

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **Šumava, a. s.**, se sídlem Nišovice 55, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 3. 2016, č. j. 10 Af 74/2014-33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 3. 2016, č. j. 10 Af 74/2014-33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2014, č. j. 25193/14/5000-14306-711513 (dále též jen „rozhodnutí žalovaného“). Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011, vydanému Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 5. 3. 2014, č. j. 525515/14/2211-24802-302541, a tento dodatečný platební výměr potvrdil. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 193 788 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z takto doměřené daně ve výši 20 % (tj. 38 757 Kč). Krajský soud svým rozsudkem ze dne 23. 3. 2016, č. j. 10 Af 74/2014-33, žalobu zamítl.

[2] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že předmětem sporu mezi účastníky je právní otázka, zda je prodej nedokončené rostlinné výroby (rostlin zasazených v půdě,

v určitém stádiu růstu, ovšem dosud nezralých ke sklizni) možné považovat za *dodání zboží* ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), nebo zda se jedná o *poskytnutí služby* podle § 14 odst. 1 písm. a) téhož zákona. S odkazem na § 4 odst. 2 a § 14 odst. 1 zákona o DPH krajský soud uvedl, že podle naposledy citovaného „sběrného“ ustanovení se za poskytnutí služby pro účely zákona o DPH považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Takto je poskytnutí služby, coby předmětu daně, definováno nejobecnějším způsobem, a to jednak jeho vymezením vůči ostatním předmětům daně, jednak tím, že se musí jednat o činnost. Pro tento názor nalezl krajský soud oporu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010-57 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://www.nssoud.cz). Krajský soud dále provedl důkaz závazným posouzením ze dne 15. 8. 2011, č. j. 22798/11-3212-11685, vydaným Generálním finančním ředitelstvím podle § 47 odst. 1 písm. b) zákona o DPH pro jiný daňový subjekt (dále též jen „závazné posouzení“), které mělo, dle názoru žalobce, hovořit pro zařazení předmětných rostlin do snížené sazby DPH. Krajský soud však dospěl k závěru, že toto závazné posouzení nelze na projednávaný případ aplikovat. Kromě toho, že v obecné rovině zavazuje pouze správce daně, který rozhoduje o daňové povinnosti toho daňového subjektu, na jehož žádost bylo vydáno, z předloženého závazného posouzení vyplývá, že se vztahuje k rostlinám odděleným od půdy (v sušeném nebo jiném stavu). Krajský soud měl dále za to, že při hledání odpovědi na otázku, zda je nedokončená rostlinná výroba neoddělitelnou součástí pozemku, a tedy nikoli samostatnou movitou věcí, žalovaný správně vyšel z ustálené judikatury (například z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2010, č. j. 20 Cdo 4526/2007; všechna rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná z http://www.nsoud.cz) i občanskoprávní teorie [k § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, a § 507 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“)], podle nichž se osivo a sadba zasetím či zasazením stávají součástí pozemku a zanikají jako samostatná věc v právním smyslu. Stejně tak, jakmile začnou ze zasetého osiva vyrůstat v půdě rostliny, jsou součástí pozemku do té doby, dokud z něj nejsou vyjmuty. Ačkoli jsou rostliny vyhodnoceny jako součást pozemku, není tím nijak dotčeno, že jejich vlastníkem byl žalobce jako uživatel pozemku [§ 2 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o půdě“)]. Domníval-li se žalobce, že oddělením rostlin od půdy nedojde k jejich znehodnocení, pak krajský soud měl názor opačný a uvedl, že tímto způsobem se přeruší jejich vývoj a znemožní se jim dorůst do stádia zralosti a poskytnout úrodu. Ačkoli krajský soud připustil, že rostliny by mohly být z půdy odděleny a pak znovu prodány za jiným účelem, pokládal současně tuto argumentaci za spekulativní, neboť v době uskutečnění zdanitelného plnění, rostliny od půdy odděleny nebyly, a tudíž jako samostatné movité věci v právním slova smyslu neexistovaly a nebylo možné je převádět jako zboží. Z tohoto důvodu mohlo být k nedokončené rostlinné výrobě převedeno pouze právo k jejímu dokončení a sklizni.

[3] K žalobní námitce, že k poskytnutí služby nedošlo, neboť služby jako orba, setí a hnojení již dávno v právním smyslu neexistovaly, krajský soud upozornil, že pro daňové orgány nebyly rozhodující práce provedené v minulosti. Žalovaný sice nerozporoval způsob ocenění nedokončené výroby znalcem, nicméně jádrem sporu je zde povaha plnění z hlediska daňového práva hmotného. Pokud jde o způsob, jakým bylo o dané položce

účtováno podle účetních předpisů, odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, publikovaný pod č. 2626/2012 Sb. NSS, v němž bylo konstatováno, že zatímco cílem účetnictví je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, cílem daňového systému je kromě jiného výběr daní. Z tohoto důvodu není možné finanční a daňové účetnictví sjednotit, neboť oba typy mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží jiným účelům. Ačkoli se tedy o nedokončené výrobě účtuje jako o zásobách (hmotný majetek), pro daňové zařazení poskytnutého zdanitelného plnění stanovuje pravidla zákon o DPH a jedině podle nich lze hodnotit, zda byl převod nedokončené rostlinné výroby dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Závěrem označil krajský soud za nepřípadnou žalobní námitku, dle které žalobce neměl žádný důvod spekulovat o sazbě daně, šlo-li o transakci spojených osob; upozornil, že tímto směrem úvahy daňových orgánů vůbec nesměřovaly.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení a skutkové pozadí sporné transakce. Nad rámec skutečností zmíněných v předchozích fázích soudního řízení z kasační stížnosti zejména vyplývá, že na základě rozhodnutí Státního zemědělského intervenčního fondu, Ministerstva zemědělství a Kontroly ekologického zemědělství došlo u stěžovatele k rozdělení hospodaření na konvenční a ekologické a k založení nové společnosti AGRO Nišovice. Zatímco tato společnost hospodaří konvenčně, stěžovatel hospodaří ekologicky na najatých pozemcích. Do společnosti AGRO Nišovice proto byly převedeny pozemky oseté konvenčním způsobem. V souvislosti s tímto převodem nechal stěžovatel vyhotovit znalecký posudek (soudním znalcem zaměřeným na zemědělské výrobky, Ing. Karlem Křížem, CSc.), neboť se jednalo o převod mezi ekonomicky propojenými osobami. Při stanovení sazby daně vycházel stěžovatel z přílohy č. 3 k zákonu o DPH nazvané *Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě*.

[6] Pokud jde o samotné právní hodnocení uvedené transakce, stěžovatel namítá, že uvedl-li krajský soud, že oddělením rostliny od půdy ve fázi růstu by došlo k jejímu znehodnocení, pak zcela přehlíží fakt, že vzrostlé obilí se dnes sklízí k potravinářským účelům i ve stavu zelené rostliny. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že sklizení rostliny ve fázi růstu (před zralostí) má za následek její znehodnocení. Dále stěžovatel znovu akcentuje relevanci zmiňovaného závazného posouzení ze dne 15. 8. 2011, č. j. 22798/11-3212-11685. Ačkoli bylo vydáno pro jiný daňový subjekt, řeší zařazení rostlin do snížené sazby DPH, kdy konstatuje, že *„[p]ro uplatnění snížené sazby daně není ani rozhodující stav rostliny, v jakém se nachází, tj. v sušeném či jiném stavu.“* Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že stanovisko daňových orgánů, dle kterého zelené obilí rostoucí na poli není rostlinou a potažmo zbožím, zcela nekriticky přijal a odvolával se nepřiléhavě na předpisy občanskoprávní a na § 4 odst. 2 zákona o DPH. Stěžovatel je tudíž stále přesvědčen, že se jedná o rostlinu ve smyslu přílohy č. 3 k zákonu o DPH.

[7] V návaznosti na to je pro stěžovatele v nyní souzené věci rozhodné, zda vzrostlé obilí na najatém pozemku je zbožím, s nímž je možné obchodovat. S odkazem na Šestou

směrnici (směrnice č. 77/388/EHS – pozn. NSS), podle které se dodáním zboží rozumí *převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník*, a poskytováním služeb *jakékoli plnění, které není dodáním zboží ve smyslu čl. 5 této směrnice*, mohou tato plnění zahrnovat i postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad, závazek zdržet se určitého jednání nebo toto jednání či situaci snášet a konečně poskytování služeb na základě úředního příkazu nebo zákona. Na tomto podkladě se stěžovatel domnívá, že pokud by se vzrostlé obilí nepovažovalo za zboží, nebylo by možné obchodovat ani s obilím, které ještě nebylo zaseto, ač se tak v praxi děje. Oporu pro tento právní názor nachází i v judikatuře Soudního dvora Evropské unie [rozhodnutí ve věci *Komise v. Itálie* (C-7/68)], kde je pojem „*zboží*" definován jako hmotný předmět (na rozdíl od služeb), předmět obchodní transakce a předmět ocenitelný v penězích. Zbožím naopak nejsou zbraně, *res extra commertium* (drogy, lidské orgány), práva duševního vlastnictví a rybolovná práva či věci osvědčující práva (například rybolovné certifikáty). Zbožím je tedy hmotný statek určený k prodeji, což znamená, že toto zboží za určitých podmínek svého majitele změní a vlastnictví produktu přejde z prodávajícího na kupujícího, přičemž nejčastější podmínkou pro přechod vlastnictví je zaplacení kupní ceny. Pokud je zbožím i energie, pak je absurdní závěr, že jím nemohou být rostliny. Ani opora krajského soudu v ustanovení § 507 NOZ nemůže mít vliv na začlenění rostlin v jakémkoli stavu do kategorie „*zboží*", neboť i pozemek je zbožím. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvádí, že stěžovatel v zásadě jen opakuje žalobní argumentaci, k níž se dostatečně vyjádřil jak žalovaný sám, tak krajský soud; tato vyjádření nicméně stěžovatel nijak věcně nereflektuje. Co se týče námitky, že sklizeň plodin v různých fázích růstu může mít hospodářský význam, žalovaný uvádí, že krajský soud nijak nehodnotil ani nevylučoval důvody sklizně v různých fázích růstu, ale vyjádřil přesvědčení, že existuje rozdíl mezi prodejem sklizených rostlin a převodem práv k nedokončené rostlinné výrobě, kdy jsou rostliny ještě součástí pozemku (tj. nikoli samostatnou movitou věcí) a kdy nabyvatel získává právo tuto rostlinnou výrobu dokončit a právo na sklizeň. Stěžovatel tedy závěry krajského soudu interpretuje nesprávně a vytrhává je z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku. Pokud jde o závazné posouzení vydané Generálním ředitelstvím cel, zde stěžovatel opomíjí stěžejní argument krajského soudu, a to, že ve stěžovatelově případě se jednalo o převod práv k nesklizeným rostlinám, které dosud nebyly odděleny od půdy a nestaly se samostatnými movitými věcmi. Ohledně hmotné povahy obilí trvá žalovaný na tom, že nesklizené obilí není samostatnou movitou věcí, ale součástí jiné věci (pozemku). Nedokončenou rostlinnou výrobu proto lze prodat buď společně s pozemkem (což se v daném případě nestalo), nebo lze k této nedokončené rostlinné výrobě poskytnout právo. Rozhodnou skutečností pro určení, zda se jedná o samostatnou věc či součást jiné věci, je podle žalovaného to, zda lze věc oddělit tak, aby zároveň zůstala zachována její hodnota a možnost využití k příslušnému účelu. Konečně žalovaný uvádí, že pouhá skutečnost, že za převod práv k nedokončené rostlinné výrobě bylo zaplaceno, nemůže být považováno za důvod pro kvalifikaci tohoto zdanitelného plnění jako zboží, neboť úplata za uskutečněné zdanitelné plnění je esenciální podmínkou pro vymezení předmětu DPH podle § 2 zákona o DPH. Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se nejprve k tvrzení stěžovatele, dle kterého krajský soud pochybil, odmítl-li při svém rozhodování zohlednit obsah rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 8. 2011, č. j. 22798/11-3212-11695, o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně z přidané hodnoty, vydaného v režimu ustanovení § 47 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, ve spojení s § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Toto závazné posouzení učinil stěžovatel přílohou své žaloby, ačkoli nebylo vydáno pro něj, ale pro Družstvo Ekover, se sídlem Březovice 33. Vyplývá z něj, že pro suroviny rostlinného původu použité pro výrobu pelet nebo k přímému spalování v teplárnách (seno, sláma, obilí, včetně odpadu z těchto rostlin) se uplatní snížená sazba DPH, neboť se jedná o „*Rostliny a semena*" podle číselného kódu 07-12 přílohy č. 3 k zákonu o DPH. Generální finanční ředitelství dodalo, že pro uplatnění snížené sazby daně není rozhodující stav rostliny, tj. zda se rostlina nachází v sušeném či jiném stavu, ale to, že daná komodita (seno, sláma) odpovídá číselnému kódu 07-12 a zároveň i slovnímu popisu „*Rostliny a semena*".

[12] Otázkou závaznosti závazného posouzení podle § 47 odst. 1 písm. b) zákona o DPH se v obecné rovině zabýval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011-77, publikovaném pod č. 2454/2012 Sb. NSS. V něm dospěl mj. k závěru, že smyslem zavedení institutu závazného posouzení bylo poskytnout daňovému subjektu právní jistotu v řízení před správcem daně v těch případech, kdy daňovému subjektu vzniknou pochybnosti o správné interpretaci platné právní úpravy v příslušném daňovém zákonu; prostřednictvím závazného posouzení získá daňový subjekt informaci o tom, jakým způsobem by správce daně na nastalou daňovou situaci nahlížel. Jelikož je správce daně povinen respektovat závěry (svého) závazného posouzení, znamená to, že pokud bude daňový subjekt postupovat v souladu s rozhodnutím o závazném posouzení, vyhne se potížím se správcem daně v eventuálním následném řízení. Daňový subjekt se názorem správce daně zde vysloveným řídit nemusí, vystavuje se však riziku, že při případné daňové kontrole dojde k doměření daně; případný platební výměr či dodatečný platební výměr přesto může napadnout odvoláním a posléze i správní žalobou. Podstatné tedy je, že povinnost řídit se názorem vyjádřeným v závazném posouzení nestíhá daňový subjekt, ale pouze toho správce daně, který závazné posouzení vydal a který bude rozhodovat o daňové povinnosti tohoto daňového subjektu, a to ještě za předpokladu, že v době rozhodování je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno. Jinak řečeno, z hlediska závaznosti tohoto závazného posouzení je určující jak daňový subjekt, který o jeho vydání požádal, tak správce daně, k němuž tato žádost směřovala a který závazné posouzení provedl. Nelze se proto (ve smyslu výše

uvedeném) dovolávat obsahu závazného posouzení vydaného pro jiný daňový subjekt nebo jiným správcem daně než tím, u něhož je daňové řízení vedeno.

[13] V dané věci se stěžovatel výše uvedeného závazného posouzení zjevně dovolává pro jeho domnělou skutkovou podobnost s věcí nyní projednávanou. Přehlíží však, že v případě, kterého se závazné posouzení týká, se jednalo o plodiny v sušeném stavu (tedy nikoli ve stavu před sklizní), a především, že šlo o plodiny sklizené, tedy od půdy již oddělené. Hovoří-li se navíc v závazném posouzení o *„jiném stavu“* těchto rostlin či plodin (postaveném do kontrastu se stavem sušeným), pak není s naprostou jistotou zřejmé, jaká růstová fáze rostliny se tímto *„jiným stavem“* myslí. Z celkového kontextu odůvodnění tohoto závazného posouzení je nicméně zřejmé, že se týká suroviny pro výrobu pelet nebo pro spalování v teplárnách; je tedy logické, že aby bylo možné tyto pelety vyrobit, je nutné rostliny nejprve sklidit (tedy oddělit od půdy) a poté usušit a případně dále zpracovávat. Skutkové pozadí obou věcí tedy vykazuje natolik významné rozdíly, že brání byť i jen podpůrnému převzetí závěrů odkazovaného závazného posouzení (a to i v případě, kdy by bylo vydáno přímo pro stěžovatele). Krajský soud proto nepochybil, pokud stěžovatelem předložené závazné posouzení vyhodnotil (z více důvodů) jako nepoužitelné. Kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není.

[14] Pokud jde o kasační důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zásadní právní otázka spočívá v posouzení, zda prodej nedokončené rostlinné výroby (tedy rostlin, které ještě nedosáhly sklizňové zralosti) na základě daňového dokladu č. 2011067 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 3. 2011 a základem daně ve výši 1 915 513 Kč, spadá pod ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, ve spojení s § 13 tohoto zákona, nebo pod § 2 odst. 1 písm. b) téhož zákona, ve spojení s jeho § 14 odst. 1 písm. a). Jinými slovy, úkolem Nejvyššího správního soudu je posoudit, zda se jedná o *dodání zboží* (jak tvrdí stěžovatel), nebo o *poskytnutí služby* - převod práva (názor zastávaný daňovými orgány i krajským soudem). Odpověď na tuto otázku je relevantní z hlediska správnosti použití snížené sazby DPH podle přílohy č. 2 a č. 3 k zákonu o DPH stěžovatelem.

[15] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH (platného a účinného ke dni uskutečnění zdanitelného plnění) je předmětem daně *dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (...) za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku*. Předmětem DPH je dále podle § 2 odst. 1 písm. b) téhož zákona *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.* Podle ustanovení § 4 odst. 2 věty první zákona o DPH jsou *zbožím věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda*. Podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH se *dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Poskytnutím služby se podle § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH (pro účely tohoto zákona) rozumí *všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.* Poskytnutím služby se rozumí také *převod práv, poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene, nebo přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci* (§ 14 odst. 1 věta druhá zákona o DPH).

[16] Je-li tedy *„poskytnutí služby“* podle ustanovení § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH vymezeno jako zbytková definice proti *„dodání zboží“* podle § 13 téhož zákona, je na prvním místě nutné najisto postavit, že předmětné plnění – nedokončená zemědělská výroba – skutečně pod *„dodání zboží“* spadat nemůže.

[17] Na prvním místě je třeba upozornit, že z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývá, že pojmy uvedené v Šesté směrnici a ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, je třeba vykládat jako autonomní pojmy práva Evropské unie, aby bylo zamezeno rozdílnému režimu daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech [srov. například rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2008 ve věci *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-94, publikovaný pod č. 2184/2011 Sb. NSS]. Z toho je zřejmé, že pro předmětnou otázku nemůže být rozhodná definice *„nedokončené rostlinné výroby“* nebo *„rostliny“* v českém právním řádu či v obecné jazykovědě. Zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, konstatoval, že: *„[p]ojem ´dodání zboží´ (čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) musí mít univerzální obsah platný ve všech členských státech, protože je jím fakticky vymezen předmět daně. Jednotná definice předmětu daně by byla ohrožena, jestliže by se obsah pojmu, který je jednou ze tří transakcí tvořících předmět daně, lišil v jednotlivých členských státech na základě různých podmínek pro převod právního vlastnictví daných soukromým právem (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, bod 8).“* Stěžovatel přiléhavě poukazuje též na rozsudek SDEU ze dne 10. 12. 1968 ve věci *Komise v. Itálie* (7/68), kde tento soud definoval, že zbožím se rozumí *produkty (statky) ocenitelné penězi, které jsou schopné se stát předmětem obchodních transakcí*.

[18] Při pátrání po definici pojmu *„dodání zboží“* nelze hledat oporu ani v pravidlech vedení finančního účetnictví, neboť to je, jak již přiléhavě uvedl krajský soud, vystavěno na odlišných principech. Z hlediska rozhodnutí, pod jakou sazbu DPH předmětné plnění spadá, proto není podstatné, jak se o dané transakci účtovalo a jak účetní standardy chápou a definují nedokončenou výrobu (tedy, že ji řadí mezi hmotný majetek – zásoby). To ostatně zdejší soud v minulosti opakovaně vyslovil (u daně z příjmů) například ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, publikovaném pod č. 2626/2012 Sb. NSS, z něhož v napadeném rozsudku vyšel i soud krajský: *„Při srovnávání účetních a daňových institutů je třeba vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (např. alokace zdrojů mezi veřejnou a soukromou potřebou, redistribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb, stabilizace ekonomiky, atd.) výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být libovolně zaměňováno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. Účetní předpisy nestanoví, co je či není předmětem daně, ani co je či není daňově uznatelnou položkou. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou ´uznatelnost´ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů.“*

[19] Daňové orgány při svém rozhodování vycházely z premisy, že předmětem zdanitelného plnění bylo obilí ve stádiu růstu, které z povahy věci nemohlo být považováno za (samostatnou) věc v právním smyslu a z hlediska daňového se tak nemohlo jednat o *dodání zboží* ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Tento náhled na soukromoprávní podstatu posuzované transakce odpovídal znění tehdy účinného § 120 odst. 1 občanského zákoníku, respektive doktríně a judikatuře toto ustanovení interpretující. Lze v této souvislosti poukázat například na rozsudky Nejvyššího soudu ČSR ze dne 10. 10. 1975, sp. zn. 4 Cz 68/78 (R 56/1977) či novější rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 2003, sp. zn. 22 Cdo 509/2003 (uveřejněný v Souboru civilních rozhodnutí a stanovisek nejvyššího soudu pod č. C 2062) a ze dne 16. 8. 2005, sp. zn. 330 Odo 879/2005, které se zabývají obdobnou problematikou, tedy porosty vysázenými na pozemcích z hlediska vlastnického práva. Tato judikatura stojí na názoru, že porosty představují plody mateřské věci (pozemku); jsou jejím výnosem ve smyslu hospodářském s tím, že jsou určeny k tomu, aby byly následně od mateřské věci oddělovány. Teprve oddělením se stávají (samostatnou) věcí v právním smyslu a teprve tímto okamžikem je možno uvažovat o jejich (samostatném) vlastnictví. Oddělené plody zásadně náleží vlastníku věci mateřské, byť není vyloučeno, aby se jejich vlastníkem stal subjekt jiný, ať již na základě zákona či cestou obligačního oprávnění.

[20] Uvedený přístup byl nicméně pozdější judikaturou poněkud relativizován. Poukázat lze například na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2369/99 (publikovaný v Souboru civilních rozhodnutí a stanovisek nejvyššího soudu pod č. C 1055), kde se připouští možnost učinit i součást věci předmětem relativních právních vztahů, je-li možné ji identifikovat a oddělit od věci mateřské bez toho, že by takovým oddělením došlo k jejímu podstatnému znehodnocení. Tento právní názor, stojící na teorii oddělitelných, respektive neoddělitelných součástí věci, byl fakticky aprobován i v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 22 Cdo 4253/2014, byť tato konkrétní věc byla již posuzována podle NOZ; ten ostatně možnost kontrahovat kupní smlouvou i součást movité věci explicitně připouští v § 2085 odst. 1 větě první.

[21] Je tedy zřejmé, že ani před nabytím účinnosti NOZ nebylo *a priori* vyloučeno, aby předmětem kupní smlouvy byla součást věci, bylo-li možné ji dostatečně identifikovat a oddělit od věci mateřské bez jejího podstatného znehodnocení; vlastnické právo by se, pochopitelně, nabývalo až k okamžiku tohoto oddělení, kdy se dosavadní součást věci stává fakticky i v právním smyslu věcí samostatnou. Do tohoto kontextu pak zapadá i fakt, že podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o půdě, je u zemědělských pozemků daných smluvně do užívání vlastníkem jiných než trvalých porostů uživatel, pokud se s vlastníkem nedohodne jinak. Zvláštní právní úprava tedy přiznává možnost existence rozdílného vlastnictví k věci mateřské (pozemku) a její součásti (porostům), která se po svém oddělení (sklizni) stane věcí samostatnou. Z tohoto pohledu tedy kategorický závěr žalovaného i krajského soudu o apriorní nemožnosti kontrahovat o (dosud neoddělené) součásti věci (zde dosud nesklizeného obilí v době růstu) neobstojí.

[22] Z uvedeného je zřejmé, že i dosud nezralé obilí, nacházející se ve stádiu růstu, může být *„předmětem obchodních transakcí“* a splňovat tak definiční znaky *zboží*, jak se podávají z judikatury SDEU k výkladu pojmu *„zboží“* užitému v Šesté směrnici (viz výše). Pro

závěr, že se o takový případ jedná i v nyní posuzované věci, však není dosud k dispozici dostatek skutkových podkladů.

[23] Stěžovatel jak v žalobě, tak v kasační stížnosti uvedl, že hospodaří na propachtovaných pozemcích. Součástí správního spisu není žádná listina, která by toto tvrzení verifikovala; správce daně i žalovaný však očividně tuto skutečnost považovali (a stále považují) za nespornou. Nasvědčuje tomu například obsah protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu, v němž se na str. 28 (doslovně) píše: „*Nejedná se o prodej movité věci, protože nedokončená výroba nejde od pozemku oddělit. Buď lze prodat společně i s pozemkem, což ve výše uvedeném případě nenastalo, nebo lze poskytnout právo ke sklizni.*“ Shodná informace vyplývá rovněž ze zprávy o daňové kontrole. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že [citováno včetně nesprávného skloňování]: „*Fakt, že odvolatel hospodaří na propachtované půdě, pouze dokládá skutečnost, že předmětná nedokončená rostlinná výroba potřebuje ke svému dokončení předmětnou půdu a dokládá tak skutečnost, že tato nedokončená rostlinná výroba nelze od pozemku oddělit, aniž by se tím znehodnotila, čímž se stává neoddělitelnou součástí pozemku.*“ Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod jakkoli tuto premisu zpochybňovat a vše tedy nasvědčuje závěru, že na předmětné porosty (obilí ve stádiu růstu) dopadal režim ustanovení § 2 odst. 2 věty druhé zákona o půdě (ledaže by se prokázalo, že se stěžovatel s vlastníkem pozemku „*dohodl jinak*“).

[24] Z hlediska posouzení sporné otázky je ovšem zásadní zjistit, jak konkrétně zněla smlouva o prodeji nedokončené výroby, uzavřená mezi stěžovatelem a společností AGRO Nišovice, s. r. o., na jejímž základě proběhlo posuzované zdanitelné plnění, jež bylo předmětem stěžovatelovy faktury č. 2011067 ze dne 31. 3. 2011; ta součástí správního spisu není. Z obsahu zmiňované faktury nelze zjistit, za co konkrétně stěžovatel protiplnění obdržel; pouze nepřímo (a to ze znaleckého posudku Ing. Karla Kříže, CSc., ze dne 19. 2. 2011, č. 3685006-211, k ocenění nedokončené rostlinné výroby) lze usoudit, že předmětem smluvního vztahu mezi stěžovatelem a společností AGRO Nišovice, s. r. o., bylo poskytnutí „*vlastních hnojiv, nakoupených hnojiv, nakoupených chemických přípravků, osiv a rozpracování půdy*“.

[25] Pouze z obsahu zmiňované smlouvy lze zjistit, zda byl jejím předmětem převod práva ke sklizni nedokončené rostlinné výroby (tedy z hlediska daňového poskytnutí služby), či zda se jednalo skutečně o převod vlastnického práva k rostoucímu obilí ve stavu, v jakém se nacházelo v době uzavírání smlouvy (z hlediska daňového by šlo o dodání zboží). Pokud by stěžovatel přenechal společnosti AGRO Nišovice, s. r. o., za úplatu právo provést sklizeň (tzn. nabýt vlastnické právo k budoucí, tedy v době kontrahování ještě neexistující úrodě - zralému obilí), se všemi riziky s tím spojenými (neúroda, živelná pohroma, apod.), šlo by obsahově o převod práva ke sklizni nedokončené výroby, tedy o poskytnutí služby, ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Byl-li předmětem smlouvy převod vlastnického práva k samotnému porostu obilí, ve stavu, v jakém se nacházel v době kontraktace, bez zřetele k předpokládanému budoucímu výnosu (sklizni), jednalo by se o dodání zboží, ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH (byť by k samotnému nabytí vlastnictví k těmto porostům jako celku, nikoli jen k plodům, došlo až v okamžiku jejich

oddělení od pozemku, tedy sklizni). V této souvislosti je vhodné dodat, že úmyslem nabyvatele (kupujícího) nemusí být nutně dovedení vývoje porostu do stádia zralosti, tedy získání úrody ve smyslu sklizně zralé plodiny. Nejvyšší správní soud sdílí názor stěžovatele, že pro pěstitele může mít ekonomický význam i sklizeň plodiny nezralé (nebo dokonce nesklizení plodiny), protože z různých důvodů není její dozrání (anebo poskytnutí plodů) či sklizení žádoucí nebo nezbytné.

[26] Ve světle uvedených skutečností tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že si krajský soud neučinil jasnou představu o tom, co konkrétně bylo předmětem obchodní transakce (zdanitelného plnění). Nelze proto zcela vyloučit, že by předmětná nedokončená rostlinná výroba mohla být *„dodáním zboží“* ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, jak tvrdí stěžovatel.

[27] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

[28] Při novém rozhodování se krajský soud zaměří na vyjasnění obsahu smluvního vztahu mezi stěžovatelem a společností AGRO Nišovice, s. r. o. V závislosti na zjištěných skutečnostech posoudí věc z právního hlediska způsobem výše naznačeným. Tento právní názor je podle § 110 odst. 4 s. ř. s., pro krajský soud závazný.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. listopadu 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu