



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Terezy Kučerové v právní věci

žalobce: **Šumava a.s., IČ 25183982**
sídlem Nišovice 55, 387 01 Nišovice
zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou
sídlem Třída Míru 146, 381 01 Český Krumlov

žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství Brno**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 24. 9. 2014 č. j. 25193/14/5000-14306-711513,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 24. 9. 2014 č. j. 25193/14/5000-14306-711513 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti a o žalobě v celkové výši 29 743 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mileny Novákové.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2014, č. j. 25193/14/5000-14306-711513 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 3. 2014, č. j. 525515/14/2211-24802-302541, na daň z přidané hodnoty, kterým byla žalobci za zdaňovací období březen 2011 doměřena daň ve výši 193 788 Kč a současně vznikla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20%, tj. v částce 38 757 Kč.

2. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 28. 11. 2014 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
3. Žalobce v žalobě uvedl, že nesouhlasí s tím, že prodej obilí, který byl uskutečněn v březnu 2011 jako přezimující porost ve fázi odnožování, je prodejem služeb. Podle žalobce je nutné vnímat, že předmětem prodeje byly rostliny, nikoliv konkrétní práce. Z definice služeb je zřejmé, že se jedná o činnost. Převod vzrostlých rostlin je převodem zboží, nikoliv službou definovanou jako činnost.
4. Žalobce k žalobě přiložil kopii závazného posouzení z hlediska sazby daně podle § 47a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Jedná se o závazné stanovisko z roku 2011, které sice bylo vydáno jinému subjektu, ale v němž je stanoveno zařazení rostlin do snížené sazby daně z přidané hodnoty (číselný kód 07-12 a slovní popis Rostliny a semena). Dále je v něm uvedeno, že nelze zohledňovat účel, k jakému je daná komodita použita, a že není rozhodující stav rostliny, v jakém se nachází. Podle všeobecného výkladu se bralo zařazení rostlinné výroby do snížené sazby daně z přidané hodnoty. Žalobce odkázal na definice rostliny na www.wikipedia.org a považoval za zřejmé, že rostlina je organismus a jako taková může být jako zboží předmětem obchodu, i když není oddělena od půdy.
5. Podle žalobce odkazy žalovaného na právní teorii nejsou příhodné pro rostliny jako takové. Jak vyplývá z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2010, sp. zn. 20 Cdo 4526/2007 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího soudu jsou dostupná na www.nsoud.cz), trvalé travní porosty, použitá osiva, sadba, hnojiva a chemikálie, zasetí, pohnojení či postřiky se stávají součástí pozemku, resp. osivo, sadba, hnojiva a chemikálie zanikají jako věc v právním smyslu, jakmile jsou použity k osetí, pohnojení a postřiku pozemku. V případě prodeje nedokončené rostlinné výroby došlo již k zániku osiva, sadby, hnojiva a chemikálií, neboť výsledkem této činnosti již byly vzrostlé rostliny. Podle žalobce se tedy nemohlo jednat o prodej služeb, které v té době již v právním smyslu neexistovaly. Služby spojené s orbou, setím a hnojením již byly dávno ukončeny a nemohly být proto právně prodány. Podle žalobce daný judikát nehovoří pro závěry správce daně, že vzrostlé rostliny jsou neoddělitelnou součástí pozemku a nejsou samostatným zbožím. Žalobce z judikátu dovozuje, že použitím osiv, sadby, hnojiv a chemikálií se tyto druhové věci stávají součástí pozemku. Pokud tedy dojde k zániku druhově určených věcí, nemohou být prodány jako služba.
6. Podle žalobce není dále v žádném případě pravdou, že oddělením rostliny od půdy dojde k jejímu znehodnocení, ba právě naopak. Rostlina oddělením přestává být součástí půdy, stává se samostatnou věcí použitelnou k různým účelům, a to již v různém stádiu jejího vzrůstu. V době převodu vlastnictví těchto rostlin (na stojato) se jednalo již o rostliny ve fázi odnožování. Podle žalobce v době uskutečnění prodeje zboží existovalo, a to v podobě rostlin rostoucích na pronajaté půdě. Rostliny byly podle žalobce ve stádiu, kdy již bylo možné odhadnout kvalitu a množství úrody.

7. Žalobce uvedl, že je pravdou, že nechal za účelem prodeje ocenit nedokončenou rostlinnou výrobu (konkrétně vzrostlé obilí) znaleckým posudkem. Ze znaleckého posudku vyplývá, že se oceňují zásoby a výrobky. Z metodiky oceňování vyplývá, že v ceně výrobků a zásob jsou především náklady na jejich pořízení. Neznaменá to však, že se oceňují hnojiva, chemické přípravky, osiva a rozpracovanost půdy, které již ani právně neexistují. Cena hnojiv, chemikálií, osiva a rozpracovanosti půdy je pouze podkladem pro stanovení ceny rozpracované rostlinné výroby, tj. zásob v podobě vzrostlého obilí.
8. Žalobce uvádí, že v dobré víře v názor na to, co je rostlina, a v souladu s účetními předpisy uplatnil při prodeji vzrostlého obilí jako nedokončené rostlinné výroby sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 10%. V době vystavení daňového dokladu se v žádné literatuře, ani na stránkách Ministerstva financí nepublikovalo nic, co by určovalo sazbu jinou. Nebyl důvod z nějakých spekulativních důvodů prosazovat nižší sazbu daně, protože šlo o transakci dvou spojených společností a co jedna strana odvedla, druhá vyčerpala. Žalobce neměl pochyb, že v případě výrobků rostlinné výroby jde již o rostlinu v určitém stádiu vývoje. Tato položka je v účetnictví vedena na zásobách a je možné ji v různých stádiích použít třeba na zrno, zelené krmení i jinak. Stále je to rostlina. Žalobce zdůrazňuje, že se jednalo o výrobu na propachtované půdě.
9. Podle žalobce není možné, aby vzhledem k úzkému propojení zákona o účetnictví a daňových zákonů tyto základní normy pro stanovení daně vykládaly rozdílně jednotlivé pojmy. Pokud má být o rostlinné výrobě účtováno na zásobách jako o zboží, nelze ji zařazovat pod služby. Pojem „nedokončená výroba“ definují předpisy o účetnictví. Ty řadí nedokončenou výrobu mezi hmotný majetek, a to mezi zásoby (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., položka C1.2., Český účetní standart č. 015 – Zásoby). Pokud by byla nedokončená výroba považována za právo (službu) byla by v účetních předpisech zařazena do nehmotného majetku. Tak tomu však není.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že ohledně stanovení sazby daně z přidané hodnoty posoudil samotnou podstatu plnění. V případě žalobce se jednalo o nedokončenou rostlinnou výrobu, tj. rostliny, které jsou teprve v určité fázi růstu. V případě nedokončené rostlinné výroby se podle žalovaného nemůže jednat o prodej zboží jako prodej samostatné movité věci, neboť nedokončená rostlinná výroba je neoddělitelnou součástí pozemku, od kterého nemůže být oddělena, aniž by se znehodnotila. Nejedná se o samostatnou movitou věc, ale o součást pozemku. Nedokončenou rostlinnou výrobu lze proto buď prodat společně s pozemkem, nebo lze poskytnout právo ke sklizni této nedokončené rostlinné výroby. Žalovaný zdůraznil, že v daném případě se jednalo o rostliny zasazené, již rostoucí, avšak dosud nedorostlé a nezralé. Žalovaný je přesvědčen, že pokud je dle judikatury Nejvyššího soudu součástí pozemku trvalý travní porost, pak jsou jí i do určité míry vzrostlé (avšak dosud nedorostlé) rostliny, které dosud nemají zamýšlenou hospodářskou užitnost. Žalovaný konstatuje, že rozhodnou skutečností pro určení, zda se jedná o samostatnou věc či součást jiné věci, je to, zda lze věc oddělit tak, aby zároveň zůstala zachována její hodnota a možnost využití k příslušnému účelu. Nedorostlá rostlina oddělená od pozemku je znehodnocená, neboť nemůže být dopěstována. Žalovaný shrnul, že podstata jeho hodnocení spočívala v tom, že nemohlo dojít k prodeji nedokončené výroby, ale pouze k převodu práva na její dokončení. Žalovaný též uvedl, že nelze ztotožňovat režim účetní a režim daňový.
11. Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Dne 21. 6. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011 (protokol č. j. 1417820/13/2211-05401-306368). Správci daně vznikly pochybnosti, zda přiznaná snížená sazba daně v souvislosti s daňovým dokladem č. 2011067 (datum zdanitelného plnění dne 31. 3. 2011) za nedokončenou rostlinnou výrobu byla

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

uplatněna správně a v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty (výzva ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1959378/13/2211-05402-303450). Dne 21. 2. 2014 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (protokol č. j. 439823/14/2211-05401-303450). Zpráva o daňové kontrole č. j. 462753/14/2211-05402-303450 byla se žalobcem projednána dne 26. 2. 2014 (protokol č. j. 463101/14/2211-05402-303450).

12. Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, šlo o daňový doklad č. 201167, datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 3. 2011, odběratel AGRO Nišovice, s. r. o., vystavený žalobcem ve věci fakturace nedokončené rostlinné výroby podle znaleckého posudku se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty. Celkem činila nedokončená výroba 1 915 513,37 Kč bez daně z přidané hodnoty. Správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal, že užil sníženou sazbu daně z přidané hodnoty správně. Žalobce nepovažoval prodej nedokončené výroby za uskutečnění služby, ale považoval ji za prodej zboží, tj. za prodej rostlin. Podle žalobce je nedokončená výroba (rozpracovaná výroba, na které již byly vykonány výrobní postupy, ale ještě není výrobkem) jednoznačně hmotným majetkem a z hlediska daně z přidané hodnoty se jedná o zboží podléhající podle Přílohy č. 1 snížené sazbě daně. Podle správce daně se nemůže jednat o dodání zboží, neboť nedokončená rostlinná výroba je neoddělitelnou součástí pozemku; proto nejde o samostatnou movitou věc. Podle zákona o dani z přidané hodnoty se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se rozumí i poskytnutí práva využití věci (tj. v tomto případě právě k dokončení výroby). Nejedná se o prodej movité věci, protože nedokončená výroba nejde od pozemku oddělit. Správce daně uzavřel, že žalobce porušil § 47 zákona o dani z přidané hodnoty tím, že použil nesprávnou výši sazby daně.
13. Dne 5. 3. 2014 vydal správce daně pod č. j. 525515/14/2211-24802-302541 dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011 ve výši 193 788 Kč. Dále žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 38 757 Kč. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalovaný dospěl k závěru, že nedokončená rostlinná výroba v takové růstové fázi, jak je oceněna znaleckým posudkem, je neoddělitelnou součástí pozemku, od kterého nemůže být oddělena, jelikož by došlo k jejímu znehodnocení; proto nejde o samostatnou movitou věc. Prodej nedokončené rostlinné výroby je tak nutno považovat za službu poskytnutí práva využití věci podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty (tj. v tomto případě práva k dokončení výroby a ke sklizni). Z toho důvodu měla být uplatněna základní sazba daně z přidané hodnoty.
14. Krajský soud rozsudkem ze dne 23. 3. 2016 č. j. 10 Af 74/2014-33 žalobu jako nedůvodnou zamítl s odůvodněním, že žalovaný správně vyšel z ustálené judikatury, podle níž 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. Ačkoliv jsou rostliny vyhodnoceny jako součást pozemku, není tím nijak dotčeno, že jejich vlastníkem byl žalobce, jako uživatel pozemku podle zákona o půdě a jinému zemědělskému majetku. Domnívá-li se žalobce, že oddělením rostlin od půdy nedojde k jejich znehodnocení, krajský soud měl názor opačný, že tímto způsobem se přeruší jejich vývoj, znemožní se jim růst do stádia zralosti a poskytnout úrodu. Přestože krajský 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. Ke způsobu, jakým bylo o daně položce účtováno podle účetních předpisů, krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45-2011-94, dle něhož, zatímco je cílem Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

účetnictví 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. Ačkoliv se tedy o nedokončené výrobě účtuje jako o zásobách, pro daňové zařazení poskytnutého zdanitelného plnění stanovuje pravidla zákon o dani z přidané hodnoty a jedině podle nich lze hodnotit, zda byl převod nedokončené rostlinné výroby dodáním zbožím nebo poskytnutím služby.

15. Žalobce napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností
16. Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 3 Afs 96/2016-40 ze dne 30. 11. 2017 rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Z citovaného rozsudku vyplývá, že ani před nabytím účinnosti NOZ nebylo apriory vyloučeno, aby předmětem kupní smlouvy byla součást věci, bylo-li ji možné 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 dle rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 věci mateřské a její součásti, která se po svém oddělení stane věcí samostatnou. Z tohoto pohledu pak závěr žalovaného i krajského soudu o apriorní nemožnosti kontrahovat o součásti věci (zde dosud nesklizeného obilí v době růstu) neobstojí. Proto i dosud nezralé obilí nacházející se ve stádiu růstu může být předmětem obchodních transakcí a splňovat tak definiční znaky zboží s tím, že pro závěr, že se o takový případ jedná i v posuzované věci, není dosud k dispozici dostatek skutkových podkladů. Soudu proto bylo uloženo, aby se při novém rozhodování zaměřil na obsah smluvního vztahu mezi žalobcem a společností AGRO Nišovice, s.r.o. Pouze z obsahu smlouvy lze zjistit, zda byl jejím předmětem převod práva ke sklizni nedokončené rostlinné výroby a zda se jednalo skutečně o převod vlastnického práva k rostoucímu obilí ve stavu, v jakém se nacházelo, v době uzavírání smlouvy, kdy z hlediska daňového by šlo o dodání zboží.
17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Předmětem stavu mezi účastníky je právní otázka, zda je prodej nedokončené rostlinné výroby (rostlin zasazených v půdě, v určitém stádiu růstu, ovšem dosud nezralých ke sklizni) možno 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.
19. Podle § 4 odst. 2, věty první zákona o dani z přidané hodnoty platí, že zbožím jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda s tím, že za zboží se nepovažují peníze ani cenné papíry.
20. Podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také a) převod práv, b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Žalobce namítá, že prodej nedokončené výroby není poskytnutím služby, neboť se nejedná o žádnou činnost; poskytnutí služby je podle žalobce definováno výlučně jako činnost. Daná námitka není důvodná. Podle § 14 odst. 1, věty první zákona o dani z přidané hodnoty se za poskytnutí služby pro účely tohoto zákona považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. „Tato sběrná definice specifikuje poskytnutí služby coby předmět daně nejobecnějším způsobem, a to jednak jeho vymezením vůči ostatním předmětům daně a jednak tím, že se musí jednat o „činnost“. Věta druhá

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

tébož odstavec pak za poskytnutí služby považuje i jiné instituty, to však bez nutnosti splnění podmínek věty první. Tento závěr plyne jak z návěti: „Poskytnutím služby se rozumí také“, tak z povahy věci samé – kupř. zánik věcného břemene [viz § 14 odst. 1 písm. c) zákona] lze jen stěží považovat za „činnost“. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 – 57; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Daňové orgány nehodnotily převod nedokončené rostlinné výroby jako činnost, nýbrž jako poskytnutí práva využití věci nebo práva nebo jiné majetkové hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) citovaného zákona (konkrétně jako poskytnutí práva k dokončení nedokončené rostlinné výroby a práva její následné sklizně). Takto vymezené poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) citovaného zákona nemuselo naplňovat znak činnosti.

21. V daném případě žalobce hospodaří na propachtovaných pozemcích, což správce daně i žalovaný považují za nesporné. Tato skutečnost vyplývá z obsahu protokolu o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a rovněž tak i z odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, že žalobce hospodaří na propachtované půdě. Proto, jak bylo i uvedeno v rozsudku u Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 96/2016-40, dle něhož není důvod tuto skutečnost zpochybňovat a vše nasvědčuje k závěru, že na obilí ve stádiu růstu dopadl režim § 2 odst. 2 věty druhé zákona o půdě.
22. V citovaném rozsudku bylo soudu uloženo zjistit, jak konkrétně zněla smlouva o prodeji nedokončené výroby, uzavřená mezi žalobcem a společností AGRO Nišovice, s.r.o., na jejímž základě proběhlo posuzované zdanitelné plnění, jež bylo předmětem faktury č. 201167 ze dne 31. 3. 2011, neboť smlouva součástí správního spisu není. Nejvyšší správní soudu uzavřel, že z obsahu faktury nelze zjistit, za co konkrétně žalobce proti plnění obdržel, pouze nepřímě, a to ze znaleckého posudku Ing. K.K., ze dne 19. 2. 2011. K ocenění nedokončené rostlinné výroby lze usoudit, že předmětem smluvního vztahu mezi žalobcem a společností AGRO Nišovice, s.r.o., bylo poskytnutí vlastních hnojiv, nakoupených hnojiv, nakoupených chemických přípravků osiv a rozpracování půdy.
23. Soud vyzval žalobce k předložení smlouvy o prodeji nedokončené výroby. Žalobce soudu sdělil, že jiné doklady k převodu neměl, kromě daňového dokladu a citovaného znaleckého posudku. Soudu zaslal znalecký posudek vyhotovený znalcem Ing. K.K., který je součástí správního spisu a dále fakturu č. 2011067, která je rovněž součástí správního spisu a dále doklad o majetku do základního jmění dceřiné společnosti AGRO Nišovice, s.r.o. (nepeněžitý vklad), kde je uvedeno, že předmětem vkladu byly dojnice, prasnice a kanci. Jiné doklady žalobce nepředložil.
24. Při jednání dne 26. 9. 2018 Ing. H.H., která je jednatelkou AGRO Nišovice, s.r.o. a současně předsedou představenstva Šumava, a.s., Nišovice, vypověděla, že žalobce je mateřskou společností AGRO Nišovice, s.r.o. Společnost AGRO Nišovice, s.r.o. je dceřinou společností, která se zabývá zemědělskou výrobou konvenčním způsobem, přičemž u mateřské společnosti Šumava a.s. probíhá výroba ekologickým způsobem. Původně žalobce provozoval bio výrobu i konvekční výrobu, dceřiná společnost AGRO Nišovice, s.r.o. byla založena za účelem získání dotací, a proto byl konvekční způsob výroby převeden na společnost AGRO Nišovice, s.r.o. Cílem bylo prodat veškeré produkty, které se týkaly konvenčního způsobu výroby ve stavu, v jakém se nacházely, nejednalo se v daném případě o prodej práva sklizně, nešlo tedy o služby. Vůle byla prodat a více se o předmětnou část výroby nestarat. Za tím účelem byl zajištěn i znalecký posudek ohledně ocenění nedokončené výroby a následně pak byla vyhotovena na základě znaleckého posudku faktura. Nedokončená výroba byla převáděna jako zboží, kdy cílem bylo převést nedokončenou výrobu, převést to, co bylo zaseto s tím, že nabyvatel již provede sám sklizeň. Bylo na nabyvateli, jak s nedokončenou výrobou nadále naloží, zda bude okamžitě sklizeno či případně vyčká na sklizeň pozdější. Tyto organizační kroky byly provedeny z důvodu splnění kritérií pro uznání ekologické výroby a tím i dotací souvisejícími s agroenvironmentálními opatřeními. Od 1. 1. 2011 zahájila svojí činnost AGRO Nišovice, s.r.o., která hospodaří

konvekčním způsobem. Společnost Šumava a.s. Nišovice hospodaří ekologickým způsobem. Do společnosti AGRO Nišovice, s.r.o. byly převedeny oseté pozemky konvekčním způsobem.

25. Na základě výpovědi Ing. H.H. soud učinil závěr, že se v daném případě jednalo o převod vlastnického páva k rostoucímu obilí ve stavu, v jakém se nacházelo v době uzavírání smlouvy, tedy, že se z hlediska daňového jednalo o dodání zboží, neboť jak vyplývá ze shora uvedené výpovědi, předmětem smlouvy byl převod vlastnického práva k samotnému porostu obilí ve stavu, v jakém se nacházel, bez zřetele k předpokládanému budoucímu výnosu, a proto se jednalo o dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, neboť cílem převodu bylo s ohledem na dotaci převést nedokončenou výrobu, tedy bez zřetele o jakou sklizeň se bude jednat, když i z výpovědi Ing. H. vyplývá, že bylo na nabyvateli, jak s nedokončenou výrobou nadále naloží, zda bude okamžitě sklizeno či bude sklizeno až následně. Soud proto učinil závěr, že předmětná nedokončená rostlinná výroba je dodáním zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.
26. Žalobce předložil soudu kopii závazného posouzení ze dne 15. 8. 2011, č. j. 22798/11-3212-11685, které bylo vydáno pro Družstvo Ekover. Krajský soud toto závazné stanovisko provedl jako důkaz. Žalobce tvrdí, že toto závazné posouzení dokládá zařazení rostlin do snížené sazby daně z přidané hodnoty bez ohledu na účel použití a bez ohledu na stav rostliny. Krajský soud zhodnotil obsah závazného posouzení a konstatuje, že jej nelze aplikovat na nyní projednávaný případ. Podle § 133 odst. 1 daňového řádu platí, že rozhodnutí o závazném posouzení je při stanovení daně účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Závazné posouzení tak není použitelné pro žalobcovo daňové řízení. Ze závazného posouzení se podává, že snížená sazba daně na rostliny se uplatní bez ohledu na stav, v jakém se nachází, tj. v sušeném či jiném stavu. Zjevně se však jedná již o zpracované rostliny oddělené od půdy, tj. o věci movité, a tedy o zboží. V nyní projednávaném případě je však řešeno to, zda rostliny, které nejsou odděleny od půdy, jsou vůbec movitými věcmi, které mohou být převedeny jako zboží. Danou situaci závazné posouzení zjevně nepokrývá.
27. Žalobce odkázal na definici rostliny na www.wikipedia.org. Ovšem krajský soud se touto definicí nezabýval a neprováděl důkaz webovými stránkami, neboť botanická definice rostliny nemůže mít nic společného s tím, jak rostlinu jako movitou věc vnímá právo. Takový důkaz by byl nadbytečný a ve věci by ničeho nepřinesl.
28. Žalobce namítal, že se při stanovení daně mělo vycházet z toho, jak o dané položce bylo účtováno podle účetních předpisů. Nedokončená výroba je podle účetních předpisů hmotným majetkem a patří mezi zásoby, proto měla být brána jako zboží. Žalobce se dovolává jednotného vykládání pojmů z hlediska daňových zákonů a z hlediska zákona o účetnictví. Dané námitce krajský soud nemohl přisvědčit. V této souvislosti lze v plném rozsahu odkázat na názor Nejvyššího správního soudu, vyjádřený v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publikovaném pod č. 2626/2012 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud v něm uvedl, že „je třeba při posouzení věci 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 sjednoceno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. (...) Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů.“ Krajský soud v návaznosti na citovaný právní názor konstatuje, že ačkoliv se o nedokončené výrobě účtuje jako o zásobách (hmotný majetek), pro daňové zařazení poskytnutého zdanitelného plnění stanovuje pravidla zákon o dani z přidané hodnoty. Jedině podle těchto pravidel lze hodnotit, zda převod nedokončené rostlinné výroby byl převodem zboží nebo

poskytnutím služby, a to bez ohledu na způsob jak je o této položce účtováno podle účetních předpisů.

29. Žalobce předložil současně se žalobou závazné posouzení, které bylo vydáno pro Družstvo Ekover, se sídlem Březovice 33. Z tohoto závazného posouzení vyplývá, že pro suroviny rostlinného původu použité pro výrobu pelet nebo k přímému spalování v teplárnách (seno, sláma, obilí, včetně odpadů 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 není rozhodující stav rostliny tj., zda se rostlina nachází v sušeném či jiném stavu, ale to, že daná komodita odpovídá číselnému kódu 07-12 a zároveň i slovnímu popisu rostliny a semena.
30. Jak bylo již konstatováno v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 96/2016-40 se otázkou závaznosti závazného posouzení zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2011 č. j. 5 Afs 37/2011-77, ve kterém dospěl 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 vzniknout pochybnosti o správné interpretaci platné právní úpravy v příslušném daňovém zákonu, kdy prostřednictvím závazného posouzení získá daňový subjekt informaci o tom, jakým způsobem by správce daně na nastalou daňovou situaci nahlížel. Dále bylo konstatováno, že je podstatné, 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 jejich základě bylo závazné posouzení vydáno. Z hlediska závaznosti závazného posouzení je proto určující, jak daňový subjekt, který o jeho vydání požádal, tak správce daně, k němuž tato žádost směřovala, který závazné posouzení provedl. Nelze se proto dovolávat obsahu závazného posouzení vydaného pro jiný daňový subjekt nebo jiným správcem daně než tím, u něhož je daňové řízení vedeno. Odkaz žalobce je proto na toto závazné posouzení nepřipadný, když rovněž bylo i žalobcem přehlíženo, že v případě kterého se závazné posouzení týká, se jednalo o plodiny v sušeném stavu. Proto i převzetí závěrů odkazovaného závazného posouzení tato okolnost brání. Proto předložené závazné posouzení je nepoužitelné.
31. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodoval soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce měl v řízení úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Důvodně vynaložené náklady tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměnu za zastupování advokátem. Odměna za zastupování advokátem byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, a to za čtyři úkony právní služby poskytnuté žalobci v žalobním řízení, a to převzetí zastoupení, podání žaloby a 2 x účast na jednání v celkové výši 12 400 Kč (4 x 3 100 Kč). Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených čtyř úkonů, celkem tedy 1 200 Kč. Odměna za zastupování advokátem za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby poskytnutý stěžovateli v řízení o kasační stížnosti (vyhotovení kasační stížnosti) v celkové výši 3 100 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu celkem 300 Kč. Náhrada za promeškaný čas 2x200 Kč a cestovní výlohy z Českého Krumlova do Českých Budějovic a zpět ve výši 275 Kč a 295 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, proto součástí nákladu tvoří rovněž tato daň ve výši 3 773 Kč, tj. 21 % z částky 17 970 Kč.

33. Krajský soud proto rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě v celkové výši 29 743 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mileny Novákové.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice dne 26. září 2018

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu