



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Ing. V. T.**, zastoupen JUDr. Oktaviánem Kociánem, advokátem se sídlem náměstí Svobody 77/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 30 Af 91/2018 - 59,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 30 Af 91/2018 - 59, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2018, č. j. 32147/18/5300-21443-701707, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 20 342 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Oktaviána Kociána, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 21. 4. 2017, č. j. 939619/17/3304-50522-712170 (dále též „platební výměr“), stanovil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) žalobci úrok z prodlení podle § 104 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDPH“), podle kterého platí, že pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří,

ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Ke stanovení úroku z prodlení správce daně přistoupil, neboť byl názoru, že žalobce nesprávně přiznal daňovou povinnost související s prodejem souboru movitých věcí Ing. L. P. a M. P. na základě kupní smlouvy ze dne 14. 12. 2015 (resp. ze dne 18. 1. 2016) ve zdaňovacím období první čtvrtletí roku 2016, ačkoli tato povinnost měla být přiznána již ve zdaňovacím období čtvrté čtvrtletí roku 2015. K přijetí úplaty a ke vzniku povinnosti přiznat daň ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH totiž došlo dne 15. 12. 2015, kdy byla kupní cena za dané movité věci složena do advokátní úschovy JUDr. Oktaviána Kociána na základě „svěrečné“ (pozn. – Nejvyšší správní soud se i dále v tomto rozsudku přidrží smluvními stranami zvoleného označení předmětné inominátní smlouvy) smlouvy uzavřené mezi žalobcem, oběma kupujícími a advokátem JUDr. Oktaviánem Kociánem.

[2] Odvolání žalobce proti platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 7. 2018, č. j. 32147/18/5300-21443-701707 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). I žalovaný byl názoru, že žalobce měl daňovou povinnost ve výši 63 000 Kč související s prodejem movitých věcí přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2015, a nikoliv v daňovém přiznání za zdaňovací období první čtvrtletí roku 2016, jak učinil. Žalovaný přisvědčil správci daně, že žalobci vznikla povinnost přiznat daň v okamžiku, kdy byla kupní cena za movité věci složena do úschovy svěrečného správce, tj. ke dni 15. 12. 2015. Složení kupní ceny do úschovy je totiž nutno považovat za přijetí platy ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH.

II.

[3] Žaloba žalobce proti rozhodnutí o odvolání byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) ze dne 19. 8. 2020, č. j. 30 Af 91/2018 - 59. Krajský soud orgánům finanční správy přisvědčil, že bylo namíste žalobci stanovit úrok z prodlení podle § 104 odst. 2 ZDPH. Žalobce totiž byl povinen přiznat daň z přidané hodnoty za prodej předmětných movitých věcí ve zdaňovacím období čtvrté čtvrtletí roku 2015, a nikoliv ve zdaňovacím období první čtvrtletí roku 2016. V této souvislosti krajský soud vycházel ze závěrů svého rozsudku ze dne 29. 6. 2020, č. j. 30 Af 43/2018 - 44 (dále též „rozsudek sp. zn. 30 Af 43/2018“), ve kterém dovodil, že povinnost přiznat daň v souvislosti s nyní posuzovanou kupní smlouvou vznikla ke dni složení kupní ceny do úschovy svěrečného správce, tj. dne 15. 12. 2015, neboť složení kupní ceny bylo nutno posoudit jako přijetí úplaty podle § 21 odst. 1 ZDPH.

III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které zdůraznil, že napadený rozsudek úzce souvisí s rozsudkem krajského soudu sp. zn. 30 Af 43/2018. Z tohoto důvodu stěžovatel nynější kasační stížnost odůvodnil shodně jako kasační stížnost směřující právě proti rozsudku sp. zn. 30 Af 43/2018 (vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 274/2020). Předně tvrdil, že krajský soud se v napadeném rozsudku nevypořádal s žádnou z uplatněných žalobních námitek. Dále byl názoru, že složení kupní ceny za movité věci do úschovy svěrečného správce nelze považovat za okamžik přijetí úplaty podle § 21

pokračování

odst. 1 ZDPH. Namítal taktéž, že kupní smlouva nemohla vůbec nabýt platnosti a účinnosti, neboť trpěla neodstranitelnou vadou. Stěžovatel taktéž konstatoval, že nelze spatřovat žádnou vazbu mezi kupní smlouvou ze dne 14. 12. 2015 na straně jedné a kupní smlouvou ze dne 18. 1. 2016 na straně druhé. Konečně pak krajskému soudu vytýkal aplikaci nepřiléhavé judikatury. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na své rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Setrval na názoru, že stěžovateli vznikla povinnost přiznat a uhradit daň již ve zdaňovacím období čtvrtého čtvrtletí roku 2015, kdy došlo ke složení kupní ceny do úschovy svěřeneckého správce. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] V první řadě Nejvyšší správní soud uvádí, že 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.

[8] K věcnému posouzení pak kasační soud uvádí následující.

[9] Předmětem věci je rozhodnutí žalovaného, kterým byl potvrzen platební výměr na úrok z prodlení podle § 104 odst. 2 ZDPH. Podle uvedeného ustanovení: *Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.*

[10] Orgány finanční správy i krajský soud byly názoru, že podmínky aplikace citovaného ustanovení byly naplněny, neboť stěžovatel uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně za prodej movitých věcí dle kupní smlouvy ze dne 14. 12. 2015 (resp. ze dne 18. 1. 2016) do daňového přiznání za zdaňovací období první čtvrtletí roku 2016, ačkoliv tyto měl uvést již v daňovém přiznání za zdaňovací období předchozí, tj. zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2015. Povinnost přiznat daň související s prodejem movitých věcí totiž vznikla ke dni 15. 12. 2015, kdy byla kupní cena za tyto movité věci složena do úschovy svěřeneckého správce. Tento den bylo dle orgánů finanční správy i krajského soudu nutno považovat za den přijetí úplaty podle § 21 odst. 1 ZDPH.

[11] Stěžovatel s uvedeným posouzením věci nesouhlasí a tvrdí, že dne 15. 12. 2015, tedy v den složení částky odpovídající kupní ceně dle kupní smlouvy do úschovy svěřeneckého správce, nepřijal úplatu za zdanitelné plnění ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH.

[12] Meritem věci tedy je posouzení otázky, zda lze složení kupní ceny do úschovy svěřeneckého správce považovat za okamžik přijetí úplaty podle § 21 odst. 1 ZDPH.

[13] Podle § 21 odst. 1 ZDPH: *Daň 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. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.*

[14] Otázkou, zda lze složení kupní ceny dle nynější kupní smlouvy do úschovy svěřeneckého správce považovat za přijetí úplaty dle § 21 odst. 1 ZDPH, se zdejší soud již zabýval. Učinil tak v rozsudku ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 274/2020 - 20 (dále též „rozsudek sp. zn. 2 Afs 274/2020“), vydaném v řízení o stěžovatelově kasační stížnosti směřující proti rozsudku sp. zn. 30 Af 43/2018.

[15] V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud odmítl závěr orgánů finanční správy (aprobovaný krajským soudem), že k přijetí úplaty by mělo dojít ke dni složení kupní ceny do úschovy svěřeneckého správce: *„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 (schovatelel – „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 – schovatelel 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 schovatelel nepřijímá předmět úschovny jménem prodávajícího jakožto úplatu ve smyslu § 21 odst. 1 věty první ZDPH. Úplatou za zdanitelné plnění se předmět úschovny stává až tehdy, nastanou-li v souladu s příslušnými ujednáními svěřenecké smlouvy podmínky k tomu, aby jej schovatelel vyplatil prodávajícímu (zde stěžovateli) jakožto kupní cenu. K přijetí úplaty za zdanitelné plnění pak dojde až v okamžiku, kdy předmět úschovny bude jakožto kupní cena schovatelem skutečně vyplacen prodávajícímu (případně kdy schovatelel s kupní cenou naloží dle jiných oprávněných pokynů prodávajícího [...]) 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.]“*

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud proto citovaným rozsudkem zrušil jak rozsudek krajského soudu sp. zn. 30 Af 43/2018, tak jemu předcházející rozhodnutí žalovaného o odvolání (ze dne 22. 3. 2018, č. j. 12869/18/5300-21443-701707). Dodal, že „[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 svěřeneckého 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.“

[17] Uvedené závěry je nutno vztáhnout i na nynější věc, ve které je taktéž rozhodné, k jakému okamžiku došlo ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH k přijetí úplaty z předmětné kupní smlouvy a návazně ke vzniku povinnosti přiznat související daň. I v nyní posuzované věci přitom orgány finanční správy i krajský soud vycházely z toho, že se tak stalo ke dni 15. 12. 2015, kdy byla kupní cena složena do úschovy svěřeneckého správce. Z této skutečnosti pak dovozovaly, že bylo namístě stěžovateli stanovit úrok z prodlení, neboť uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období (první čtvrtletí roku 2016), než do kterého příslušely (zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2015). Tento závěr však nemůže ve světle citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku sp. zn. 2 Afs 274/2020 (se kterým se nyní rozhodující senát plně ztotožňuje) obstát. Zdejší soud explicitně vyslovil, že okamžik přijetí peněžních prostředků do úschovy svěřeneckého správce nelze ztotožňovat s okamžikem přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. K tomuto okamžiku nemohla vzniknout povinnost přiznat daň z přidané hodnoty. Stěžovateli proto nelze návazně vytýkat, že k tomuto okamžiku předmětnou daň neuvedl v daňovém přiznání a uplatňovat vůči němu úrok z prodlení podle § 104 odst. 2 ZDPH.

[18] S ohledem na uvedené je nutno (ve shodě s rozsudkem sp. zn. 2 Afs 274/2020) posoudit jako důvodnou kasační námitku stěžovatele, že dne 15. 12. 2015, tedy v den složení částky odpovídající kupní ceně dle kupní smlouvy do úschovy svěřeneckého správce, nepřijal úplatu za zdanitelné plnění ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. Jelikož krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k opačnému závěru, je nutno jeho rozsudek zrušit. Vzhledem k tomu, že na daném (nesprávném) závěru je založeno i rozhodnutí žalovaného o odvolání, nelze jinak, než zrušit i jeho rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude na žalovaném, aby (vázán právním závěrem, že složení kupní ceny do úschovy svěřeneckého správce nelze považovat za přijetí úplaty podle § 21 odst. 1 ZDPH) posoudil, zda bylo namístě vůči stěžovateli uplatnit úrok z prodlení podle § 104 odst. 2 ZDPH, či nikoliv.

[19] S ohledem na důsledky výše zjištěného pochybení krajského soudu a žalovaného se Nejvyšší správní soud nezabýval dalšími kasačními námitkami.

[20] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, 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.

[22] Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[23] Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

[24] Náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za dva úkony právní služby provedené zástupcem stěžovatele: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 6 200 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 6 800 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 1 428 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 11 228 Kč.

[25] Náklady řízení o kasační stížnosti se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 1 úkon právní služby učiněný zástupcem stěžovatele spočívající v podání kasační stížnosti. Za tento úkon [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 400 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 9 114 Kč.

[26] Za řízení o žalobě a za řízení o kasační stížnosti má tudíž stěžovatel celkově právo na náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. listopadu 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu