

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Město Janovice nad Úhlavou**, sídlem Janovice nad Úhlavou, Harantova 132, zastoupený Mgr. Alenou Chaloupkovou, advokátkou se sídlem v Plzni, K Merfánům 47, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2008, čj. 3979/08-1300-402419 a čj. 3980/08-1300-402419, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 3. 2010, čj. 30 Ca 75/2008 - 83.

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 3. 2010, čj. 30 Ca 75/2008 - 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Klatovech dvěma dodatečnými platebními výměry (oběma z 22. 10. 2007) dodatečně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2005 ve výši 94 677 Kč a za 4. čtvrtletí 2005 ve výši 208 541 Kč.

Odvolání proti oběma výměrům žalovaný shodně jako nedůvodná zamítl.

Vyšel z následujících skutkových zjištění:

Žalobce v roce 2004 nabyl darováním od Ministerstva obrany nemovitosti (vojenské objekty vč. pozemků), věci movité a práva odpovídající věcným břemenům v celkové evidenční hodnotě 717 335 508,87 Kč. V roce 2005 žalobce uzavřel postupně několik kupních smluv o prodeji movitých věcí z takto nabytého majetku soukromoprávním subjektům (zejm. vybavení, panely a demontované přístřešky).

Prodej majetku kvalifikoval správce daně jako uskutečňování zdanitelných plnění a vyměřil za ně žalobci daň z přidané hodnoty. Žalovaný s tímto hodnocením vyslovil souhlas. Podle § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) [pozn.: ve znění účinném v době, jíž se posuzovaná daň týká], „*se veřejnoprávní subjekt při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažuje za osobu povinnou k dani, a to i v případě, kdy za to přijímá úhradu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Veřejnoprávní subjekt se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 3.*“. Žalovaný aplikoval větu první, neboť dospěl k závěru, že prodej majetku nebyl prováděn „při výkonu působností v oblasti veřejné správy“. Žalovaný uvážil, že pojem veřejné správy není v zákoně o DPH definován, a vyložil jej tak, že „*je-li činnost vykonávána na základě veřejnoprávní normy platné pro veřejnoprávní subjekt, aniž by ji stejným způsobem a na základě stejného předpisu mohla provádět soukromá osoba, potom se nepochybně jedná o výkon veřejné správy. Vykonává-li však veřejnoprávní subjekt na základě soukromoprávního předpisu aktivity, které může stejným způsobem vykonávat i kterákoliv jiná osoba, potom nelze pro účely zákona o DPH předmětnou činnost posoudit jako výkon veřejné správy*“. Dle žalovaného byl prodej majetku uskutečňován dle soukromoprávních předpisů (občanského zákoníku); uzavřel proto, že se nejednalo o výkon veřejné správy, ale o činnost „v rámci ekonomické činnosti“ ve smyslu § 5 odst. 1 a 2 zákona o DPH podléhající zdanění.

Ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH vymezovalo pro účely tohoto zákona „ekonomickou činnost“ jako „*soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.*“. Žalovaný podotkl, že také pojem „soustavná činnost“ nebyl v zákoně o DPH definován; odkázal proto na výklad obchodního zákoníku (podaný v Komentáři k obchodnímu zákoníku, autoři Štenglová, Plíva, Tomsa a kol.), kde se v § 2 vyskytuje stejný výraz v definici podnikatelské činnosti: pojem „soustavnost“ není totožný s nepřetržitostí a trvalostí; nemůže se však jednat o činnost nahodilou, výjimečnou, jen příležitostně nebo občas vykonávanou. Žalovaný v návaznosti na takto vyložený pojem soustavné činnosti uvedl, že se v případě žalobce zjevně nejednalo o nahodilou či jednorázovou činnost, ale slovy zákona „*o soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby*“.

Žalovaný tedy uzavřel, že ačkoliv byl žalobce veřejnoprávní subjekt ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o DPH, prodej majetku (pozn.: jehož výčet je obsažen ve zprávě o daňové

kontrole) nebyl prováděn při výkonu veřejné správy ale v rámci ekonomické činnosti žalobce a tudíž také podléhal dani z přidané hodnoty.

Za irelevantní žalovaný považoval skutečnost, jakým způsobem a k jakému účelu byly použity prodejem získané prostředky, stejně jako to, že žalobce neuplatnil nárok na odpočet daně, ačkoliv tak dle žalovaného (za splnění zákonných podmínek) učinit mohl.

Krajský soud v Plzni obě rozhodnutí stížností napadeným rozsudkem zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejprve soud konstatoval jako nesporné, že žalobce byl veřejnoprávním subjektem, a to jak podle zákona o obcích, tak i dle § 4 odst. 1 písm. y) zákona o DPH: *„veřejnoprávním subjektem se rozumí stát a jeho organizační složky, kraje, obce, jakož i právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy“*. Pro daný případ soud konstatoval, že *„obec nepůsobila v pozici veřejnoprávního subjektu, ale současně ani nevykonávala ekonomickou činnost“*. Prodej movitého majetku nelze dle soudu považovat za ekonomickou činnost vzhledem k neexistenci jedné z jejích podstatných složek, a to soustavnosti. Soud předeslal, že soustavnost je neurčitý pojem, který se v našem právním řádu vyskytuje na různých místech (obchodní zákoník, živnostenský zákon, stavební zákon), přičemž v žádném právním předpisu není definován. Podle teorie práva, pokračoval krajský soud, nelze soustavností rozumět jen činnost trvalou, nepřerušovanou, ale může jít i o činnost provozovanou sezónně, v určitých (i nepravidelných) intervalech, nebo lze-li z jednorázové činnosti usuzovat, že bude opakována; nemělo by se však jednat o činnost nahodilou, příležitostnou, vykonávanou občas nebo výjimečně. Podle krajského soudu ačkoliv k prodeji majetku docházelo v delším časovém úseku (neboť daň byla doměřena za období dvou čtvrtletí), šlo o jednorázový ucelený proces počínající nabytím majetku do vlastnictví žalobce, zcela *„výjimečný a neopakovatelný“*. Jelikož nešlo o soustavnou činnost, nebyly tak dle krajského soudu splněny předpoklady aplikace § 5 odst. 2 zákona o DPH a na žalobce proto nebylo možno pohlížet jako na osobu povinnou k dani z přidané hodnoty.

Proti rozsudku krajského soudu podal včas žalovaný kasační stížnost, kterou opřel o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Spornou otázku vymezil jako *„posouzení, zda žalobce byl či nebyl při prodeji movitých věcí, které nabyl od Ministerstva obrany, osobou povinnou k dani z přidané hodnoty dle § 5 zákona o DPH, a tedy zda je možné tento prodej považovat za zdanitelné plnění, resp. zda takový obchod podléhá dani z přidané hodnoty dle § 2 odst. 1 zákona o DPH“*.

Stěžovatel především namítal, že krajský soud zkoumal, zda uskutečněné prodeje movitých věcí byly předmětem soustavné činnosti žalobce a z toho dovozoval, zda žalobce byl „osobou povinnou k dani“; takový postup byl ale dle stěžovatele v rozporu s pravidly logiky a zákonem o DPH. Stěžovatel zdůraznil, že dle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně *„uskutečňuje ekonomické činnosti“*: z toho je podle něj třeba dovodit, že to, zda se v konkrétním případě jedná o osobu povinnou k dani je nutno zkoumat z toho hlediska, zda osoba obecně uskutečňuje ekonomické činnosti (tedy vůbec někdy a nějaké), nikoliv ve vztahu k toliko jednotlivým dílčím činnostem.

Stěžovatel zdůraznil, že není myslitelné, aby konkrétní osoba někdy byla a jindy nebyla povinnou k dani v závislosti na právě uskutečňované jednotlivé činnosti; naopak je-li osoba povinná k dani, jedná se o fixní, stabilní charakter vyvozený ze skutečnosti, že uskutečňuje ekonomickou činnost. V daném období žalobce byl dle stěžovatele nepochybně osobou povinnou k dani, neboť byl (od roku 2004) plátcem daně z přidané hodnoty, nepřetržitě uskutečňoval řadu činností, které svým charakterem splňovaly definici ekonomické činnosti; toto konstatování nemohlo být nikterak ovlivněno tím, zda při prodeji movitého majetku měla či neměla být uplatněna daň. Závěr krajského soudu o tom, že *„v posuzovaném případě nelze na žalobce pohlížet jako na osobu povinnou k dani“*, je nesprávný a odporující zákonu o DPH.

Kromě toho dle stěžovatele byl i v posuzovaném případě splněn prvek soustavnosti: prodej movitých věcí byl součástí systematické činnosti týkající se celého areálu kasáren (demoliční a úklidové práce v areálu, příprava věcí k prodeji, samotný prodej a další související činnosti). Rozhodně se tedy nemohlo jednat o jednorázovou, nahodilou akci, jak dovodil krajský soud.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Mimo jiné uvedl, že získání kasáren bylo jednorázovou záležitostí, která se již v budoucnu nemůže opakovat, nešlo tedy o soustavnou činnost; stejně tak nelze za soustavnou činnost pokládat následné nakládání s takto získaným majetkem. Žalobce umožnil zájemcům, aby si rozebrali, rozmontovali a odvezli přístřešky a panely, sám přitom nevyvíjel žádnou činnost; jednorázovost celé akce podtrhuje to, že byl předem znám objem celkového prodeje, a to právě množstvím žalobci darovaného majetku. V tom je dle žalobce nutno spatřovat výjimečnost všech uskutečněných prodejů (jenž je opakem soustavnosti).

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo:

Dne 5. 10. 2004 uzavřela Česká republika – Ministerstvo obrany a žalobce darovací smlouvu, na jejímž základě nabyl žalobce nemovité a movité věci – vojenské objekty a jejich vybavení.

Dne 14. 5. 2005 uzavřely tytéž smluvní strany smlouvu o bezúplatném převodu vlastnictví – movitých věcí specifikovaných v přílohách 1 a 2 smlouvy.

Žalobce dne 17. 9. 2004 uzavřel s Develop-start, spol. s r. o. smlouvu o nájmu nemovitého a movitého majetku – areálu kasáren, a to za účelem: podnájem předmětu

nájmu třetím osobám, zprostředkování prodeje předmětu nájmu, popř. se souhlasem žalobce i vlastní podnikatelské činnosti nájemce dle předmětu zapsaného v obchodním rejstříku (čl. I smlouvy); smlouva byla uzavřena na dobu určitou v trvání 30 let.

Ve správním spise je založeno několik smluv o dílo a kupních smluv uzavíraných postupně v roce 2005, na jejichž základě převáděl žalobce soukromoprávním subjektům (fyzickým a právnickým osobám) movité věci (jednotlivé části demontovaných ESO přístřešků, panely, nábytek).

V posuzovaném období (od roku 2004) byl žalobce zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty.

Mezi účastníky řízení je sporná otázka, zda prodej movitých věcí, jež byly bezúplatně převedeny na žalobce z majetku státu (tj. vybavení kasáren a rozebrané přístřešky a panely), které žalobce uskutečňoval v průběhu roku 2005 (z obsahu správního spisu vyplývá, že k některým prodejům došlo i v 1. a 2. čtvrtletí) byly předmětem daně z přidané hodnoty.

Stěžovateli je nutno především přisvědčit v tom, že nebyl krajským soudem správně formulován názor, že žalobce *„nebyl při prodeji movitých věcí osobou povinnou k dani“*. Osoba povinná k dani byla definována v § 5 odst. 1 zákona o DPH jako *„fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti“*. Jinak řečeno, jakákoli osoba uskutečňující ekonomické činnosti byla z hlediska zákona o DPH osobou povinnou k dani. Takovou osobou byla, jak zákon výslovně určil, i *„právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“*. Výjimku stanovil odstavec 3 citovaného ustanovení, podle něhož se *„veřejnoprávní subjekt při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažuje za osobu povinnou k dani, a to i v případě, kdy za to přijímá úhradu...“*.

Jak stěžovatel správně zdůraznil, žalobce byl v předmětné době registrovaným plátcem daně, tedy osobou vykonávající ekonomickou činnost. Polemiky o tom, zda byl či nebyl osobou povinnou k dani jsou tedy zcela irelevantní

Podstatná pro projednávanou věc je otázka, zda žalobce byl či nebyl povinen u uskutečněných prodejů movitých věcí uplatnit daň. Tuto otázku je nutno zkoumat v tom smyslu, zda předmětné prodeje byly či nebyly předmětem daně (resp. zda se jednalo o zdanitelná plnění; otázka, zda nebyla plnění od daně osvobozena, nebyla vznesena) a dále, zda byly či nebyly uskutečněny v souvislosti s činností žalobce v rámci veřejné správy.

Definice předmětu daně (pro věc relevantní je pouze ve vztahu k dodání zboží) byla obsažena v § 2 zákona o DPH; jelikož jsou předmětem řízení vyměřené daně za dvě zdaňovací období, je nutno poznamenat, že k 1. 10. 2005 vstoupila v účinnost novela tohoto zákona č. 377/2005 Sb. Pro zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 bylo tedy účinné

toto znění: „*Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku*“. Pro následující období (4. čtvrtletí) však již bylo nutno aplikovat novelizované znění: „*Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku*“. Změna citovaného ustanovení spočívala tedy v doplnění podmínky „*v rámci uskutečňování ekonomické činnosti*“. Krajský soud ani žalovaný (ba ani žalobce) se uvedenou změnou právní úpravy nezabývali a vycházeli ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím toliko ze znění po novele; přestože se jedná o pochybení, na výsledek řízení to nemělo vliv. Nevyšší správní soud totiž, jak bude vysvětleno dále, dospěl k závěru, že uskutečněné prodeje byly zdanitelnými plněními, a že byly provozovány v rámci ekonomické činnosti; z hlediska právní úpravy účinné do 30. 9. 2005 by byly předmětem daně tím spíše, neboť podmínku provádění plnění „*v rámci ekonomické činnosti*“ tehdy zákon nekladl.

Pojem ekonomické činnosti byl definován v § 5 odst. 2 zákona o DPH: „*ekonomickou činností se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby... Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně*“).

Žalobce v odvoláních proti platebním výměrům uvedl, že za svou ekonomickou činnost považuje „*výrobu a prodej tepla, výrobu a prodej dříví, kopírování a půjčovné, pronájem bytů a nebytových prostor*“.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za období 1. až 4. čtvrtletí roku 2005) uvedl, že „*daňový subjekt vykonává ekonomické činnosti, a to práce v lese, těžbu a prodej dřeva, nákladní dopravu, půjčování lešení, kopírování, specializované práce pro stavby. Dále město vlastní byty a nebytové prostory, které pronajímá občanům*“.

Dle informací veřejně dostupných z živnostenského rejstříku, měl ve zkoumané době žalobce živnostenská oprávnění k silniční motorové dopravě, k výrobě a rozvodu tepelné energie, k výrobě, obchodu a službám neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, k přípravným pracem pro stavby, specializovaný maloobchod, pronájem a půjčování věcí movitých, kopírovací práce, poskytování technických služeb a pro správu a údržbu nemovitostí. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již několikrát uvedl, že klade důraz nikoliv na formální, ale na faktický výkon určitých činností (např. v rozsudku z 10. 9. 2008, čj. 2 Afs 68/2008 - 58, uvedl v souvislosti s výpočtem koeficientu pro krácení odpočtu daně dle § 76 odst. 3 (v tehdy účinném znění), že „*z daňového hlediska je potřeba zkoumat skutečnou činnost subjektu, nikoliv se spokojit s údajem vyplývajícím z obchodního rejstříku*“; obdobně v rozsudku z 20. 5. 2009, čj. 7 Afs 98/2008 - 112, soud s odkazem na citované rozhodnutí uvedl, že „*pro posouzení charakteru činnosti jako pouze příležitostné je nutné posoudit, do jaké míry se ekonomické činnosti úpadce skutečně věnoval (počty zaměstnanců zapojených do činnosti, existence příslušných smluv apod.)*“. Nelze se tedy výlučně opírat o udělená živnostenská oprávnění, mohou však posloužit na podporu závěru, že žalobce skutečně vykonával jiné činnosti než ty, jenž mu jako veřejnoprávnímu

subjektu svěřovaly příslušné právní předpisy. Zejména o tomto faktu ale svědčí to, že již od roku 2004 byl zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty.

Krajský soud vystavěl svůj závěr na zhodnocení, že prodeje movitých věcí nelze podřadit pod ekonomickou činnost, neboť se jednalo o jednorázovou akci, jíž chyběl prvek soustavnosti. Naopak stěžovatel zastával názor, že i v případě prodejů se jednalo o činnost soustavnou, zasazenou v širším rámci nakládání s majetkem získaným od Ministerstva obrany. Také v tomto ohledu kasační soud přisvědčil stěžovateli.

V posuzované věci vyšel kasační soud z názoru, že účastníky i krajským soudem rozebíraný pojem soustavnosti, je nutno vztahovat k ekonomické činnosti samotné, nikoli ke každému jednotlivému úkonu v jejím rámci, jak také správně uvedl v kasační stížnosti stěžovatel. Zákonné atributy ekonomické činnosti je na místě posuzovat ve vztahu k osobě povinné k dani. Takovou osobou nikdy nebude např. zaměstnanec, tj. osoba, která je výdělečně činná pouze na základě svého pracovního poměru. Její činnost tak nebude považována za ekonomickou činnost ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Osobu povinnou k dani, tj. osobu ekonomickou činnost vykonávající je pak nutno dále odlišit od plátce daně. V případech, kdy osoba povinná k dani uskuteční plnění a není plátcem daně, je povinna sledovat výnosy (příjmy) za taková plnění a v případě, že dojde k překročení zákonem stanoveného obratu, je povinna se zaregistrovat jako plátce, (případně se může zaregistrovat k DPH i dobrovolně). Osoba povinná k dani, tj. osoba vykonávající ekonomickou činnost, je tedy potenciálním plátcem daně. Není však nutné, aby každá jednotlivá transakce, provedená v rámci ekonomické činnosti takové osoby, naplňovala sama o sobě prvek soustavnosti; svým charakterem však musí náležet k takové souborné činnosti osoby (povinné k dani), která znaky ekonomické činnosti jako celek vykazuje.

Pokud byl žalobce registrovaným plátcem DPH, pak musel současně vedle své činnosti veřejnoprávní uskutečňovat i činnost ekonomickou. Otázka soustavnosti jeho činnosti prováděné mimo veřejnou správu již tedy musela být vyřešena při registraci žalobce k DPH.

Při tomto výkladu soud vyšel ze své starší judikatury. V rozsudku z 17. 1. 2008, čj. 5 Afs 141/2006 - 82, se zabýval otázkou, zda určitá transakce (převod movitých věcí, které byly využívány jako předmět leasingu, a dalšího hmotného a nehmotného majetku mezi dvěma leasingovými společnostmi) byla uskutečněna „při podnikání“ a zda ji tedy lze považovat za zdanitelné plnění. Soud vycházel ze zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1992 (č. 588/1992 Sb.), který v § 2 odst. 1 považoval za zdanitelné plnění dodání zboží, převod nemovitosti či poskytnutí služby „uskutečněné v tuzemsku při podnikání“. Kasační soud tehdy vyložil, že *„nejde o to, že by každá taková jednotlivá transakce musela sama o sobě naplňovat veškeré znaky podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, musí však svým charakterem náležet k takové souborné činnosti podnikatele, která tyto znaky ve svém celku vykazuje, a kterou tudíž za podnikání považovat lze. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by k závěru o tom, že k předmětné transakci nedošlo při podnikání, postačovala pouhá skutečnost, že k převodu majetku mezi druhou leasingovou společností a stěžovatelem došlo jednorázově. Každý běžný podnikatel uskuteční v rámci své podnikatelské činnosti vedle opakujících se plnění také řadu jednorázových úkonů, včetně toho, že může prodat část svého majetku, podstatné je*

však právě to, že tak učiní v rámci své podnikatelské činnosti, kterou vykonává soustavně. V daném případě finanční orgány nezpochybňovaly, že žalobce i druhá společnost vyvíjeli v daných zdaňovacích obdobích soustavnou podnikatelskou činnost. Ani případné rozhodnutí jedné z těchto společností své podnikatelské aktivity utlumit nemůže samo o sobě na tomto závěru nic změnit". Soud zde tedy dospěl k závěru, že také prodej majetku vlastněného podnikatelem, byť jednorázový a ačkoliv prodej sám není předmětem jeho obchodní činnosti, může být považován za plnění „při podnikání" relevantní z hlediska daně z přidané hodnoty.

Není proto také vyloučeno, aby – i jednorázový – prodej majetku byl předmětem daně dle zákona o DPH (z roku 2004), který již neužívá pojem „*při podnikatelské činnosti*", ale podstatně širší pojem „*v rámci ekonomické činnosti*" (podnikatelská činnost se tedy stala pouhou podmnožinou).

Kasační soud se ztotožňuje i se závěrem, dle kterého nebylo na místě na projednávanou věc aplikovat výjimku stanovenou v § 5 odst. 3 zákona o DPH. Obec není osoba zřízená za účelem podnikání; podle § 2 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, je obec veřejnoprávní korporací, která má vlastní majetek, a která pečuje o všestranný rozvoj svého území, o potřeby svých občanů a při plnění svých úkolů chrání též veřejný zájem; tyto úkoly obec plní jednak prostřednictvím jednání v rámci veřejné správy (typicky např. vydáváním obecních vyhlášek), ale lze tak činit i uzavíráním soukromoprávních vztahů (např. pronájem obecních pozemků za účelem sportovních aktivit občanů atd.).

Výkon ekonomických činností je tedy sice spíše druhotný, vedlejší, nicméně rovněž náležející k činnosti obce. Při něm má obec stejné postavení jako kterákoli fyzická či právnická osoba a je tedy zatížena stejnými povinnostmi. Při posuzovaných prodejích movitých věcí se rozhodně nejednalo o výkon působnosti v oblasti veřejné správy. Prodej movitých věcí získaných bezúplatně od státu tak nebylo možno oddělovat od poměrně rozsáhlé ekonomické činnosti žalobce. Pro úplnost je možno poukázat i na judikaturu Evropského soudního dvora, jehož konstantní judikaturu lze parafrázovat v tom smyslu, že o výkon veřejné správy jde při činnostech upravených speciálním, pro orgány veřejné správy planým právním režimem; opakem jsou činnosti, při nichž tyto orgány jednají za stejných podmínek jako soukromé ekonomické subjekty (viz např. rozhodnutí C-231/87, 129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergaro [1989] ECR 3233, C-446/98 Camara Municipal de Porto[2000] ECR I-11435 atd.). V posuzovaném případě uzavíral žalobce smlouvy v oblasti soukromého práva za stejných podmínek jako soukromoprávní subjekty.

Neprodával–li žalobce movité věci v rámci své veřejnoprávní činnosti, tedy z pozice orgánu veřejné správy, ale jako kterýkoli subjekt soukromoprávních vztahů, pak byl jako registrovaný plátce DPH povinen uplatnit u těchto prodejů daň na výstupu. Skutečnost, zda uvedené prodeje byly či nebyly jednorázové je pro posouzení jejich zdanitelnosti irelevantní. Jak již bylo uvedeno výše, při ekonomické činnosti je zcela běžné, že některé transakce se opakují, jiné jsou naopak pouze jednorázové, přičemž ve vztahu k jednotlivým transakcím se již atributy ekonomické činnosti nezkoumají. Závěr, dle kterého by jednorázové transakce nepodléhaly dani z přidané hodnoty tak není správný.

Pro úplnost je k tomu vhodné dodat, že žalobce nevystupoval v pozici veřejnoprávního orgánu ani jako nabyvatel – k převodu došlo na základě darovací smlouvy, tedy smlouvy upravené v § 628 a násl. občanského zákoníku, nikoliv veřejnoprávním předpisem. Na tom nemění nic ani skutečnost, že právní rámec vymezující předmět darování byl vytyčen zákonem (§ 3 zákona č. 174/2003 Sb., o převodu některého nepotřebného vojenského majetku a majetku, s nímž je příslušné hospodařit Ministerstvo vnitra, z vlastnictví České republiky na územní samosprávné celky); uvedený zákon upravoval postup a podmínky při převodu vybraného majetku z vlastnictví České republiky: za subjekty, jimž mohl být příslušný majetek bezúplatně převeden, byly určeny výslovně územní samosprávné celky nebo jejich sdružení, ani zde ovšem nevystupovaly jako mocenské veřejnoprávní orgány, ale jako veřejnoprávními korporace, které mohou mít vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu (čl. 101 odst. 3 Ústavy České republiky) a tedy i s nabytým majetkem naložit dle vlastní úvahy.

Ze všech výše uvedených úvah lze dovodit následující závěr. Žalobce byl registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty, tj. subjektem vykonávajícím ekonomickou činnost. Nebyly–li předmětné převody movitých věcí uskutečněny v rámci veřejnoprávní činnosti žalobce, byl žalobce u těchto prodejů povinen uplatnit daň na výstupu, bez ohledu na to, zda se jednalo o transakce se opakující či jednorázové.

Kasační soud tedy uvážil za podstatné, že žalobce uskutečňoval ekonomickou činnost, byl plátcem DPH, předmětné úplatné převody movitého majetku byly uskutečňované v rámci této činnosti a byly tedy předmětem daně, přičemž se jednalo o zdanitelná plnění (neboť nebyl dán žádný důvod pro osvobození od daně dle § 51 a násl. zákona o DPH). Prvek soustavnosti, který vzal za základ svého rozhodnutí krajský soud, byl obsažen v uskutečňování ekonomické činnosti samotné, tak i – ačkoliv to pro výsledek věci nebylo zásadní – v nakládání s majetkem nabytým bezúplatně od státu.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že rozsudek Krajského soudu v Plzni je nezákonný, neboť byl založen na nesprávném posouzení právní otázky, a proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm se krajský soud bude řídit závazným právním názorem kasačního soudu, totiž že předmětné převody majetku žalobce byly uskutečňovány v rámci jeho ekonomické činnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. dubna 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu