



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. V. T.**, zastoupený JUDr. Oktaviánem Kociánem, advokátem sídlem náměstí Svobody 12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2018, č. j. 12869/18/5300-21443-701707, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2020, č. j. 30 Af 43/2018 - 44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2020, č. j. 30 Af 43/2018 – 44, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2018, č. j. 12869/18/5300-21443-701707, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku 20 342 Kč, k rukám zástupce žalobce – JUDr. Oktaviána Kociána, advokáta se sídlem náměstí Svobody 12, Brno.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 3. 2017, č. j. 625998/17/3304/50522-712170 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 ve výši 1 834 968 Kč a uložena povinnost uhradit penále 366 993 Kč.

[3] Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru bylo kontrolní zjištění, že stěžovatel v rozporu s § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), nepřiznal a nezaplatil daň z přidané hodnoty z přijaté úplaty (kupní cena nemovitosti a movitých věcí podle kupní smlouvy).

[4] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve zrekapituloval zjištěný skutkový stav. Vyšel z toho, že dne 14. 12. 2015 uzavřel stěžovatel v pozici prodávajícího s Ing. L. P. a M. P., jako kupujícími, kupní smlouvu, jejímž předmětem byl prodej:

- jednotky č. X v budově č. p. X v K., která stojí na pozemku p. č. st. X v k. ú. K., a k ní přínáležejícího podílu na společných částech domu a pozemku o velikosti X, vše vedeno Katastrálním úřadem pro Zlínský kraj, Katastrální pracoviště Kroměříž pro obec a k. ú. K. na LV X
- spoluvlastnického podílu o velikosti $\frac{1}{2}$ k jednotce č. X v budově č. p. X v K. a k ní přínáležejícího podílu na společných částech domu a pozemku o velikosti X
- spoluvlastnického podílu o velikosti X k pozemku p. č. st. X v k. ú. K.
- podrobněji určeného vybavení předmětných nemovitostí.

[5] Krajský soud dále konstatoval obsah kupní smlouvy, s tím, že se smluvní strany dohodly, že kupní cena za převáděné nemovitosti činí 8 737 942 Kč bez DPH, tedy že s DPH činila kupní cena za převáděné nemovitosti 10 572 910 Kč. Dále se smluvní strany dohodly na kupní ceně za vybavení nemovitostí ve výši 300 000 Kč bez DPH (363 000 Kč s DPH). V čl. 4 smlouvy bylo ujednáno, že kupní cenu v celkové výši 10 935 910 Kč vč. DPH uhradí kupující do 7 pracovních dní od uzavření této smlouvy do advokátní úschovy JUDr. Oktaviána Kociána, když podrobnosti poskytnutí kupní ceny kupujícími, jakož i vyplacení kupní ceny prodávajícímu, upravuje „svěrenecká“ (pozn. - Nejvyšší správní soud se i dále v tomto rozsudku přidrží smluvními stranami zvoleného označení předmětné inomínátní smlouvy) smlouva uzavřená současně s touto smlouvou mezi prodávajícím, oběma kupujícími a advokátem JUDr. Oktaviánem Kociánem. Svěrenecká smlouva z 14. 12. 2015 obsahovala ujednání, že kupní smlouva tvoří přílohu této smlouvy a je její nedílnou součástí. Z čl. 2 svěrenecké smlouvy pak vyplývá, že se složitelé zavazují v termínu nejpozději do 5 dní od uzavření této svěrenecké smlouvy složit na zvláštní účet s názvem „advokátní úschova“, vedený na jméno advokáta, avšak určený výhradně pro prostředky třetích osob složených do advokátní úschovy, k úhradě ceny dle čl. 4 kupní smlouvy každý částku celkem ve výši 5 467 955 Kč. Advokát ve svěrenecké smlouvě prohlašuje, že přijme tuto částku do úschovy a složitelé že se tímto vzdávají ve prospěch advokáta svého dispozičního práva k takto složeným penězům po dobu, než nastane předvídaná skutečnost či uplyne doba pro ukončení úschovy. Advokát se zavazuje neprodleně po přijetí částky ve výši 10 935 910 Kč na účet úschovy vydat o přijetí peněz potvrzení zasílané složitelům a příjemci. V čl. II odst. 2 svěrenecké smlouvy je uvedeno, že

pokračování

složitelé dávají svolení a příkaz k tomu, aby po splnění podmínek uvedených níže v čl. III. této smlouvy byly peníze složené v částce 10 935 910 Kč do úschovy vyplaceny advokátem v souladu s touto smlouvou příjemci, složitelům a příslušnému finančnímu úřadu. V čl. III. jsou pak upraveny podmínky výplaty uvedené částky z úschovy a vydání listin z úschovy; je zde uvedeno, že složitelé dávají advokátovi pokyn, aby složenou částku ve výši 10 935 910 Kč vč. DPH vyplatil z úschovy příjemci tak, že:

- a) částku ve výši vyplatil 10 110 074 Kč bezhotovostním převodem na účet příjemce ve lhůtě do 7 dnů počítané ode dne předložení výpisu z katastru nemovitostí prokazujícího provedení vkladu podle kupní smlouvy,
- b) částku ve výši 437 436 Kč vyplatil z úschovy (správy majetku), a to ve lhůtě posledně citované na účet správce daně, a to jako daň z nabytí nemovité věci,
- c) částku ve výši 170 600 Kč vyplatil z úschovy (správy majetku) ve shora uvedené lhůtě na účet p. M. P. a
- d) částku ve výši 217 800 Kč vyplatil z úschovy (správy majetku), a to ve shora uvedené lhůtě na účet Ing. L. P.

Částky pod písmeny c) a d) měly představovat úhradu stěžovatelem aktuálně dlužné částky dle dohody o užívání společné věci uzavřené mezi stěžovatelem a kupujícími. V čl. IV. odst. 1 citované svěřenecké smlouvy je pak upraveno, že v případě pravomocného zamítnutí návrhu na vklad práva dle kupní smlouvy do katastru nemovitostí vrátí advokát do 7 následujících pracovních dnů celou složenou částku zpět složitelům. V čl. IV. odst. 3 je pak stanoveno, že pokud ve lhůtě do 31. 3. 2016 nedojde k tomu, že by byl advokát povinen dle této smlouvy vyplatit složené finanční prostředky dle čl. III. písm. a) této smlouvy, je advokát povinen dosud nevyplacené a složené finanční prostředky vrátit složitelům na bankovní účet, ze kterého byly na účet úschovy zaslány, nedohodnou-li se smluvní strany jinak.

[6] Při líčení obsahu správního spisu krajský soud dále vyzdvihl, že tytéž smluvní strany následně dne 18. 1. 2016 uzavřely téměř shodnou kupní smlouvu o převodu totožných nemovitostí i s vybavením. Podle zástupce stěžovatele tak učinily z důvodu, že původní kupní smlouva byla z pohledu katastrálního úřadu vadná (nebyla způsobilým podkladem pro vklad vlastnických práv do katastru nemovitostí); původní návrh na vklad byl dne 18. 1. 2016 vzat zpět. Taktéž byl dne 18. 1. 2016 mezi smluvními stranami svěřenecké smlouvy uzavřen dodatek ke svěřenecké smlouvě, podle něhož neměly být uložené prostředky vráceny složitelům, ale nově měly být použity jako prostředky složené na úhradu kupní ceny z nové kupní smlouvy, tedy ze smlouvy datované dnem 18. 1. 2016. Předmětné finanční prostředky zůstaly uloženy na úschovním účtu advokáta. Dodatek č. 1 ze dne 18. 1. 2016 ke svěřenecké smlouvě ve svém čl. 1 uváděl:

„1) složitelé, příjemce a svěřenecký správce uzavřeli dne 14. 12. 2015 Smlouvu o svěřenectví, na jejímž základě byla do úschovy svěřeneckého správce složena částka ve výši 10 935 910 Kč, a to jako kupní cena nemovitostí specifikovaných v čl. I. 1 Smlouvy o svěřenectví,

2) návrh na vklad kupní smlouvy ze dne 14. 12. 2015, jejímž předmětem byl prodej nemovitostí specifikovaných v čl. I.1 Smlouvy o svěřenectví, byl podáním ze dne 18. 1. 2016 vzat zpět a vkladové řízení vedené Katastrálním úřadem pro Zlínský kraj bylo

zastaveno. Složitelé a příjemce současně uzavřeli novou kupní smlouvu, jejímž předmětem jsou nemovitosti specifikované v čl. I.1 Smlouvy o svěřenectví,

3) smluvní strany za účelem vypořádání kupní ceny složené do úschovy svěřeneckého správce uzavírají tento dodatek, jímž ujednávají, že lhůta dle čl. IV.3 Smlouvy o svěřenectví se mění, a to tak, že ust. čl. IV.3 Smlouvy o svěřenectví nově zní takto: „3. V případě, že ve lhůtě do 31. 4. 2016 nedojde k tomu, že by byl advokát povinen dle této smlouvy vyplatit složené finanční prostředky dle čl. III odst. 1 písm. a) této smlouvy, je advokát povinen dosud nevyplacené a složené finanční prostředky vrátit složitelům na bankovní účet, ze kterého byly složené finanční prostředky zaslány na účet advokáta a současně jim vydal listiny uvedené v čl. II.3 písm. b) a c). Toto neplatí, dohodnou-li se smluvní strany jinak.“

4) ostatní ustanovení Smlouvy o svěřenectví se nemění a zůstávají v platnosti.“

[7] Krajský soud se na základě výše popsaných zjištění ztotožnil se závěrem žalovaného, že složení předmětných finančních prostředků za prodej nemovitostí na základě svěřenecké smlouvy ze dne 14. 12. 2015 bylo nutno posoudit jako úplatu za zdanitelné plnění ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. V obou kupních smlouvách bylo shodně stanoveno, že sjednaná kupní cena bude uhrazena kupujícími do 7 pracovních dnů od uzavření smlouvy do advokátní úschovy JUDr. Oktaviána Kociána, advokáta, přičemž podrobnosti poskytnutí kupní ceny kupujícími, jakož i vyplacení kupní ceny prodávajícímu, upravuje svěřenecká smlouva ze dne 14. 12. 2015, resp. její dodatek č. 1 ze dne 18. 1. 2016. Ohledně úhrady kupní ceny kupujícími tedy bylo podle krajského soudu ujednáno, že kupní cena bude uhrazena do advokátní úschovy JUDr. Oktaviána Kociána; ten se sice nestal jejich vlastníkem, ale vázala jej povinnost vydat při splnění podmínek finanční prostředky prodávajícímu, příp. je za splnění jiných podmínek vrátit kupujícím. Uložení peněžních prostředků do úschovy tak i podle jeho názoru představuje přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 věty první ZDPH.

[8] Krajský soud rovněž s odkazem na § 553 odst. 2 občanského zákoníku připomněl, že byl-li projev vůle mezi stranami dodatečně vyjasněn, nepřihlíží se k jeho vadě a hledí se, jako by tu bylo právní jednání od počátku. V rámci daňového řízení přitom vyplynulo jednoznačně najevo (a stěžovatel ani nerozporoval), že kupní smlouva ze dne 14. 12. 2015 obsahovala vady v označení podílů některých převáděných nemovitostí a pouze za účelem vyjasnění situace a odstranění těchto vad byla nahrazena opravenou kupní smlouvou ze dne 18. 1. 2016. Z tohoto důvodu nepřisvědčil žalobní námitce, že složení kupní ceny do advokátní úschovy na základě svěřenecké smlouvy ze dne 14. 12. 2015 nelze vztahovat ke kupní smlouvě ze dne 18. 1. 2016.

[9] Závěrem krajský soud podotkl, že podle judikatury správních soudů by ani absolutní neplatnost smlouvy nemusela mít vliv na daňovou povinnost, neboť ani absolutně neplatný soukromoprávní úkon ještě *a priori* neznamena, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180). Podle § 36 ZDPH je navíc základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, vč. částky na úhradu spotřební daně od osoby, kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II. a) Kasační stížnost

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve obecně odkázal na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Tvrdí tedy jednak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, jednak i vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit (za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost).

[11] Podle stěžovatele se krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal s žádnou z uplatněných žalobních námitek, resp. námitek uplatněných dříve v rámci správního řízení.

[12] Stěžovatel setrvává na názoru, že na zdanitelná plnění v případě převodu nemovitostí nelze aplikovat § 21 odst. 1 ZDPH, protože je zde speciální úprava v § 21 odst. 3 téhož zákona. Okamžik složení celé kupní ceny (10 935 910 Kč) na účet svěřeneckého správce tedy není zdanitelným plněním ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. I s odhlédnutím od speciální úpravy v § 21 odst. 3 ZDPH stěžovatel zdůrazňuje, že ani v kupní smlouvě, ani ve svěřenecké smlouvě nebyla obsažena dohoda o tom, že zaplacením kupní ceny dochází k uskutečnění zdanitelného plnění z důvodu „dodání zboží“. Kupní smlouva pouze konstatovala, že kupní cena za převáděné nemovitosti bude uhrazena do advokátní úschovy, aniž by bylo ujednáno, že tímto krokem bude i zaplacená.

[13] Dále stěžovatel namítá, že kupní smlouva ze dne 14. 12. 2015 nemohla vůbec nabýt platnosti a účinnosti, neboť její předmět byl specifikován „v rozporu s NOZ“ (proto také nemohla být vložena do katastru nemovitostí). Smlouva trpěla takovou vadou, kterou nebylo možno opravit ve smyslu § 553 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v rozhodném znění (dále jen „občanský zákoník“). S kupní smlouvou proto nebylo možné spojit jakékoli právní následky týkající se povinností smluvních stran ohledně daně z přidané hodnoty. Krajský soud se v napadeném rozsudku přidržel toliko judikátů týkajících se neplatnosti smlouvy o prodeji movité věci, které byly fakticky předány k užívání, či o neplatnosti smlouvy nájemní, kdy rovněž došlo k faktickému plnění z takové smlouvy. Naproti tomu v nyní posuzované věci nedošlo ani k převodu vlastnického práva ani k předání nemovitostí k užívání. Za nepřiléhavý považuje stěžovatel odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013 – 21, neboť nedošlo-li k převodu vlastnického práva, nemohla být vytvořena „přidaná hodnota“, kterou by bylo lze podrobit dani z přidané hodnoty.

[14] Stěžovatel tak má za to, že nelze dovozovat kontinuitu mezi svěřeneckou smlouvou ze dne 14. 12. 2015 a dodatkem č. 1 k této smlouvě (ze dne 18. 1. 2016), protože se jedná o novou svěřeneckou smlouvu, když předmět druhé kupní smlouvy (ze dne 18. 1. 2016)

nekoresponduje s předmětem první kupní smlouvy (ze dne 14. 12. 2015), přičemž první kupní smlouva by byla pro druhý svěřenecký závazkový vztah (založený zmíněným dodatkem č. 1) nepoužitelná. Nelze tedy spatřovat žádnou vazbu mezi smlouvami (kupní a svěřeneckou) ze dne 14. 12. 2015 na straně jedné, a smlouvami ze dne 18. 1. 2016 na straně druhé.

II. b) Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 21. 8. 2020, v němž uvedl, že předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je otázka, zda byl stěžovatel v předmětném zdaňovacím období povinen přiznat a odvést DPH z přijaté úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. Žalovaný se plně ztotožňuje s názorem a závěry vyplývajícími z napadeného rozsudku.

[16] V případě částky 10 935 910 Kč, která byla složena do úschovy v prosinci 2015, se jednalo o zálohu na plnění uskutečněné v roce 2016, ke kterému došlo v souladu s § 21 odst. 3 ZDPH dle kupní smlouvy ze dne 18. 1. 2016, na jejímž základě byl zapsán vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Tato částka tedy podléhala dani na výstupu podle § 21 odst. 1 ZDPH, a stěžovateli tak vznikla povinnost přiznat daň ve výši 1 834 968 Kč za prodej nemovité věci již v okamžiku, kdy mu byla úplata za prodej nemovitosti poskytnuta, tj. za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015. Ztotožňuje se tedy s názorem krajského soudu, že uložení peněžních prostředků do úschovy představuje přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 věty první ZDPH.

[17] Žalovaný podotýká, že stěžovatel vzal dne 18. 1. 2016 zpět návrh na vklad kupní smlouvy ze dne 14. 12. 2015 do katastru nemovitostí, neboť tato byla z pohledu jejího vkladu pro katastrální úřad vadná z důvodu formální chyby v přepočtu podílu na společných částech nemovité věci. Následně vznikla povinnost vrátit prostředky uložené v úschově, ale protože byla uzavřena kupní smlouva ze dne 18. 1. 2016 (tj. tentýž den kdy došlo ke zpětvzetí návrhu na vklad), nebyly tyto prostředky z úschovy vráceny zpět, ale byly použity jako prostředky složené na úhradu kupní ceny dle kupní smlouvy ze dne 18. 1. 2016. Kupní smlouva ze dne 14. 12. 2015 tedy byla vadná, a pro vyjasnění situace byla nahrazena opravenou kupní smlouvou ze dne 18. 1. 2016. Dle nové kupní smlouvy zůstal předmět smlouvy, její účastníci a také kupní cena stejná jako v kupní smlouvě ze dne 14. 12. 2015. Složením kupní ceny do úschovy dne 15. 12. 2015 došlo k úhradě plnění z kupní smlouvy ze dne 18. 1. 2016. Peněžní prostředky ve výši 10 935 910 Kč od kupujících, připsané na účet advokáta JUDr. Oktaviána Kociána, byly použity jako prostředky složené na úhradu plnění z kupní smlouvy ze dne 18. 1. 2016. Stěžovatel tak dne 15. 12. 2015 přijal úplatu, byť ke zdanitelnému plnění došlo až v následujícím roce. Na základě toho setrvává žalovaný na závěru, že složení finančních prostředků do úschovy dne 15. 12. 2015 souviselo s kupní smlouvou ze dne 18. 1. 2016 a bylo úhradou kupní ceny předmětné nemovité věci v celé její výši, včetně DPH. „Propojení“ mezi finančními prostředky a kupní smlouvou ze dne 18. 1. 2016 lze podle žalovaného spatřovat právě v dodatku č. 1 ke svěřenecké smlouvě. Žalovaný proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že pokud bylo plnění fakticky poskytnuto, vznikla plátcí, který je poskytl, povinnost přiznat a zaplatit DPH.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[18] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Úvodem Nejvyšší správní soud předeseílá, že v napadeném rozsudku ani v jemu předcházejícím řízení neshledal vady, ke kterým by měl přihlédnout i nad rámec uplatněných důvodů kasační stížnosti a jednotlivých kasačních námitek (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[21] V první řadě Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou stěžovatelovu námitku, že se krajský soud nevypořádal s žádnou ze vznesených žalobních námitek. Stěžovatelovy stručné žalobní námitky se prakticky zcela shodují s výše podanými námitkami kasačními a krajský soud se s nimi v odůvodnění napadeného rozsudku přehledně, adresně a srozumitelně vypořádal.

[22] Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je rozhodná v první řadě právní otázka, zda byl stěžovatel povinen přiznat daň z přidané hodnoty již ke dni 15. 12. 2015, kdy byla na účet svěřeneckého správce připsána částka odpovídající kupní ceně za stěžovatelem prodávaný soubor nemovitých a movitých věcí (zdanitelné plnění), a kdy tedy podle správce daně a žalovaného přijal stěžovatel úplatu za předmětné zdanitelné plnění ve smyslu § 21 odst. 1 věty první ZDPH.

[23] Podle § 21 odst. 1 věty první ZDPH platilo, že „[d]aň je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak.“ Úplatou se podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH rozumí „částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně“.

[24] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem správce daně a žalovaného, že složením částky odpovídající kupní ceně na účet svěřeneckého správce přijal stěžovatel úplatu za zdanitelné plnění. Nehledě na to, zda vůbec lze složení budoucí kupní ceny ve formě předmětu úschovy kvalifikovat jako úplatu za zdanitelné plnění ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH, je podstatným hlavně fakt, že předmětné finanční prostředky nepřijal dne 15. 12. 2015 stěžovatel, nýbrž třetí osoba (schovatel – „svěřenecký správce“). Nejvyšší správní soud považuje za zřejmé, že hovoří-li § 21 odst. 1 věty první ZDPH o „přijetí“ úplaty, rozumí se tím přijetí úplaty plátcem daně, tj. poskytovatelem zdanitelného plnění (stěžovatelem), a nikoli třetí osobou (schovatelem či svěřeneckým správcem), která není poskytovatelem zdanitelného plnění. Z pohledu schovatele totiž není předmět úschovy úplatou za zdanitelné plnění – schovatel není v intencích dodání nemovité věci příjemcem ani poskytovatelem tohoto zdanitelného plnění; je to pro něj pouze předmět úschovny (zde inominátní „svěřenecké“) smlouvy, k němuž má smluvně jednoznačně vymezená dispoziční oprávnění. Iniciálně tedy schovatel nepřijímá předmět úschovy jménem prodávajícího jakožto úplatu ve smyslu § 21 odst. 1 věty první ZDPH. Úplatou za zdanitelné plnění se předmět úschovy stává až tehdy, nastanou-li v souladu s příslušnými ujednáními svěřenecké smlouvy podmínky k tomu, aby jej schovatel vyplatil prodávajícímu (zde stěžovateli) jakožto kupní cenu. K přijetí úplaty za zdanitelné plnění pak dojde až v okamžiku, kdy předmět úschovy bude jakožto kupní cena schovatelem

skutečně vyplacen prodávajícímu (případně kdy schovatel s kupní cenou naloží dle jiných oprávněných pokynů prodávajícího – v nynějším případě šlo totiž také o zaslání menších částí kupní ceny jakožto úhrad jiných pohledávek kupujících za prodávajícím, dle ujednání obsažených ve svěřenecké smlouvě).

[25] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že obecně jsou zálohové platby v intencích § 21 odst. 1 věty první ZDPH a čl. 65 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ustáleně posuzovány jako úplata zda zdanitelné plnění, s jejímž přijetím se pojí vznik povinnosti poskytovatele zdanitelného plnění přiznat daň (resp. vznik daňové povinnosti). I pokud by však Nejvyšší správní soud odhlédl od určitých pochybností stran toho, zda vůbec lze složení kupní ceny do úschovy u třetí osoby kvalifikovat jako zálohovou platbu, musel by opět uzavřít, že v okamžiku složení kupní ceny do úschovy nelze hovořit o přijetí úplaty (zálohové platby) plátcem daně; stále by totiž platilo, že příjemcem je schovatel, nikoli poskytovatel zdanitelného plnění.

[26] Nejvyšší správní soud dodává, že pojem „přijetí úplaty za zdanitelné plnění poskytovatelem zdanitelného plnění“ je třeba vykládat nezávisle na doktríně občanského práva hmotného k otázce okamžiku splnění smluvní povinnosti zaplatit kupní cenu; jde totiž o autonomní pojem daňového práva, pro jehož obsah nemůže být rozhodující, zda se smluvní strany dohodly na tom, že složením kupní ceny do úschovy třetí osoby je splněna povinnost kupujícího zaplatit prodávajícímu kupní cenu, anebo že tento závazek bude naopak splněn až vyplacením kupní ceny prodávajícímu z úschovy.

[27] K poznámce krajského soudu, že podle § 36 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, Nejvyšší správní soud podotýká, že odkazované ustanovení neřeší okamžik vzniku povinnosti poskytovatele zdanitelného plnění přiznat daň, nýbrž se týká vymezení základu daně (to ovšem není v tomto řízení o kasační stížnosti primárně předmětem sporu).

[28] S ohledem na výše uvedené shledává Nejvyšší správní soud důvodnou stěžovatelovu kasační námitku, že dne 15. 12. 2015, tedy v den složení částky odpovídající kupní ceně dle kupní smlouvy ze dne 14. 12. 2015 do úschovy svěřeneckého správce, nepřijal úplatu za zdanitelné plnění ve smyslu § 21 odst. 1 věty první ZDPH. Na základě uvedené skutkové okolnosti tudíž nevznikla stěžovateli povinnost přiznat daň z přidané hodnoty. Jelikož krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku s názorem žalovaného ztotožnil, je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[29] S ohledem na důsledky výše zjištěného pochybení krajského soudu a správních orgánů je již zcela zbytečné vypořádávat další kasační námitky.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto nezbylo než napadený rozsudek zrušit (v souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Nesprávný právní názor krajského soudu, že složením kupní ceny do úschovy třetí osoby dne 15. 12. 2015 vznikla stěžovateli povinnost přiznat daň z přidané hodnoty za jím poskytnuté zdanitelné

pokračování

plnění, byl nosným důvodem rozhodnutí žalovaného, a proto Nejvyšší správní soud přistoupil také ke zrušení žalobou napadeného správního rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a), přiměřeně s § 78 odst. 4 s. ř. s.].

[31] V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy že složením kupní ceny do úschovy svěrečnického správce nedošlo k přijetí úplaty za zdanitelné plnění stěžovatelem. Dále již bude na žalovaném, aby ve světle tohoto názoru znovu posoudil, zda stěžovateli vznikla povinnost přiznat daň právě ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2015 z případných jiných důvodů, či nikoliv.

[32] Právo účastníka řízení na náhradu nákladů řízení se odvíjí od jeho procesního úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona). Ten zaznamenal stěžovatel nejen v řízení o kasační stížnosti, ale v konečném důsledku i v řízení o žalobě (o náhradě nákladů řízení o žalobě je Nejvyšší správní soud povinen v tomto rozsudku rozhodnout s ohledem na § 110 odst. 3 větu druhou s. ř. s.). Stěžovatel má tudíž proti žalovanému právo na náhradu nákladů vynaložených v obou soudních řízeních. Náklady sestávají v první řadě ze zaplacených soudních poplatků (3000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného, 5000 Kč za kasační stížnost, celkem 8000 Kč), dále pak z nákladů zastoupení. Stěžovatel byl v obou řízeních zastoupen advokátem, který mu poskytl celkem tři úkony právní služby dle § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“), a sice převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a dvakrát písemný návrh ve věci samé (žaloba a kasační stížnost) dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Výše náhrady za jeden úkon právní služby v řízení před správními soudy se s ohledem na § 35 odst. 2 *in fine* s. ř. s. odvíjí od § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu, a činí 3100 Kč. Ke každému úkonu právní služby je třeba připočíst částku paušální náhrady hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výslednou částku nákladů spojených s odměnou zástupce (10 200 Kč) je třeba navýšit o daň z přidané hodnoty (2142 Kč), neboť zástupce stěžovatele je plátcem této daně. Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě 20 342 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám stěžovatelova zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. srpna 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu