

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **A. M.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2008, č. j. 4665/08-1300-603479, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 1. 2009, č. j. 31 Ca 136/2008 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku, kterým krajský soud zrušil napadené rozhodnutí; jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2003. Důvodem k doměření této daně bylo dodatečné vyměření hodnoty daru (sklízecí mlátičky JD 2066, darované panu P. K.). Sporným v tomto ohledu byl náhled na způsob darování. Žalobce tvrdil, že dar poskytl poté, co vyřadil předmět daru z obchodního majetku, neboť již nemohl pro jeho potřeby sloužit k podnikání. Žalovaný naopak tvrdil, že k darování došlo fakticky z majetku zahrnutého do podnikání a proto se jednalo o zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty.

Krajský soud na návrh žalobce zrušil napadené rozhodnutí; v odůvodnění rozsudku popsal obsah správního spisu, uvedl, že je z něho zřejmé, že dne 2. 6. 2003 uzavřel žalobce s obdarovaným darovací smlouvu, na základě níž daroval P. K. sklízecí mlátičku. Tomuto právnímu úkonu odpovídají účetní doklady, a to interní doklad č. u111, dle něhož došlo k datu 1. 4. 2003 k vyřazení sklízecí mlátičky z důvodu opotřebení, přičemž o tomto dokladu bylo účtováno k datu 2. 6. 2003, dále pak účetní doklad „inventární karta dlouhodobého majetku“, dle níž došlo k vyřazení sklízecí mlátičky k datu 2. 6. 2003 s poznámkou „způsob opotřebení po odepsání“ s tím, že doklad byl zaúčtován k témuž datu.

Soud uzavřel, že došlo k bezúplatnému převodu vlastnického práva, zdůraznil, že spor byl však veden o to, zda dar byl uskutečněn v rámci podnikání žalobce či nikoliv. K tomuto účelu žalobce předložil zmíněné účetní doklady; pokud je žalovaný zpochybnil s tvrzením, že vyřazení stroje z obchodního majetku žalobce bylo účelové a že stroj nadále sloužil k podnikání, neboť žalobce je držitelem živnostenského oprávnění na koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje, pak bylo jeho povinností prokázat fakticitu těchto domněnek. Soud dodal, že žalobce mlátičku pořídil v roce 1995, vložil ji do svého obchodního jmění, věc zprvu sloužila provozování zemědělské prvovýroby (v letech 1995 - 1998), poté se stala předmětem pronájmu (v letech 1999 - 2003). Této skutečnosti neodpovídá závěr žalovaného, že se jednalo o věc nakoupenou jako zboží s úmyslem ji dále prodat. Z rozhodnutí žalovaného nelze vysledovat úvahu směřující k závěru, že žalobce měl stroj darovat v rámci podnikání. Soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

V kasační stížnosti stěžovatel brojil proti napadenému rozsudku z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejprve podrobně popsal obsah napadeného rozhodnutí, jakož i obsah odůvodnění rozsudku a namítl, že závěry soudu, týkající se charakteru majetku (zda se jedná o stroj v obchodním majetku či nikoliv) a jeho vliv na vznik zdanitelného plnění jsou nesprávné. Rozhodné totiž je to, že předmětný stroj byl svým charakterem určen výhradně k podnikání a ne pro osobní potřebu. Není rozhodné jak o něm bylo účtováno, ale to, že se jednalo o majetek, na který se nevztahoval § 7 odst. 2 písm. e) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel zdůraznil, že v jeho rozhodnutí není nikde napsáno, že byl stroj nakoupen za účelem jeho dalšího prodeje, jak nesprávně uzavřel soud. V daném případě byl stroj žalobcem nakoupen od podnikatele, k podnikání sloužil a poté byl dále podnikateli darován. Darování mělo být uskutečněno v rámci podnikání, což nebylo. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl důvodnost stěžovatelových námitek a vyjádřil přesvědčení, že soud rozhodl správně. Zdůraznil, že strany sporu mají odlišný náhled na charakter majetku, resp. na aspekt pojmu „určení k podnikání“. Stěžovatel je názoru, že postačuje pouhý charakter předmětu, zemědělského stroje, který má jediné možné využití v zemědělské prvovýrobě a proto vždy slouží k podnikání. Žalobce naopak tento závěr nesdílí. Vždyť podstatné je, zda předmětný majetek v konkrétním případě skutečně k podnikání slouží. Důvody, proč tomu tak být nemusí, mohou být různé, např. ekonomické překážky, morální zastarání stroje, či jiné příčiny. Je proto na podnikateli samotném, aby po posouzení opřeném o věrohodné argumenty

rozhodl o evidenci majetkových položek v účetnictví podle toho, zda skutečně slouží či jsou nadále určeny k podnikání. Zdůraznil, že trvá na závěrech, vyslovených v rozsudku krajského soudu.

Kasační stížnost není důvodná.

Předmětem argumentačně sporé kasační stížnosti je tedy v podstatě nesouhlas žalovaného s názorem krajského soudu, týkajícím se nedostatečnosti odůvodnění závěru, že vyřazení mlátičky z žalobcova obchodního majetku bylo účelovým úkonem a mlátička byla darována v rámci podnikání – to vše s daňovým dopadem.

K této kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí:
V předmětném zdaňovacím období se na danou daňovou situaci žalobce vztahovala následující právní úprava:

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění tehdy účinném), dále jen „zákon o DPH“ - v § 7 označoval, co je předmětem této daně. Jsou jím především veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Podle odst. 2, písm. e) téhož ustanovení se za zdanitelná plnění pro účely tohoto zákona považuje také vyřazení majetku, u něhož byl uplatněn odpočet daně nebo byl pořízen bez daně, z obchodního majetku plátce, který je fyzickou osobou, pro osobní potřebu, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné mj. při vyřazení majetku z obchodního majetku plátce pro jeho osobní potřebu [§ 7 odst. 2 písm. e)] dnem vyřazení – dle § 9 odst. 1 písm. q). Tvorba základu daně a jeho výpočet je stanoven v § 14 zákona. Je-li vyřazen majetek z obchodního majetku plátce [§ 7 odst. 2 písm. e)], pak je základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně; zvláštním právním předpisem je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

Dle § 9 odst. 1 písm. k) se zdanitelné plnění rovněž považuje za uskutečněné též při jeho plnění uskutečněném bez úplaty dnem uvedeným ve smlouvě nebo převzetím, případně poskytnutím, a to tím dnem, který nastane dříve. Podle § 14 odst. 3 písm. a) je v případě bezúplatného zdanitelného plnění základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně.

Ustanovení § 8 pak taxativně vyjmenovává, která plnění nejsou zdanitelná; mezi nimi se však nenachází ani vyřazení stroje z obchodního majetku pro osobní potřebu, ani bezúplatné darování stroje, z něhož si daňový subjekt při jeho pořízení uplatnil nárok na odpočet daně.

Obchodním majetkem je pak (dle § 2 zákona o DPH) třeba rozumět (pro potřeby DPH) souhrn majetkových hodnot, které patří osobě podléhající dani, a o těchto majetkových hodnotách je nebo má být účtováno, případně jsou evidovány podle § 11.

Obchodní majetek tak představuje souhrn majetkových hodnot, k nimž má podnikatel vlastnické právo.

Z uvedené právní úpravy je tedy zřejmé, že v případě, kdy daňový subjekt při pořízení majetku uplatnil nárok na odpočet daně, pak jeho vyřazení z obchodního majetku pro osobní potřebu, jakož i jeho darování (bezúplatné převedení – tedy plnění uskutečněné bez úplaty) je zdanitelným plněním a je proto povinen odvést při jeho uskutečnění daň z přidané hodnoty. Základem daně v obou případech je pak cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu bez daně.

Správce daně měl tedy *de facto* dva možné způsoby, jejichž optikou by zkoumal možný okamžik vzniku zdanitelného plnění; zvolený algoritmus však musí být vždy řádným a přesvědčivým způsobem odůvodněn.

V souzené věci žalovaný dovodil, že důvodem pro doměření daně je darování předmětného stroje, tedy jeho bezúplatný převod. Vycházel přitom z teze, že se darování uskutečnilo v rámci podnikání žalobce; vyřazení stroje z obchodního majetku pro osobní potřebu pak žalovaný odmítl jako žalobcův účelový úkon.

Z logiky konstrukce této daně tak mohly nastat různé varianty postupu. Pokud je v souladu se skutečností žalobcovo tvrzení, podporované předložením interního dokladu č. u111, že k datu 1. 4. 2003 vyřadil stroj z obchodního majetku, pak vyřadil-li jej pro osobní potřebu, dopadá na tento úkon povinnost zdanění, neboť se jedná o zdanitelné plnění podle § 7 zákona o DPH. Nevyřadil-li majetek pro osobní potřebu, ale z důvodu jeho likvidace či škody, pak musí takové tvrzení prokázat, tyto okolnosti však ze správního spisu neplynou. Je jisté, že předmětný stroj se musel nacházet buďto v majetku „firmy“ (tedy v obchodním majetku), nebo v majetku fyzické osoby pro její potřebu (po vyřazení z obchodního majetku).

Jiný charakter vlastnictví v dané věci nepřipadá v úvahu. Buď se stroj nachází v majetku obchodním a slouží k podnikatelským aktivitám žalobce a nebo je z takového majetku vyřazen, neslouží již k podnikatelským aktivitám a stává se majetkem k osobnímu užívání, pro osobní potřebu žalobce (není-li zlikvidován, či postižen škodní událostí; tyto okolnosti však ze správního spisu neplynou, jak poznamenáno shora, a ostatně nebyly ani předmětem žalobního tvrzení).

Tvrdil-li žalobce, že daroval majetek, který již nebyl v obchodním majetku, tedy bez souvislosti s podnikáním, pak jej musel darovat jako majetek, který měl k osobní potřebě. Jiná možnost, jak naznačeno shora, neexistuje.

Žalobcovo tvrzení je tedy rozporuplné, žalovaný tyto rozpory však neobjasnil. Svůj úsudek o podrobení darování stroje dani z přidané hodnoty vtělil v podstatě do závěru, že žalobce ...“*realizoval, i když bezúplatně, činnost ve shodě se svým předmětem podnikání – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej... kterou v kontrolovaném zdaňovacím období soustavně jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku vykonával ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, a také o ní účtoval ve svém účetnictví*“.

V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu, pokud tento soud zdůraznil, že dospěl-li žalovaný k závěru, že k darování předmětného majetku mělo dojít v souvislosti s podnikáním, pak z jeho rozhodnutí nelze vysledovat úvahu ani důkazy směřující k závěru, že žalobce měl stroj darovat v rámci podnikání. Z uvedeného důvodu tedy kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Aniž by Nejvyšší správní soud předjímal výsledek dalšího řízení před správními orgány a aniž by současně vylučoval správnost zákonného podkladu zvoleného způsobu zdanění, je s krajským soudem zajedno v tom, že se žalovaný v novém rozhodnutí bude nejprve zabývat otázkou okamžiku vzniku zdanitelného plnění a dospěje-li k závěru, že žalobce je povinný k doplacení daně z přidané hodnoty za řešené zdaňovací období, svůj závěr řádně odůvodní a podpoří logickou úvahou vycházející z jednotlivých hmotněprávních ustanovení zákona o DPH.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl v řízení o své kasační stížnosti úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl sice v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, avšak jak plyne ze soudního spisu, v řízení nebyl právně zastoupen a nevynaložil ani žádné další náklady. Právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti se tedy žalobci nepřiznává.

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu