

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **P. Z.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Kyprým, daňovým poradcem se sídlem Brno, Dobrovského 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 4. 2004, č. j. 5645/03/FŘ/130 a č. j. 5648/03/FŘ/130, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2005, č. j. 29 Ca 285/2004-25, a č. j. 29 Ca 288/2004-25,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 18/2006 a sp. zn. 1 Afs 22/2006 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 18/2006.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Včasnými kasačními stížnostmi se stěžovatel (dále i „žalovaný“) domáhal zrušení shora označených pravomocných rozsudků, kterými byla zrušena pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 13. 4. 2004, č. j. 5645/03/FŘ/130 a 5648/03/FŘ/130, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Citovanými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce do dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu ve Znojmě, jimiž dodatečně vyměřil

žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001 ve výši 470 846 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2001 ve výši 312 783 Kč.

V odůvodnění těchto rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že žalobce porušil ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném po rozhodné období (dále jen „ZDPH“), protože uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z nákupu zboží – druhotných surovin od fyzických osob, které nebyly plátci daně. Použití § 14 odst. 15 ZDPH, dle kterého postupoval žalobce, není dle žalovaného možné, protože žalobce nenakupoval použité zboží, ale druhotné suroviny (různé barevné kovy), tedy zboží nové, které dále prodával. Tyto suroviny pozbyly svou původní užitnou hodnotu, kterou měly v době prvonákupu. Navíc došlo ke změně jejich stavu tříděním a shromažďováním. Za použité zboží lze dle žalovaného považovat pouze hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě. To se týká prodejců, kteří prodávají použité zboží, jehož užitná hodnota je stále stejná jako v době prvního nákupu, u žalobce by se to týkalo třeba matic, šroubů nebo hliníkových či měděných vodičů.

V odůvodnění rozsudků krajský soud shodně uvedl, že spor mezi účastníky je veden pouze v rovině právní a týká se otázky, zda na projednávaný případ je možno aplikovat ustanovení § 14 odst. 15 ZDPH, či nikoliv, přičemž napadené rozhodnutí žalovaného je založeno na závěru, že toto ustanovení aplikovat nelze. K zodpovězení této otázky je dle soudu nutné vyložit, zda žalobci byly dodávány použité movité věci nebo nové movité věci, jak tvrdí žalovaný. Podle soudu ZDPH nepoužívá k vysvětlení pojmu „zboží“ žádné ekonomické kategorie, pojem „věc movitá“ je pak pojmem právním. Nová movitá věc může vzniknout přírůstkem, zhotovením, zpracováním jiné věci, sloučením či splynutím. Pouhá změna určení účelu movité věci ze strany jejího vlastníka či držitele ještě neznamená, že by mělo dojít k zániku stávající movité věci a vzniku movité věci nové. Pokud napadené rozhodnutí uvádí, že žalobce nakupoval zboží nové, přičemž ke změně stavu tohoto zboží mělo dojít tříděním a shromažďováním, jedná se dle soudu o protimluv. Výklad pojmu „nové zboží“, jenž se opírá o užitnou hodnotu, jak jej provedl žalovaný, nemá podle něj žádný zákonný podklad a je v rozporu s citovaným § 14 odst. 15 ZDPH. Tuto žalobní námitku proto krajský soud shledal důvodnou. Na rozdíl od žalobce neviděl nezákonnost v tom, že v rámci daňové kontroly za předcházející zdaňovací období dospěl správce daně ohledně uplatňování daně z přidané hodnoty k odlišným závěrům, neboť se jednalo o dvě samostatná na sobě nezávislá daňová řízení. Z těchto důvodů soud napadená rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V kasačních stížnostech žalovaný zcela shodně namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení, kasační stížnosti jsou tedy důvod podány pro důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdůraznil, že žalobce podniká v oblasti nakládání s odpady, naopak předmětem jeho podnikatelské činnosti není obchod s použitým zbožím. Jedná se tedy o dvě rozdílné živnosti. Pojem „použitá věc“ se vyskytuje v § 618 občanského zákoníku, který upravuje obchodování s věcmi, které mají vadu. Dle tohoto ustanovení lze za vadu považovat i opotřebení použité věci. To podle žalovaného znamená, že základní funkce zboží vedoucí k vytvoření možnosti realizace jeho užitné hodnoty může být omezena, nesmí však být vyloučena. Pokud žalobce podniká v oblasti nakládání s odpady, pak z právních předpisů upravujících oblast živnostenského podnikání lze dovodit, že za nakládání s odpady je považováno i jejich skladování a zpracování. Podle názoru žalovaného je za zpracování odpadu nutno považovat i jeho třídění a tím vzniká nová věc (tříděný odpad jako surovina), i když se fyzicky jedná o množinu věcí

nebo jejich částí určených původně k jinému účelu. Ustanovení § 14 odst. 15 ZDPH je možno aplikovat pouze na případy, kdy plátce nakupuje použité věci a v nezměněné podobě je dále prodává a je tedy schopen zjistit přirážku k pořizovací ceně jako rozdílu mezi prodejní cenou včetně daně a pořizovací cenou, za kterou bylo nakoupeno od osoby, která není plátcem. V případě třídění odpadů však dochází k rozdělení vykoupených věcí na jednotlivé části podle druhu materiálu, ze kterého jsou vyrobeny. Plátce daně z přidané hodnoty pak nemá podklad, ze kterého by byl schopen přirážku k pořizovací ceně vypočítat a ani její výši prokázat. Proto nelze ustanovení § 14 odst. 15 ZDPH použít. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce podal ke kasačním stížnostem vyjádření. Podle něj v nich žalovaný žádnou novou obranu pro své závěry neuvedl. Jak správně uvedl krajský soud, tříděním „nová věc“ vzniknout nemůže, k tomu může dojít pouze přírůstkem, zpracováním jiné věci, sloučením či splynutím. Takové úpravy ale žalobce s použitým zbožím neprovádí, pouze jej třídí. Žalovaný si tak protiřečí, pokud uvádí, že žalobce nakupuje „nové“ zboží, ale zároveň tvrdí, že k přeměně použitého zboží na nové dochází jeho tříděním a shromažďováním. Nelze také souhlasit s jeho názorem, že v konkrétním případě nelze zjistit přirážku k pořizovací ceně. Lze zjistit, že žalobce nakoupil třeba určité množství mosazi za určitou kupní cenu a prodal ji za jinou cenu včetně daně. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou je pak onou přidanou hodnotou, která by měla být podrobena dani z přidané hodnoty. Nikoliv celá prodejní cena, jak tvrdí žalovaný, což je podle žalobce v rozporu se základním principem, na kterém je ZDPH založen. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněného důvodu, v němž žalovaný tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku, zda druhotné suroviny jsou použitým zbožím ve smyslu ustanovení § 14 odst. 15 ZDPH. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud považoval předně za nutné spojit samostatné kasační stížnosti proti rozsudkům, kterými soud zrušil rozhodnutí žalovaného, která spolu skutkově souvisí. Jedná se o řešení stejné právní otázky možnosti užití či neužití § 14 odst. 15 ZDPH při stanovení této daně za různá zdaňovací období (§ 39 s. ř. s.).

Podle § 14 odst. 15 ZDPH je základem daně při dodání použitého zboží pořízeného od osob, které nejsou plátci, za účelem dalšího dodání v nezměněném stavu přirážka k pořizovací ceně zjištěná jako rozdíl mezi prodejní cenou včetně daně, případně cenou uskutečněného zdanitelného plnění zjištěnou podle zvláštního předpisu a pořizovací cenou, za kterou bylo nakoupeno od osoby, která není plátcem, případně cenou přijatelného zdanitelného plnění zjištěnou podle zvláštního právního předpisu. Oprava a technické zhodnocení nejsou považovány za změnu stavu.

Právní závěry žalovaného obsažené v odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutích a v kasačních stížnostech jsou totiž zčásti nesprávné, zčásti nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci.

Za nesprávný považuje Nejvyšší správní soud úsudek žalovaného, že žalobce od svých dodavatelů nakupoval nové, nepoužité zboží. Jak je zřejmé, žalobce podniká

v oblasti nakládání s odpady, provozuje sběrnu druhotného odpadu. Lze si těžko představit, že by žalobcovi zákazníci prodávali do jeho provozovny zboží nepoužité. K takové situaci by mohlo dojít pouze výjimečně a musela by být prokázána. Jinak je nutno vycházet ze zásady, že v rámci své podnikatelské činnosti žalobce vykupuje zboží použité, tedy takové, které již bylo k nějakému účelu (byť třeba jinému, než pro který bylo při svém vzniku určeno) užíváno. První z podmínek aplikace ustanovení § 14 odst. 15 ZDPH, tedy dodání použitého zboží, tak byla v žalobcově případě s největší pravděpodobností splněna, pokud by nebyla spolehlivě prokázána shora uvedená výjimka.

Naplnění druhé podmínky, tedy další dodání zboží v jeho nezměněném stavu, již tak jednoznačné není. Žalobce opakovaně namítal, že vykoupené zboží pouze shromažďuje a třídí. V průběhu daňového řízení však nebylo dostatečně objasněno, v čem žalobcova činnost přesně spočívá, co žalobce pojmem třídění vlastně rozumí. Pokud by vykoupil pouze jednotlivé druhy odpadu (tedy věci, které by byly výlučně měděné, železné či mosazné) s tím, že by je následně skutečně pouze roztřídil, tedy nezasahoval nijak do jejich podstaty, pak by se jejich stav skutečně nezměnil a aplikace ustanovení § 14 odst. 15 ZDPH by byla na místě. V takovém případě by totiž ani nebyl problém zjistit rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou.

Zcela jiná situace by ale nastala v případech, kdyby žalobce nakupoval věci sestávající z různých materiálů, ze kterých by jednotlivé druhotné suroviny získával pomocí jejich demontáže či jakoukoliv jinou úpravou. To by již o nezměněném stavu zboží řeč být nemohla. Ostatně ani zjištění přesného rozdílu mezi nákupní cenou a prodejní cenou té které druhotné suroviny by nebylo možné. Nákupní cena by v sobě totiž zahrnovala i hodnotu jiných materiálů, než jenom té druhotné suroviny, kterou by žalobce posléze prodal.

Jak tomu ale bylo v přezkoumávaných věcech, nelze z obsahu správního spisu zjistit, protože žalovaný se objasněním těchto záležitostí vzhledem ke svým shora nastíněným závěrům nezabýval, neboť to nepovažoval za důležité. Toto pochybení ve zjištění skutkového stavu věci tak bude nutno v dalším řízení odstranit. Krajský soud proto nepochybil, pokud rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil. Nejvyšší správní soud ale dospěl k závěru, že se tak mělo stát z poněkud jiných důvodů, které shora objasnil, což však na důvodnosti zrušení rozhodnutí žalovaného nic nemění. Nepřisvědčil tak námitce stěžovatele v důvodu jím podřazeném pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaný nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce pak náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepožadoval.

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

V Brně dne 16. srpna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu