



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové 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 ze dne 12. 5. 2021 č. j. 14574/21/5300-22442-712448

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobkyně se na soud obrátila, protože nesouhlasí s tím, že jí Specializovaný finanční úřad platebním výměrem č. j. 184598/18/4200-13781-106685, ze dne 27. 11. 2018 doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc duben 2018 ve výši 7 715 920 Kč. Správce daně neuznal oprávněnost žalobkyní provedených oprav základu a výše daně. V záhlaví tohoto rozsudku označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru.
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 žalobkyně ke změně obchodní firmy z původní „CENTRAL GROUP uzavřený investiční fond II. a.s.“ na „CENTRAL GROUP 74. investiční a. s.“.

II.

Obsah žaloby a související vyjádření

4. V podané žalobě žalobkyně namítá, že rozhodnutí obou správních orgánů je založeno na účelových předpokladech, které mají vyvrátit aplikaci § 42 odst. 6 písm. a) ZDPH. Prvoinstanční orgán nejprve přichází z tezí, že nikdy nedošlo k předání celého díla, na což navazuje žalovaný dalším tvrzením, že k uzavření smluv o dílo nikdy nedošlo a fakticky se jednalo o koupi. Tyto své teze však žalovaný zdůvodňuje zcela nelogickými závěry, případně přímo nepravdivě. Typickou ukázkou je argumentace obsažená v bodě 31 rozhodnutí o odvolání, kde konstruuje žalovaný tezi o tom, že žalobkyně prováděla výstavbu bytů do svého vlastnictví za účelem jejich dalšího prodeje, neboť v roce 2016 tyto dokončil a stal se jejich vlastníkem (zjevně prvním zapsaným vlastníkem). Žalovaný zde předvádí trestuhodné nepochopení procesu vytváření vlastnictví k jednotkám. To by se dalo i omluvit, pokud by z takových nesmyslných závěrů nevyvozoval ovšem esenciální předpoklady pro své rozhodnutí. Byty (jednotky) jsou specifické vtom, že na rozdíl od jiných nemovitostí i dalších věcí nevznikají fyzickým vytvořením, ale vznikají právně prohlášením vlastníka. Skutečnost, že si žalobkyně až do prohlášení vlastníka (na které chce mít absolutní vliv) ponechává ve svém vlastnictví pozemek i dílo na něm vzniklé je jen logickým důsledkem této situace, nikoliv důkazem toho, že žalobkyně předstírala uzavření díla, ačkoliv reálně chtěla uzavřít kupní smlouvu. Je nepochybné, že uzavřené smlouvy jsou smlouvami o dílo. Je zde vymezeno dílo, cena za dílo, povinnost zhotovitele dílo na svůj náklad a nebezpečí zhotovit, i povinnost objednatele dílo převzít. V době uzavření smlouvy věc neexistuje, konkrétní jednotka se buduje právě na základě smlouvy. Skutečnost, že zhotovením díla nepřechází na objednatele vlastnictví k dílu, odpovídá skutečnosti, že jednotka právně neexistuje, a to ani v době svého dokončení. Jednotka totiž vzniká právně až prohlášením

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

vlastníka a jeho zápisem do katastru nemovitostí a jelikož je jednotka součástí velké stavby, není možné konstruovat pro jednotku specifický režim vlastnictví objednatele, ale až do prohlášení vlastníka je nezbytné mít jednotné vlastnictví (při mnohosti vlastníků by nemuselo dojít k dohodě o všech podmínkách specifikovaných v prohlášení vlastníka). Následné uzavření kupní smlouvy proto bylo jen formálním aktem, jehož prostřednictvím pouze došlo k přechodu vlastnického práva. To podstatné ovšem bylo řešeno v smlouvě o dílo (cena, specifikace díla, termíny, kdy bude dokončeno dílo, práva a povinnosti stran). Mezi smlouvou o dílo a kupní smlouvou tak byl vztah podstatného a doplňkového. Takový postup není právně zakázán.

5. Dále žalobkyně konstatuje, že ve své praxi tento smluvní typ (dílo) používala několik let (nejméně v letech 2010 až 2014), protože nebylo možné před přijetím nového občanského zákoníku uzavírat (dle judikatury Nejvyššího soudu - např. 28 Cdo 859/2002) smlouvy o smlouvě budoucí dříve, než budou jednotky vymezeny prohlášením vlastníka. Jelikož však s klienty uzavírá kontrakty často dříve, než jsou jednotky vymezeny a někteří klienti (jako například v tomto případě) mají také specifické požadavky na tyto jednotky, uzavírají se smlouvy o dílo podobně, jako se takovým typem smluv realizuje výstavba jiné nemovitosti (například rodinného domu). Jestliže lze dílem vytvořit stavbu domu, není vůbec jasné, proč si žalovaný myslí, že nelze prostřednictvím díla vystavět bytové jednotky. Dle mínění žalobkyně tak došlo k platnému uzavření smlouvy o dílo, toto dílo bylo předáno (dokládáno předávacími protokoly, je možné také doložit svědeckými výpověďmi) nicméně později 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 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla, a to v případě, že byla poskytována dílčí plnění.
6. Žalobkyně se domnívá, že i v případě, kdyby došlo k posouzení smluvního vztahu jako budoucí koupě nemovitosti, pak i v takovém případě se musí aplikovat § 42 odst. 5 ZDPH a opravu lze provést po dobu 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém, vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Lhůtu pro provedení opravy je dle logiky a systematiky předmětného ustanovení třeba kalkulovat od okamžiku uskutečněného zdanitelného plnění. S logikou opravy základu daně nastíněnou žalovaným totiž nelze souhlasit, jelikož ustanovení ZDPH nijak nerozlišují pro kalkulaci lhůty to, zda záloha byla přijata ve 100% výši či naopak v nižší výši. Jinými slovy, pokud by dle výkladu žalovaného bylo hrazeno zálohou např. 60 % ceny a při uskutečnění plnění zbývajících 40 %, byla by oprava možná pouze u 40 % celkového plnění, které by byly doplácněny k okamžiku jeho uskutečnění. Pro tyto případy by však naopak nemělo být podstatné, kolik procent tvořila platba předem a kolik při uskutečnění plnění, jelikož v daném případě ZDPH vždy stanoví, resp. zamýšlí stanovit, běh lhůty od okamžiku uskutečnění původního zdanitelného plnění, aniž by nijak výslovně stanovil, že opravu již nelze provést ze záloh přijatých před uplynutím lhůty 3 let.
7. Jako poměrně nehorázné vnímá žalobkyně závěry žalovaného ohledně věrohodnosti předávacích protokolů. V argumentaci žalovaného nelze nalézt nic, co by takovou nevěrohodnost prokazovalo. Konstatování takové nevěrohodnosti představuje toliko subjektivní hodnocení žalovaného založené na jednom vyjádření, které neodpovídalo skutečnosti. Vyjádření činila jiná organizační složka, než která předání jednotek zajišťovala a právě skutečnost, že klientem je v tomto případě předseda představenstva znamenala, že se nepostupovalo zcela standardně a protokolace se neobjevila v evidenčních záznamech, ze Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

kterých čerpají ti, kdo vyjádření připravovali. To však neznamená, že k předání nedošlo. Předání dosvědčují nejen originály listin, ale i možné výpovědi tehdejších aktérů předání. Žalovaný nemůže zpochybňovat listinné důkazy jen na základě toho, jak sám uvažuje o tom, jak by se ve vztahu ke správě daní choval (fakticky presumuje nějaké podvodné jednání do každického úkonu daňového subjektu). Zcela také opomíjí, že daňový subjekt odvedl daň 2x za jednu a tu stejnou bytovou jednotku. Stát tedy v tomto případě o žádnou daň nepřišel. Při následném prodeji jednotek dalším klientům došlo k řádnému odvedení daně z přidané hodnoty.

8. Žalobkyně navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí obou stupňů a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
9. Žalovaný ve vyjádření k obsahu žaloby popírá oprávněnost žaloby a argumentuje obdobně jako v napadeném rozhodnutí a navrhuje zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

10. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
11. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, protože žádná ze stran s takovým postupem nevyjádřila nesouhlas.
12. Žaloba není důvodná.
13. 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. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že obsahem smluvního závazku mezi žalobkyní a jejími odběrateli byla povinnost uzavření kupní smlouvy. Předmětem koupě měly být bytové jednotky, přičemž kupní smlouvy měly být uzavřeny na základě výzvy kterékoli ze smluvních stran navazující dokončení bytové jednotky, nejpozději však dne 30. 6. 2017. Z předmětných smluv je nepochybně patrné, že titulem pro převod vlastnického práva k jednotkám v nich specifikovaných mají být právě kupní smlouvy, k jejichž uzavření se obě smluvní strany k určitému datu zavázaly. V tomto ohledu je možné připomenout, že podle § 2587 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, se dílem rozumí zhotovení určité věci, pokud nespadá pod kupní smlouvu.
14. Soud se naopak neztotožňuje s názorem žalobkyně o specifičnosti vzniku (bytových) jednotek, ke kterému nedochází jejich vytvořením, ale až prohlášením vlastníka. Dle § 1163 občanského zákoníku platí, že zavázaly-li se k tomu strany v souvislosti se stavbou domu nebo jeho změnou, vznikne jednotka výstavbou, pokud je dům alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí a byt je uzavřen obvodovými stěnami. Teprve pokud taková dohoda neexistuje, přichází v úvahu vznik jednotek zápisem do veřejného seznamu prohlášením vlastníka o rozdělení práva k domu a pozemku na vlastnické právo k jednotkám podle § 1164 občanského zákoníku. Smluvní konstrukt vytvořený žalobkyní odpovídal provádění výstavby bytů do jeho výlučného vlastnictví za účelem jejich následného prodeje. Tomu odpovídá i to, že žalobkyně svůj postup vysvětluje záměrem ponechat si nad prohlášením vlastníka absolutní

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

kontrolu. Tím je popřena i argumentace žalobkyně rozsudkem Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 859/2002, neboť na sklonku roku 2014 při konstrukci svých smluvních vztahů nemůže žalobkyně vycházet z již takřka rok zrušené právní úpravy vlastnictví bytových jednotek. Lze shrnout, že žalobkyně provedla výstavbu bytových jednotek do svého vlastnictví, přičemž teprve následně měla přistoupit k jejich prodeji na základě kupní smlouvy, jejíž uzavření předpokládaly všechny nyní posuzované „smlouvy o dílo“.

15. Správný je i závěr finančních orgánů o uplynutí lhůty pro opravu základu a výše daně.
16. 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.*
17. 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 vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.*
18. 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 plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo [písm. e)].*
19. 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.*
20. Pokud tedy žalobkyně přijala úplatu, tj. celou kupní cenu, dne 12. 12. 2014, vznikla jí povinnost v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH přiznat daň k tomuto dni, neboť den přijetí úpravy 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. 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.
21. 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 konce prosince 2014.
22. 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.*
23. 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

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 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).

24. 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.
25. Ani tyto žalobkyniny námitky proto nejsou důvodné.
26. Pokud se žalobkyně ohrazuje proti hodnocení předávacích protokolů žalovaným, žalovaný se této otázce podrobně věnoval zejména v bodě 33 rozhodnutí o odvolání, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně tvrzené přenechání bytových jednotek do užívání svých odběrateli (tedy uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 2 ZDPH) neprokázala. Žalovaný tak učinil na základě provedeného dokazování. Žalovaný vyšel z toho, že zmíněné předávací protokoly doložila žalobkyně až ke svému odvolání, a to přestože ve svém vyjádření ze dne 4. 6. 2018 k pochybnostem správce daně uvedla, že kupní smlouvy uzavřeny nebyly a nebyly sepsány ani žádné předávací protokoly. Žalovaný vysvětlil, že žalobkyně a její odběratel byly spojenými osobami, a proto považoval za nepravděpodobné, že by žalobkyně existenci předávacích protokolů zjistila až v době podání odvolání. Žalovaný v rámci dokazování dále zjistil, že nedošlo k převodu smluv na zajištění dodávek nezbytných energií a služeb spojených s užíváním bytových jednotek na odběratele žalobkyně a nikdy nebyly uzavřeny ani kupní smlouvy na předmětné bytové jednotky, jak předpokládaly smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a jejím odběratelem, ani nedošlo k podání návrhu na zápis vlastnického práva odběratele k bytovým jednotkám do katastru nemovitostí. Reálné uskutečnění dané transakce nevyplývalo ani z kontrolních hlášení dotčených subjektů. Nebyly pak uplatněny ani smluvní sankce vyplývající z ujednání mezi žalobkyní a jejím odběratelem, ačkoli mělo

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

k předání díla dojit až takřka rok a půl po datu předpokládaném v jimi uzavřených smlouvách.

27. Právě shrnutou úvahu žalovaného považuje soud za logickou, racionální, věcně soudržnou a mající oporu v dokazování, které žalovaný provedl. Nadto žalobkyně kromě obecných výhrad uplatněných za použití citově podbarvených výrazů nepřinesla žádnou konkrétní protiargumentaci, kterou by předmětnou úvahu žalovaného vyvracela a vyvrátila.
28. Proto ani závěrečné námitky nemohou být důvodné.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

29. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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). Případně-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 27. října 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.