



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: Global Tungsten & Powders spol. s r.o.
sídlem Zahradní 1442/46, 792 01 Bruntál
zastoupeného advokátem Mgr. Viktorem Duškem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2016, č.j. 40642/16/5300-21442-711315

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 9. 2016, č.j. 40642/16/5300-21442-711315 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Viktora Duška.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 23. 11. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 20. 9. 2016, č.j. 40642/16/5300-21442-711315, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena tam specifikovaná rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 12. 2015, dodatečné platební výměry a platební výměry na daň z přidané hodnoty.
2. Žalobce vymezil, že jeho hlavní činností je výroba a hutní zpracování neželezných kovů (zejména wolframu) a jejich slitin, výroba chemických látek a chemických přípravků a dále působí v oblasti druhotných surovin wolframu. V této souvislosti je žalobce pověřen v rámci skupiny Plansee Group pověřen soustřeďovat pro společnost Global Tungsten & Powders Corporation v Towandě, USA, materiál a zboží s dostatečným obsahem wolframu. Správce daně prováděl od října 2013 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012 a leden a únor 2013, kterou následně rozšířil na zdaňovací období září 2013 a únor až září 2014. Dne 21. 1. 2015 vydal správce daně Výzvu k prokázání skutečností, v níž vyjádřil pochybnosti ohledně tvrzení žalobce a vyzval jej k prokázání přijetí plnění typu tvrdokovového materiálu a nástrojů nespádajících pod definici odpadu od deklarovaných plátců DPH. Dne 10. 12. 2015 předal správce daně žalobci zprávu o kontrole, dle které měla být některá přijatá plnění typu tvrdokovového materiálu a nástrojů klasifikována jako dodání odpadu a šrotu z wolframu a cermetů a měl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Následně byly vydány dodatečné platební výměry na DPH, které žalobce napadl odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.
3. Předmětem sporu je klasifikace dodávek zboží s obsahem wolframu, které žalobce v předmětných obdobích pořizoval od různých dodavatelů a vykazoval ve shodě s existující dokumentací jako nákup tvrdokovového materiálu podléhajícího standardnímu režimu DPH, tzn. jako dodávky, z nichž daň na výstupu odvádí dodavatel a žalobce jako odběratel si uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu.
4. Žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající zejména v nesprávnosti závěru o tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k předmětným dodávkám a nesprávné aplikaci pravidel rozložení důkazního břemene, dále věcné nesprávnosti závěrů týkajících se aplikace přenesení daňové povinnosti na dodávky pořízené žalobcem a neodůvodněnost pochybností žalovaného ohledně tvrzení žalobce, a dále v jednostranném vyhodnocení skutkového stavu žalovaným i správcem daně a v nedostatečném vypořádání se s odvolacími námitkami. Podle pravidel vyplývajících z § 92a a 92c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je na konkrétní dodání zboží nutno aplikovat režim přenesení daňové povinnosti, jestliže se jedná o dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH, dodání zboží plátcem DPH jinému plátcu DPH a zároveň, dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Příloha č. 5 k zákonu o DPH pak odkazuje na kódy kombinované nomenklatury celního sazebníku, zejména na kód 8101 97 00 Odpad a šrot z wolframu a 8113 00 40 Odpad a šrot z cermetů.
5. Jak uvádí i správce daně v odůvodnění platebních výměrů, je nutno vycházet z definice pojmu odpad obsažené v zákoně č. 185/2001 Sb., o odpadech (dále jen „zákon o odpadech“); dle § 3 odst. 1 zákona o odpadech je odpadem každá movitá věc, které se osoba zbavuje nebo má úmysl nebo povinnost se jí zbavit. Dle žalobce je v tomto smyslu relevantní vůle dodavatele, přičemž za odpad je možné považovat jen to, co vlastník věci sám za odpad označí. Pokud tedy dodavatel označil prodávané zboží jako nadnormativní zásobu, nemůže se jednat o odpad ve smyslu zákonné definice. Účel pořízení zboží a jeho

další nakládání s ním na straně odběratele nemohou ovlivnit závěr, zda se v konkrétním případě jedná o odpad. V této souvislosti žalobce navrhl k důkazu ve věci definice pojmu odpad zpracování znaleckého posudku (resp. v průběhu soudního řízení takový posudek předložil).

6. Jisté vymezení pojmu odpad a šrot dle žalobce obsahuje kombinovaná nomenklatura; podle poznámky č. 8 pro příslušnou třídu nomenklatury se za kovový odpad a šrot považuje takový, který vzniká při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a dále jsou to kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů. Při aplikaci uvedené definice nelze dle žalobce dovodit jiné závěry než dle legální definice dle zákona o odpadech a tudíž nelze odůvodnit aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti.
7. Dle žalobce není sporné, že předmětné dodávky byly dodány deklarovanými plátcí DPH a že místo uskutečnění zdanitelného plnění bylo v tuzemsku. Žalobce doložil svá tvrzení, že v kontrolovaných obdobích přijal plnění v podobě tvrdokovového materiálu s obsahem wolframu, které nelze kvalifikovat jako odpad relevantními daňovými doklady, a to zejména daňovou evidencí pro účely DPH, přijatými daňovými doklady, dodacími listy, objednávkami, doklady o vývozu zboží a záznamy o skladové evidenci. Žádný z dodavatelů sporné dodávky neoznačil ve vystavených fakturách a dodacích listech jako odpad. Na charakteru dodávky nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobce fyzicky vyhotovoval dodací list/návěští, který dodavatel stvrdil svým podpisem. Řetězec přímých a nepřímých důkazů potvrdily také důkazy opatřené správcem daně, zejména vyjádření klíčových dodavatelů žalobce. Žalobce zdůrazňuje, že jeho důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem není bezbřehé, přičemž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Má za to, že své důkazní břemeno unesl.
8. Žalovaný své pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, průkaznosti a úplnosti tvrzení žalobce opírá o účel pořízení předmětných dodávek a okolnosti jejich pořízení odvislé od tohoto účelu, dále o fotodokumentaci pořízenou v rámci místního šetření dne 28. 5. 2014 a analýzu vzorků provedenou Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj v září 2014. Žalovaný své závěry ohledně aplikace režimu přenesení daňové povinnosti odůvodňuje zejména oprávněním žalobce nakládat s odpady, předmětem ekonomické činnosti žalobce, jeho rolí shromažďovatele druhotných surovin, způsobem obchodování, generickým označováním předmětu plnění, skladováním apod. Tato kritéria však ve světle definice odpadu nejsou schopná odůvodnit závěry o tom, že žalobce v kontrolovaných obdobích přijímal dodávky odpadu. Rovněž ze stanovení způsobu ceny (určení ceny zboží za 1 kg), nelze dovozovat klasifikaci plnění jako odpadu. Pokud žalovaný zakládá své pochybnosti o aplikaci standardního režimu DPH také na základě fotodokumentace pořízené v rámci místního šetření v roce 2014, pak tato postihuje pouze minimální část dodaného zboží od zlomku dodavatelů. Fotodokumentace není způsobila odůvodnit závěr, že u předmětného zboží se jedná o odpad. Dále žalobce namítal konkrétní skutečnosti ve vztahu k některým konkrétním dodávkám zboží.
9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Správce daně vycházel z vymezení pojmu odpad a šrot ve společném celním sazebníku, na který odkazuje příloha č. 5 zákona o DPH. Má za to, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ohledně žalobcem deklarovaného režimu DPH. Při hodnocení důkazů ze strany správce daně a žalovaného k žádným pochybením nedošlo; všechny

závěry mají svůj relevantní podklad v předmětném spisu. Žalovaný se také vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

Zjištění z obsahu správních spisů

10. Z obsahu správních spisů vyplývá, že správce daně zahájil protokolem ze dne 3. 10. 2013 u žalobce daňovou kontrolu mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012 a leden až únor 2013. Daňová kontrola posléze byla protokoly ze dne 20. 11. 2013, 10. 4. 2014, 16. 5. 2014, 28. 5. 2014, 14. 7. 2014, 6. 8. 2014, 9. 9. 2014, 11. 12. 2013 a 11. 11. 2014 rozšířena na období, jež je předmětem přezkumu soudem.
11. Dne 21. 1. 2015 byla ze strany správce daně vydána Výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a to k prokázání tvrzeného druhu a charakteru přijatých zdanitelných plnění z titulu pořízení tvrdokovového materiálu a oprávněnosti nároku na odpočet daně z hlediska prokazatelného poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem. Z obsahu výzvy vyplývá, po rekapitulaci jednotlivých prověřovaných dodávek, specifikovaných dle jednotlivých dodavatelů, že pro správce daně je sporný a zpochybněný skutečný charakter plnění, deklarovaných jako tvrdokovový materiál, pořízený v běžném režimu DPH, přičemž pochybnosti správce daně spočívají v tom, zda se fakticky nejednalo o druhotné suroviny ve formě odpadového materiálu. Důvody existujících pochybností správce daně spočívaly v tom, že:
 - žalobce přijímal plnění, která byla zatížena DPH, dle fakturace jako nadnormativní zásoby – použité tvrdokovové nástroje, tedy pod obecným označením bez jakékoli bližší specifikace dle druhu a typu pořízených plnění
 - žalobce byl zhotovitelem dodacího listu/návěští, kdy uvedl, že dodavatel svým podpisem stvrdil druh dodané komodity
 - jedním z oborů ekonomické činnosti žalobce je nakládání s odpady (vyjma nebezpečných) s vymezením předmětu skladování a zpracování kovového odpadu a šrotu a skladování a zpracování nekovového odpadu
 - podle výroční zprávy žalobce z roku 2011 bylo strategií skupiny Plansee maximální využití zdrojů, tj. v co nejvyšší míře zpracování druhotné suroviny z výrobního procesu
 - žalobce uvedl, že přijatá plnění z hlediska jejich charakteru a zařazení neověřoval, kdy druhové začlenění převzal od dodavatelů
 - žalobce dle skladové evidence evidoval přijatá plnění dle jednotného číselníku jako 1110991 HARD scrap (tvrdokovový odpad), 1110992 SOFT scrap (jemný tvrdokovový odpad), 1110997 HARD materiál tungsten/pevný materiál SK, 1110998 SOFT materiál tungsten/jemný materiál SK, čemuž odpovídaly i objednávky
 - dle výstupních dokladů při vývozu zboží daňový subjekt do ledna 2013 (doby vydání nezávazného celního vyjádření CÚ pro JMK) uváděl vývoz pod kódy 801019700 a 81130040, vždy pod kategorií odpadu
 - ode dne vydání nezávislého celního vyjádření vývoz realizoval pod kódy 82079091 – vyměnitelné nástroje pro ruční nástroje a náradí, též poháněné motorem, nebo

pro obráběcí stroje, pro opracování kovů, Hard materiál tungsten/pevný materiál SK a 81019700 – wolframový odpad a šrot (kromě popela a zbytků obsahujících wolfram) – hard scrap

- Celní úřad v rámci vydávaného Nezávazného vyjádření ze dne 28. 1. 2013 mj. uvedl, že u popisu a předložené dokumentace se jedná o odpad – tvrdokovové nástroje z wolframu (81019700)
- z provedeného místního šetření ze dne 28. 5. 2014, z něhož byla pořízena fotodokumentace, bylo správcem daně zjištěno, že součástí skladových zásob byla v daném čase mj. plnění od dodavatelů Metal Export CZ, s.r.o. a Presente Personal s.r.o., kdy v obou případech se zjevně jednalo o nevytrízené druhotné suroviny, obsahující polámané, opotřebené a dále nevyužitelné nástroje, naplňující definici odpadu
- společnost Presente Personal s.r.o. uvedla, že žalobci dodávala třízené zboží; dle zjištění z provedeného šetření se však jednalo u plnění od dané společnosti o netřízené zboží, naplňující znaky odpadu
- statutární orgán společnosti Metal Export CZ s.r.o. vypověděl jako svědek, že žalobci dodával vždy pouze tvrdokovové nástroje, které nevyžadovaly další třídění. Tomuto však odporuje zjištění z místního šetření, poskytnutá dokumentace a označení plnění u některých vystavených objednávek
- společnost Metal Export s.r.o. je dle informací správce daně rovněž dodavatelem totožného plnění ve prospěch jiného daňového subjektu, přičemž se jednalo o plnění, odpovídající skladové zásobě žalobce od daného dodavatele
- způsob transportu i uskladnění nasvědčuje, že se jednalo o odpadový materiál, jež byl v podobě heterogenních surovin, jejichž součástí jsou polámané, zničené či znehodnocené a dále již nepoužitelné prvky a příměsi
- v některých případech, ač bylo deklarováno, že se jednalo o tvrdokovové nástroje (nové či použité), dodané a fakturované se zatížením základní sazbou DPH, se dle správce daně jednalo ve skutečnosti o odpadový materiál
- účelem pořízení druhotných surovin žalobcem nebylo jejich další možné využití k původnímu účelu, nýbrž finálně k recyklaci a získání oxidu wolframu, jakožto vstupní výrobní suroviny.

12. Dne 10. 12. 2015 byl žalobce seznámen se Zprávou o daňové kontrole vydanou dle § 88 daňového řádu. V rámci této zprávy správce daně blíže rozvedl jednotlivé pochybnosti ohledně aplikovaného režimu DPH, zejména pak k otázce charakteru žalobcem přijatých sporných plnění z hlediska vymezení pojmu „odpad“. Dle správce daně tento nepopírá, že je pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti podstatné a rozhodné objektivní naplnění definičních znaků pořízeného zboží pro jeho zařazení do příslušné kategorie, nicméně žalobce dle správce daně uváděnou a přiznanou kategorii zboží neprokázal a nedoložil, kdy setrval pouze v rovině tvrzení. Podle správce daně tvrzení žalobce, že předmětné zboží nenaplnňuje objektivní kritéria celního sazebníku (kovový odpad a šrot, vznikající při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů) je zavádějící a účelové. Nelze paušalizovat, že pokud lze zboží po jeho opotřebení jakkoliv použít, nelze jej považovat za odpad a šrot. Správce daně dále argumentuje ust. § 3 odst. 1

zákona o odpadech, dle kterého je odpadem každá movitá věc, které se osoba zbavuje nebo má úmysl nebo povinnost se jí zbavit. Správce daně má v tomto kontextu za to, že i v případě, že by plnění nebylo dodavatelem označeno jako odpad, je nutno jeho předání osobě oprávněné ke sběru nebo výkupu odpadů (k následnému využití) považovat ve smyslu zákona o odpadech za nakládání s odpady.

13. Nato správce daně vydal dne 14. 12. 2015 platební výměry a dodatečné platební výměry na DPH, které žalobce napadl odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. V něm žalovaný ve vztahu k odvolací námitce stran definice pojmu odpad v bodě 21 napadeného rozhodnutí zcela odkázal na Zprávu o daňové kontrole, a to zejména na str. 59-62 a 82-84, kde se dle žalovaného správce daně s touto problematikou zcela vypořádal a žalovaný se s tam uvedenou argumentací ztotožňuje. Dle žalovaného, správcem daně byl zákon o odpadech použit s tím, že tento je právním pramenem s danou problematikou úzce souvisejícím a dokreslujícím zjištěný skutkový stav, aniž by jej však nadřazoval právnímu vymezení pojmu odpad a šrot ve společném celním sazebníku. Nelze souhlasit s tvrzením daňového subjektu o subjektivním výkladu pojmu odpad a šrot správcem daně a o nenaplnění definičních znaků plnění pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Důvodnost a oprávněnost pochybností správce daně spočívá v komplexnosti jednotlivých dílčích zjištění a i když by samy o sobě nebyly schopné dát vzniku důvodných a oprávněných pochyb správce daně o charakteru předmětných dodávek, ve svém souhrnu již tyto pochybnosti dostatečně odůvodňují. Dle žalovaného lze konstatovat, že oprávnění žalobce nakládat s odpady, předmět ekonomické činnosti žalobce, jeho role shromažďovatele odpadu s obsahem wolframu v rámci mezinárodního uskupení, způsob obchodování a vystavování dokladů, označování předmětu plnění na dokladech, způsob přepravy, balení a skladování, jsou všechno dílčí indicie, které dohromady tvoří ucelený obraz o charakteru předmětných plnění. Žalobce měl tak možnost u jednotlivých dodávek tvrdokovových materiálů prokázat, že se jedná o výrobky i nadále použitelné pro svůj *původní* účel. Dle žalovaného správce daně neprováděl pouze jednostranné hodnocení důkazů, dostál všem požadavkům na hodnocení důkazů uvedeným v § 8 odst. 1 daňového řádu.

Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, ačkoliv žalobce trval na ústním projednání věci, neboť ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. shledal vady řízení, pro které bylo na místě napadené rozhodnutí zrušit.
15. Krajský soud považuje za nosnou žalobní námitku týkající se nezákonného přenesení důkazního břemene z žalovaného na žalobce a nesprávnou aplikaci právních předpisů při výkladu pojmu „odpad“. Pro posouzení předmětné věci je tedy nutné vymezit hmotněprávní zákonné podmínky, za kterých byl žalobce povinen k postupu v rámci přenesení daňové povinnosti dle § 92a a § 92c zákona o DPH a v návaznosti na to rozsah důkazní povinnosti žalobce a žalovaného.
16. Podle § 92a odst. 1, 2 zákona o DPH, v rozhodném znění, v režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku

uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Za správnost vypočtené daně odpovídá plátce, pro kterého je plnění uskutečněno.

17. Podle § 92c zákona o DPH, v rozhodném znění, při dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k tomuto zákonu, včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů plátcí, použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.
18. Dle Přílohy č. 5 k zákonu o DPH, v rozhodném znění, je v seznamu zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti, uveden pod kódem 8101 97 00 – odpad a šrot z wolframu a pod kódem 8113 00 40 – odpad a šrot z cermetů.
19. V dané věci není sporné, že u všech kontrolovaných dodávek žalobci se jednalo o dodání zboží plátcem DPH jinému plátcí DPH v tuzemsku. Zbývá tedy posoudit naplnění podmínek § 92c zákona o DPH. V tomto směru považuje krajský soud za zcela zásadní vymezení pojmu „odpad“ ve vztahu ke zboží, které žalobce přijal v kontrolovaných obdobích, neboť jak vyplývá z citovaných ustanovení zákona o DPH, jen v případě, že žalobce přijal zboží spadající do kategorie uvedené v Příloze č. 5 zákona o DPH, stihá povinnost žalobce přiznat daň v režimu přenesení daňové povinnosti.
20. Obecně vzato je třeba pojem odpad v českém právním řádu vykládat nejen na podkladě definice uvedené v § 3 zákona o odpadech (dle odst. 1 a 2 citovaného ustanovení je odpadem *každá movitá věc, které se osoba zbavuje nebo má úmysl nebo povinnost se jí zbavit, přičemž ke zbavování se odpadu dochází vždy, kdy osoba předá movitou věc k využití nebo k odstranění ve smyslu tohoto zákona nebo předá-li ji osobě oprávněné ke sběru nebo výkupu odpadů podle tohoto zákona bez ohledu na to, zda se jedná o bezúplatný nebo úplatný převod. Ke zbavování se odpadu dochází i tehdy, odstraní-li movitou věc osoba sama.*), ale především v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „ESD“); dle této judikatury je obecně konstrukce definice odpadu postavena na pojmu *zbavit se*, přičemž zbavením se se rozumí jak odstranění věci, tak i její využití. Podle evropského konceptu obsahu pojmu odpad ani ekonomická využitelnost věci neznámá, že nejde o odpad; stejná věc totiž pro někoho je odpadem a pro jiného nikoliv. Lze říci, že jediná věc může v průběhu svého životního cyklu nabýt a pozbyť status odpadu i opakovaně (srovnej také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 6 As 149/2013-41).
21. V projednávané věci je však třeba při vymezení obsahu pojmu odpad ve vztahu k žalobcem přijatému zboží vycházet z toho, že předmětné zboží je v Příloze č. 5 zákona o DPH definováno kódem kombinované nomenklatury (dále také jen „KN“) v souladu s přílohou č. I Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „Společný celní sazebník“). V souladu s judikaturou ESD je třeba hledat rozhodující kritérium pro zařazení zboží do položky KN obecně v jeho objektivních vlastnostech a charakteristikách, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek k těmto třídám nebo kapitolám (viz zejména rozsudky ze dne 16. 9. 2004, DFDS, C-396/02, EU:C:2004:536, ze dne 15. 9. 2005 Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552 a další). Objektivním kritériem pro zařazení může být *účel použití výrobku*, pokud je inherentní tomuto výrobku, což musí být možné posoudit v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech (viz rozsudky ESD ze dne 1. 6. 1995, Thyssen Haniel Logistic, C- 459/93, EU:C:1996:160, dále ze dne 5.

4. 2001, Deutsche Nichimen, C-201/99, EU:C:2001:199 a ze dne 18. 7. 2007, Olicom, C-142/06, EU:C:2007:449).
22. Podle znění poznámky č. 8 k třídě XV. Přílohy č. I Společného celního sazebníku, v rozhodném znění, se za odpad a šrot považuje kovový odpad a šrot, vznikající při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a kovové předměty *rozhodně nepoužitelné jako takové* pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů.
23. Krajský soud má za to, že pro zařazení zboží přijatého v rámci sporných dodávek žalobcem do kategorie „odpad a šrot“ ve smyslu Přílohy č. 5 zákona o DPH je ve smyslu uvedeného nutné vycházet z naznačených výkladových pravidel pro zařazování zboží do kategorie KN dle Společného celního sazebníku; jakákoli jiná hlediska pro zařazení jsou podle krajského soudu nevýznamná. Není tedy ani možné postupovat při posouzení zařazení předmětného zboží do příslušné kategorie podle vnitrostátních předpisů, které se vztahují obecně k problematice odpadů, nikoliv však z hlediska potřeby zařazení do kategorie Společného celního sazebníku, tedy stručně řečeno, není možné aplikovat obecná ustanovení zákona o odpadech, jak v projednávané věci učinil správce daně a také žalovaný.
24. Znamená to tedy, že u předmětného zboží v rámci sporných dodávek bylo na místě vždy primárně vycházet ze znění čísla nebo položky KN a poznámek k těmto třídám – v daném případě poznámky č. 8 v pro třídu XV. Přílohy č. I Společného celního sazebníku, přičemž objektivním kritériem, jak výše uvedeno, může být *účel použití výrobku*, pokud je inherentní tomuto výrobku. Z obsahu spisu je zřejmé, že správce daně, potažmo žalovaný, při výkladu obsahu pojmu odpad dospěli k závěru, že i v případě, že by plnění přijaté žalobcem nebylo jeho dodavatelem označeno jako odpad, je nutno jeho předání osobě oprávněné ke sběru nebo výkupu odpadů (k následnému využití) považovat ve smyslu zákona o odpadech za nakládání s odpady, přičemž pro správce daně a žalovaného je podstatná další použitelnost zboží (výrobků) pro svůj *původní* účel. Takový výklad je ale dle krajského soudu nesprávný.
25. Správce daně především vůbec neměl při posouzení charakteru žalobcem přijatého plnění postupovat výkladem ustanovení zákona o odpadech – je zcela irrelevantní (a v tomto ohledu se krajský soud neztotožňuje s žalobcem), jakým způsobem dodavatel plnění označil a zda měl úmysl se jej zbavit jako odpad a komu takové zboží dodával, tedy není podstatné, že žalobce měl v rozhodné době oprávnění nakládat s odpady. Není také rozhodné, za jakým účelem žalobce zboží pořizoval. Podstatné pro posouzení je, zda ve smyslu Přílohy č. I Společného celního sazebníku bylo zboží „rozhodně nepoužitelné jako takové pro jeho zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů“, a to i při vyhodnocení účelu použití výrobku; při posuzování účelu použití výrobku však ve smyslu výkladových pravidel Společného celního sazebníku není možné jednostranně zkoumat použití takových výrobků pro svůj *původní* účel, ale je třeba zkoumat, zda je zboží *rozhodně nepoužitelné* a z jakých důvodů a, pokud použitelné je, pak pro jaký účel, a to v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech.
26. V návaznosti na uvedené je také třeba vymezit, koho a v jakém rozsahu tíží v daňovém řízení důkazní břemeno. Žalobce – daňový subjekt – prokazuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Splní-li žalobce toto své důkazní břemeno, má správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno o skutečnostech

vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Ve vztahu k povinnosti aplikace režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a zákona o DPH to znamená, že je zásadně na správci daně, má-li za to, že daňový subjekt chybně neaplikoval režim přenesení daňové povinnosti, aby prokázal pochybnosti, které jej k takovému závěru vedou. V projednávané věci to pro správce daně znamená, že jej poté, co žalobce unesl své primární důkazní břemeno o charakteru jím přijatého plnění, tíží důkazní břemeno o pochybnostech o aplikaci běžného režimu DPH, potažmo charakteru žalobcem přijatých plnění. Tyto pochybnosti přitom musí být natolik vážné a důvodné, že žalobcem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné; je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o natolik vážných a důvodných pochybách vedou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pro posouzení charakteru žalobcem přijatého plnění z hlediska jeho možného zařazení do kategorií spadajících pod výčet zboží uvedený v Příloze 5 zákona o DPH to tedy znamená, že pochybnosti správce daně se musí vztahovat k tomu, zda je to které konkrétní zboží v každé jednotlivé sporné zkoumané dodávce *rozhodně nepoužitelné* a z jakých důvodů a, pokud použitelné je, pak pro jaký účel, a to v závislosti na jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech. Teprve unese – li správce daně v uvedeném směru o svých pochybnostech důkazní břemeno, lze jej přenést postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu na žalobce a ve výsledku z jeho (ne)unesení vyvozovat vůči žalobci další závěry.

27. Z obsahu správního spisu je však zřejmé, že uvedeným způsobem správce daně nepostupoval. Pochybnosti, které jej vedly k vydání Výzvy k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, tak, jak jsou vymezeny v bodě 11 tohoto rozsudku, se totiž vůbec netýkají toho, zda a případně jakým způsobem bylo zboží přijaté žalobcem použitelné (vyjma tzv. *původního* účelu); správce daně, jak vyplývá z jednotlivých bodů uváděných pochybností, vycházel mj. z toho, zda žalobce ověřoval druh zboží při jeho přijaté, dále, že žalobce vyhotovoval dodací listy, že přijímal plnění obecně označované jako tvrdokovový materiál bez bližšího označení, z oboru jedné z ekonomických činností žalobce, z toho, jakým způsobem a kdy evidoval zásoby, dále, že účelem pořízení zboží nebylo jeho zpracování k původnímu účelu, s tím, že správce daně vycházel také z výsledků provedeného místního šetření dne 28. 5. 2014. Z obsahu takto vymezených pochybností správce daně tedy jednoznačně vyplývá, že nejsou odrazem zjišťování skutkového stavu správcem daně ve vztahu k posouzení žalobcem přijatého zboží z hlediska jeho dalšího použití způsobem popsáným výše. Pouze v jednom bodě, a to navíc velmi obecně, vyjádřil v rámci Výzvy k prokázání skutečností správce daně své pochybnosti v pro věc potřebném směru, a to pokud uvedl, že pochybnosti jsou dány tím, že „způsob transportu i uskladnění zboží nasvědčuje, že se jednalo o odpadový materiál, jež byl v podobě heterogenních surovin, jejichž součástí jsou polámané, zničené či znehodnocené a dále již nepoužitelné prvky a příměsi“. Z obsahu spisu však vyplývá, že k tomuto okruhu pochybností ze strany správce daně nevedlo řádné zjišťování skutkového stavu ve vztahu ke každé jednotlivé dodávce, každému konkrétnímu zboží; žalobce tedy nebyl seznámen u konkrétního zboží s tím, z jakého důvodu je nutno pochybovat u toho kterého přijatého plnění o charakteru zboží a tudíž potažmo o správnosti aplikace běžného režimu DPH. Navíc, pochybnosti jsou charakterizovány pouze zcela obecným způsobem. Je třeba trvat na tom, aby pro účely posouzení aplikace režimu přenesení daňové povinnosti byly pochybnosti ze strany správce daně vždy vymezeny zcela konkrétně ke

konkrétnímu plnění, a to nikoliv z hlediska provedeního správcem daně, ale z hlediska posouzení optikou závěrů tohoto rozsudku; pochybnosti musí být u každého konkrétního plnění zcela srozumitelné a natolik vážné, aby byly s to odůvodnit přenesení důkazního břemene na žalobce. Z tohoto pohledu je nutno důrazně vytknout správci daně, pokud z výsledků místního šetření provedeného 28. 5. 2014 činil závěry ve vztahu k jakýmkoli dodávkám, jež tomuto datu předcházely, aniž by bylo zřejmé, o jaké zboží se jednalo (kdy bylo žalobcem přijato a od koho). Lze tak uzavřít, že žalobcem shora uvedeným způsobem vymezené pochybnosti nemohou ani v souhrnu být způsobilé vést k závěru o vážných pochybnostech o charakteru jednotlivých žalobcem přijatých plnění.

28. Správce daně a potažmo i žalovaný v projednávané věci nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit u žalobce povinnost aplikovat režim přenesení daňové povinnosti a nesprávně tak vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat; v důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalovaný i správce daně tak zatížili řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, přičemž v důsledku této vady je napadené rozhodnutí také ve svém důsledku nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31).

Závěr a náklady řízení

29. Krajský soud tedy shledal důvodnými žalobní námitky, týkající se nezákonného vymezení důkazní povinnosti žalobce, vymezení pochybností žalovaného a samotného pojmu odpad (byť se krajský soud neztotožňuje s výkladem provedeným žalobcem v žalobě) a v důsledku toho také námitku nesprávného vymezení skutkového stavu. Soud tedy žalobě jako důvodné vyhověl pro existenci vad řízení vymezených v ust. § 76 odst. 1 písm. a), b), c) s. ř. s., napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. Soud podotýká, že se pro nadbytečnost nezabýval návrhem žalobce na provedení důkazu znaleckým posudkem.
30. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek	3 000 Kč
b) náklady právního zastoupení advokátem	
- odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)
1) příprava a převzetí věci	§ 12 odst. 4
2) sepsání žaloby	vyhl. č. 177/1996 Sb.
3) replika k vyjádření žalobce	9 300 Kč
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 900 Kč

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního

15 342

poplatku)

Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 20. března 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu