podstatné, zda plnění z kupních smluv proběhlo ve zdaňovacím období roku 2017, zda bylo poskytnuto na základě existujícího, účinného právního titulu a zda v dobu rozhodnou z hlediska stanovení předmětu daně a daně (opět zdaňovací období roku 2017) bylo na kupující nahlíženo nejen jako na ekonomické, ale i jako na právní vlastníky dotčených apartmánů a oni se takto k plnění mohli v rozhodnou dobu legitimně chovat (dále s ním disponovat, investovat, zpracovat, konzumovat, brát z něj požitky atd.).
23. Z obsahu správního spisu plyne, že v posuzované věci nastaly všechny uvedené podmínky *facticity plnění* ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Samotné kupní smlouvy ani kupující prodávající nezpochybnili (je pouze tvrzeno jejich porušení), pan P. i paní V. byli zapsáni jako vlastníci nemovitostí do katastru nemovitostí a na obou apartmánech prováděli dokončovací práce, tj. jak právně, tak i věcně se chovali jako vlastníci obou nemovitostí.
24. K odstoupení od kupních smluv došlo poté, co již bylo plněno a plnění oprávněně drženo. Po dobu účinnosti právního titulu se kupující oprávněně nacházeli v pozici právních

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

a ekonomických vlastníků plnění a podle toho se rovněž chovali. Odstoupení od smlouvy proto není možné zpětně reflektovat ve zdaňovací období, ve kterém bylo plnění drženo v souladu s tehdy relevantním právním titulem.

25. Ani druhá žalobní námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na vše shora uvedené soud shledal podanou žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 26. března 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu