



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **LUTOMA, s.r.o.**,
se sídlem Hejtmánkovice 19, Broumov,
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.,
se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 43979/15/5300-22443-711377 a č. j. 44829/15/5300-22443-711377

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 43979/15/5300-22443-711377 a č. j. 44829/15/5300-22443-711377, se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 30 684 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce v řádných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2014 a květen 2014 uplatnil nadměrné odpočty ve výši 4 353 630 Kč a 4 226 351 Kč. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též pouze „správce daně“) následně zahájil postup k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období a na základě skutečností zjištěných v rámci tohoto postupu dospěl k závěru, že žalobce uplatňoval neoprávněně odpočet daně na vstupu. Nadměrný odpočet vykázaný žalobcem za zdaňovací období duben 2014 snížil o částku 4 185 549 Kč, platebním výměrem ze dne 26. 2. 2015, č. j. 311210/15/2702-50524-607573, tak vyměřil žalobci nadměrný odpočet ve výši 168 081 Kč. Obdobně snížil nadměrný odpočet vykázaný žalobcem za zdaňovací období květen 2014 o částku 4 086 572 Kč, platebním výměrem ze dne 8. 4. 2015, č. j. 684312/15/2702-50524-607573, tak vyměřil žalobci nadměrný odpočet ve výši 139 779 Kč.
2. Odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům zamítl žalovaný v záhlaví specifikovanými rozhodnutími. V odůvodnění napadených rozhodnutí se ztotožnil se stěžejním závěrem správce daně, podle něž přijatá zdanitelná plnění podléhala režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), byť částečně korigoval argumentaci, na jejímž základě správce daně k tomuto závěru dospěl.
3. Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalovaného společnou žalobou.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. V žalobě ze dne 22. 2. 2016 žalobce předně vyložil, v čem spočívá princip jeho podnikání. Žalobce nakupuje zásoby, o které nemá nikdo zájem, za velmi nízkou cenu a ve váhových jednotkách, neboť se jedná o zboží, u kterého nelze stanovit hodnotu za kus (důvodem je nízká cena za kus nebo velké množství položek), ale lze jej vždy bez problémů zvážit. Tyto zásoby žalobce přetřídí a vybere z nich cenné kusy, které pak prodává dále. Některé kusy netřídí, neboť jsou již na první pohled nevyužitelné, a rovněž vzhledem k tomu, že by jejich přetřídění přineslo výrazně větší náklady, než by byla jejich prodejní cena. Takové kusy pak vyveze do zpracoven odpadu. Takovým způsobem kupuje výrobky elektro, barvy, keramiku, drogistické zboží, zahradní zboží, nářadí, nádobí a jiné domácí potřeby, zahradní hnojiva a substráty, spojovací materiály (šrouby, matice a podložky) a různé řezné a obráběcí nástroje z tvrdokovu. Jedná se vždy o nákup nějakého souboru zásob, které již někdo nechce využívat, protože obsahují vadné, rozbité či jinak znehodnocené či morálně zastaralé kusy, a z těchto důvodů takové zásoby dotyčný prodává pouze za symbolickou cenu a ve váhových jednotkách. Žalobce například koupí kamion barev ve váhových jednotkách, barvy prohlédne a ty, které nejsou prošlé nebo vyschlé, dále prodává jako nové kusy, zbývající barvy jsou pak coby nebezpečný odpad zlikvidovány. Všechny druhy takto vytříděného zboží pak žalobce prodává ve svém mini hobby marketu a prostřednictvím internetového obchodu konečným spotřebitelům s obrovskou přidanou hodnotou či marží oproti nákupu. Tento systém tak vytváří i velkou část jeho zisku (nikoliv obratu).

Kromě této hlavní činnosti žalobce funguje i jako výkupna druhotných surovin (železo, barevné kovy).

5. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je skutečnost, že žalobce tvrdí, že řádně nakoupil obráběcí nástroje z tvrdokovu od svých dodavatelů jako zboží, přičemž dle žalovaného se jednalo o nákup kovového odpadu, jenž podléhá režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92c zákona o DPH. Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na žalobcem uskutečněný nákup obráběcích nástrojů mělo za následek skutečnost, že správce daně doměřil žalobci z přijatých plnění daň na výstupu, čímž zcela eliminoval odpočet daně na vstupu u těchto plnění na hodnotu nula, neboť hodnota nároku na odpočet se u těchto plnění rovnala na výstupu odvedené dani.
6. Pro všechny žalobcovy dodavatele však byly břitové destičky a další nástroje z tvrdokovu dodané žalobci zbožím a z těchto důvodů je prodávali zatížené daní z přidané hodnoty, nikoliv v režimu přenesení daňové povinnosti. Jednalo se o zásoby, které již coby nepotřebné byly prodávány všemi dodavateli žalobci ve váhových jednotkách. Tyto zásoby byly žalobcem přetříděny a položky, resp. originální nástroje, které byly snadno dále využitelné, neboť byly nepoužité, tudíž dále prodejné bez další úpravy, byly zabaleny do originálních krabiček od původního výrobce těchto nástrojů a jsou dále prodávány jako nástroje nové (vrtáky, břitové destičky). Pokud by se jednalo o kovový odpad, nebylo by možno z tohoto odpadu vytrždit zcela nové a nepoužité kusy a dále je prodávat. Žalobce předvedl správci daně při místním šetření dne 25. 11. 2015 tyto vytržiděné výrobky zabalené v originálních krabičkách od původního výrobce ve skladě tvrdokovu a správce daně pořídil jejich fotodokumentaci. Z pořízené fotodokumentace plyne, že se skutečně v nakoupených mixech nacházejí zcela nové a nepoužité obráběcí nástroje (vrtáky, břitové destičky). Žalobce si kromě uvedených krabiček objednává i etikety od původních výrobců předmětných nástrojů a těmito etiketami opatřuje výše uvedené originální krabičky (rovněž objednány od výrobce), do nichž tyto nástroje balí.
7. Žalobce dále namítl, že žalovaný vykládá účelově jeho vyjádření týkající se třídění nakoupených položek. Položky, které jsou již při nákupu kovovým odpadem a jsou naváděny na sklad č. 1 (sklad druhotných surovin), ne tedy na sklad tvrdokovu, nemají s nákupem nástrojů nic společného a nejsou tříděny vůbec a položky, které jsou přijímány na sklad tvrdokovu, jsou vždy tříděny minimálně vizuálně, aby bylo jasné, zda se dá dále s nimi pracovat, či zda budou prodány do hutí jako kovový odpad. Tomu odpovídá i vyjádření žalobce v prvoinstančním řízení: *„Upřesňujeme, že značnou část zboží netřídíme a prodáváme ho s přidanou marží dalším odběratelům“*. Žalobce vysvětlil tuto skutečnost již v odvolání, neboť svým vyjádřením měl na mysli, že netřídí položky nakupované jako kovový odpad na sklad č. 1, nikoliv na sklad tvrdokovu.
8. Žalovaný svá tvrzení, že žalobce nakupuje kovový odpad, mimo jiné opírá o skutečnost, že toto zboží je nakupováno ve váhových jednotkách, nikoliv v kusech, a že je i ve váhových jednotkách vyskladňováno. Tato skutečnost však žádným způsobem nedokazuje, zda se při nákupu jedná o zboží nebo o kovový odpad, jak tvrdí žalovaný, neboť pokud žalobce nakupuje předmětné zboží ve váhových jednotkách, rovněž je ve váhových jednotkách přijímá na sklad a taktéž je ve váhových jednotkách musí i vyskladnit, což je v souladu s postupy vedení skladové evidence a hlavně v souladu s povinnostmi dodržet v rámci účetních předpisů princip historických (pořizovacích) cen. Přesto si žalobce pro svou vlastní potřebu vede operativní evidenci vytržiděných položek, které nejsou vedeny v kilogramech, ale v kusech, a nejsou oceněny pořizovací cenou, ale

cenou prodejní. Tuto operativní evidenci správci daně předložil. Jedná se však o vlastní vnitřní operativní evidenci, aby nedocházelo k případnému odcizování tohoto zboží, o této evidenci se neúčtuje. I přes její vedení je zboží dále vedeno na skladě tvrdokovu v kg a v případě jeho prodeje je i ze skladu tvrdokovu v kilogramech vydáváno. Ostatní nevyužitelné kusy zůstávají na skladě tvrdokovu a jsou dodávány odběratelům k dalšímu zpracování, operativní evidence tedy nekoresponduje se skladem tvrdokovu.

9. Žalovaný opírá svá tvrzení, že nákup nástrojů z tvrdokovu je nákupem kovového odpadu, o následující skutečnosti:

- Jedná se o směs použitých nástrojů, kdy její skladová evidence je vedena v kilogramech, kdy nelze zjistit původ těchto materiálů od konkrétního dodavatele, přičemž se nedá toto zboží evidovat dle harmonizovaného systému.
- Převážná část těchto materiálů je dále prodána jako kovový odpad do jiného členského státu.
- Daňový subjekt přijímá zboží v kilogramech, vede zboží v kilogramech a vydává jej v kilogramech bez toho, aby toto zboží rozlišoval na destičky, plátky, vrtáky, apod.

10. Podle žalobce však nic z toho není podstatné pro posouzení, zda se jedná při nákupu o kovový odpad, či nikoliv. Dle názoru žalobce se jedná o pouhý popis způsobu vedení skladové evidence a způsobu prodeje předmětného zboží. Způsob prodeje uvedený v bodu 2. by mohl být pouze náznakem toho, že by se o nákup v režimu přenesení daňové povinnosti jednat mohlo, jedná se však o nepřímý důkazní prostředek, neboť vypovídá pouze o tom, jak žalobce materiál dále prodává, nikoliv jak jej nakupuje, což je v projednávané věci podstatné.

11. Vzhledem k tomu, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je pouze nákup tohoto zboží, je podstatným faktorem charakter tohoto zboží pro žalobcovy dodavatele, zda se pro ně jednalo při prodejkách žalobci o zboží nebo o kovový odpad. Žalovaný měl tedy vyslechnout jako svědky všechny dodavatele, aby zjistil, jaký charakter mělo toto zboží v okamžiku nákupu žalobcem, případně měl ve stejné věci vyslechnout zaměstnance žalobce, kteří se přímo účastnili nákupu. Správce daně však provedl výsledky pouze malé části dodavatelů, přičemž v rámci těchto výsledků vůbec nezkontroloval, jaký charakter měly tyto dodávky, zda se jednalo o zboží či o kovový odpad. Pokud žalovaný tvrdí, že k nákupům nástrojů z tvrdokovu docházelo jinak, než tvrdí žalobce, měl vést dokazování tak, aby byl prokázán skutečný stav věci, jak mu ukládá § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se nemůže spokojit pouze s formálními zjištěními. Žalovaný však skutečný stav věci nezjišťoval, neboť nepřizval k projednávané věci znalce ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nepředvolal jako svědky žádné osoby, které se mimo žalobce předmětných dodávek zúčastnily, jako jsou dodavatelé či zaměstnanci žalobce samotného, pouze se spokojil s formálními konstatováními vyplývajícími ze způsobu nákupu, prodeje či skladové evidence žalobce, které v žádném případě neprokazují, jak k uvedeným nákupům skutečně došlo. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 46.

12. Podle žalobce úřední osoby zúčastněné na řízení v projednávané věci zcela jistě nedisponují požadovanými technickými znalostmi k tomu, aby mohly pouze na základě vizuální kontroly odborně posoudit, zda se jedná o plnění podléhající přenesení daňové

povinnosti. Dovodit to lze i ze skutečnosti, že uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti odvozuji od způsobu vedení skladové evidence a od skutečnosti, že žalobce část tohoto zboží sám prodává v režimu přenesení daňové povinnosti. Bylo tedy na místě, aby žalovaný přivolal, ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, v rámci tohoto řízení znalce pracujícího v příslušném oboru k celkovému posouzení těchto plnění, což se však nestalo. Tím bylo daňové řízení zatíženo podstatnými vadami.

13. Pokud by žalobce nakoupil ve váhových jednotkách zcela nové vrtačky, které by byly napájeny napětím 120 V (určeno pro trh USA), za velmi výhodnou cenu, neboť jsou v naší republice s napětím 230 V nepoužitelné, a z těchto vrtaček vybral jenom motorové uhlíky, kterou jsou velmi nedostatkovým náhradním dílem, a zbytek vrtačky prodal jako odpad, nebyl by zcela jistě takový nákup nákupem odpadu i přesto, že 98% vrtačky bylo prodáno dále jako odpad. Samotný další prodej těchto motorových uhlíků by pak mnohonásobně převýšil cenu nákupu celé vrtačky a její rozebrání. Na tomto principu je pak založena celá ekonomická činnost žalobce.
14. Stejná situace nastává i v případě nákupu spojovacích materiálů. Žalobce nakupuje ve váhových jednotkách šrouby, podložky a matice. Při nákupu se rovněž jedná o mix tisíce položek, které žalobce třídí a prodává dále jako nový spojovací materiál. Takový postup však správce nepozastavil a takový nákup nepřesunul do režimu přenesení daňové povinnosti, neboť odborně posoudil nakupované spojovací materiály jako zboží, nikoliv jako kovový odpad. Celý postup nákupu, třídění a dalšího prodeje těchto spojovacích materiálů byl přitom totožný jako postup při nákupu, třídění a dalším prodeji obráběcích nástrojů z tvrdokovu.
15. Žalobce dále namítl, že správce daně pouze obecně konstatoval, že nakoupené obráběcí nástroje z tvrdokovu patří do přílohy č. 5 zákona o DPH, neuvedl však, o které položky z této přílohy (z celkových 40 položek) se jedná. Tento postup pak aproboval i žalovaný. Není tak jasné, za co žalovaný vlastně nástroje z tvrdokovu považuje. I tato skutečnost dle žalobce ukazuje na potřebu stanovení znalce. V této souvislosti žalobce odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119.
16. Žalobce dále poukázal na svou korespondenci s L. P., pracovníkem Ministerstva financí, který je tvůrcem zákona o DPH, a na závazná posouzení vydaná Generálním finančním ředitelstvím. Obojí dle žalobce svědčí v jeho prospěch.
17. Za závažnou skutečnost žalobce považuje také to, že daň z přidané hodnoty by byla, pokud by soud napadená rozhodnutí žalovaného potvrdil, zaplacená dvakrát. Prvním, kdo by tuto daň zaplatil, by byli dodavatelé nástrojů z tvrdokovu, kteří tyto nástroje prodali včetně daně z přidané hodnoty, druhým by byl žalobce, neboť mu povinnost odvést daň z těchto nákupů vyměřil žalovaný, který je přesunul do režimu přenesení daňové povinnosti (v němž platí místo prodávajícího daň na výstupu kupující).
18. Podle žalobce musí být režim přenesení daňové povinnosti uplatňován jako výjimka z pravidla. Uvedl, že v žádné fázi daňového řízení netvrdil, že přijal plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, z nichž byl povinen odvést daň. Z tohoto důvodu nenese důkazní břemeno. Bylo proto na správci daně a na žalovaném, aby prokázali, že žalobce skutečně přijal zboží, jehož dodání je zdanitelným plněním v režimu přenesení daňové povinnosti. Žalovaný však své rozhodnutí založil na tvrzení,

že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Tento názor dle žalobce není správný. Předmětem postupu k odstranění pochybností byl nárok žalobce na odpočet daně na vstupu. Z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že tento nárok byl žalobcem beze zbytku prokázán. Důvodem snížení nadměrného odpočtu byla skutečnost, že žalobce měl, dle názoru žalovaného, přiznat zdanitelná plnění spočívající v přijetí zboží podléhajícího režimu přenesení daňové povinnosti; bylo tedy na žalovaném, aby jednoznačně a nade všechnu pochybnost prokázal, že žalobce takové plnění skutečně přijal. Žalovaný však toto důkazní břemeno neunesl.

19. Žalobce se dále domnívá, že žalovaný nerespektoval předmět řízení vymezený výzvou k odstranění pochybností vydanou správcem daně, která směřovala výhradně vůči nároku na odpočet daně na vstupu, který nakonec zpochybněn nebyl.
20. Ustanovení § 92a násl. zákona o DPH, zakládající režim přenesení daňové povinnosti, jsou implementací čl. 199 směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“). Žalobce namítl, že pokud členské státy této unijním právem přiznané kompetence využijí, musejí přitom respektovat základní zásady práva Evropské unie, mezi něž patří princip právní jistoty, princip předvídatelnosti práva a princip ochrany legitimních očekávání osob povinných k dani. Je proto povinností členského státu přijmout takovou zákonnou úpravu, která osobám povinným k dani umožní efektivně a bez zbytečných formalit uplatnit právo na odpočet daně, které je esenciální součástí společného systému DPH. K tíži žalobce proto nesmí být kladeno, pokud vinou nejednoznačné a neúplné vnitrostátní úpravy není způsobem nevzbuzujícím žádné pochybnosti předepsáno, jak mají osoby povinné k dani postupovat, pokud hned při dodání zboží není možno jednoznačně určit, jaká část dodaného zboží je kovovým odpadem a jakou část představují věci, které je možno bez jakýchkoli úprav použít ke svému původnímu účelu, tj. věci, které nemohou být odpadem. Pokud taková nejednoznačnost v právní normě existuje, uplatní se i v daňovém řízení zásada *in dubio mitius*.
21. Žalobce legitimně očekával, že v takovém případě je třeba respektovat vůli dodavatele, který prodával zboží (zásoby) a nikoli odpad, a proto zboží prodával s daní na výstupu, kterou řádně přiznal a odvedl; dle zásady neutrality proto daňovému subjektu náleží právo na odpočet takovéto daně. Projevená vůle dodavatele plně odpovídala podstatě ekonomické činnosti žalobce, neboť je to právě žalobce, kdo je na základě svých odborných znalostí (svého *know-how*) schopen vytrždit a následně prodat konkrétní výrobky, které mohou bez jakýchkoli úprav sloužit svému účelu a po kterých je na trhu poptávka.
22. Žalobce konečně také poukázal na skutečnost, že správce daně u něj prováděl šetření již v roce 2013, aniž by zahájil řízení, v němž by systém nákupu nástrojů z tvrdokovu napadl. Naopak nadměrné odpočty za jednotlivé měsíce roku 2013 řádně vyměřil. Pro žalobce jde o další doklad porušení principu legitimního očekávání, neboť to, co správce daně jednou schválil, následně zpochybnil.
23. Žalobce z uvedených důvodů navrhl zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve vyjádření k žalobě, zaslaném krajskému soudu dne 31. 3. 2016, především odkázal na svá žalobou napadená rozhodnutí. Žalovaný má za prokázané, že DPH za předmětná zdaňovací období byla žalobci vyměřena v souladu s právními předpisy. Byl to žalobce, kdo přes výzvu správce daně neunesl důkazní břemeno a neprokázal svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání.
25. K námitkám týkajícím se nákupu zboží či kovového odpadu žalovaný odkázal na str. 6 až 8 žalobou napadených rozhodnutí. Zároveň dodal, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti a při postupu k odstranění pochybností zjistil, že dodané použité tvrdokovové materiály netvoří pouze břitové destičky a vrtáky, ale jde o mix celé řady tvrdokovových nástrojů s příměsí dalších kovů. V evidenci zásob skladu č. 4 je zachycen pouze nákup zboží v kg cenách a výdej zboží v kg cenách, uvedená evidence zásob neumožňuje určit nejen jednotlivé druhy zásob byť v hmotnostních jednotkách, ale ani původ nakoupených zásob včetně stavu pohybu jednotlivých druhů zásob. Zejména však z této skladové evidence vyplývá, že bylo vydáno do prodeje koncovým zákazníkům pouze marginální množství zboží, přičemž nelze určit původ zboží od konkrétních plátců. Co se týče dodavatelů žalobce, tak ze zjištěných skutečností v průběhu postupu k odstranění pochybností vše nasvědčovalo tomu, že deklarované zboží, na daňových dokladech nazývané jako tzv. nadnormativní, popř. nevyužité zásoby tvrdokovových nástrojů, nepředstavovalo funkční výrobky, ale ve skutečnosti odpad, jehož původ nebyl zřejmý a který podléhal režimu přenesení daňové povinnosti.
26. Co se týče skutečnosti, že zboží je nakupováno ve váhových jednotkách, nikoliv v kusech, a že je i ve váhových jednotkách vyskladňováno, žalovaný zopakoval, že nákup nástrojů z tvrdokovu považuje za nákup kovového odpadu. V tomto odkázal na body [18] a [36] žalobou napadených rozhodnutí. Ze skladové evidence dle žalovaného vyplývá, že více jak 95 % nakoupeného tvrdokovu je dále prodáváno jako šrot a jen minimální množství je prodáváno koncovým zákazníkům jako zboží určené k dalšímu použití. Daná evidence jen znesnadňuje identifikaci plnění na vstupu a jejich použití v rámci plnění na výstupu.
27. K námitkám týkajícím se důkazního břemene a odborné způsobilosti úředních osob žalovaný poukázal na bod [38] svých rozhodnutí. Zatřídění tvrdokovu pod jednu konkrétní položku v příloze č. 5 zákona o DPH dle něj není možné, neboť se jedná o mix celé řady tvrdokovových nástrojů s příměsí dalších kovů. Námitky týkající se korespondence s L. P. a závazných posouzení z Generálního finančního ředitelství žalovaný vypořádal v bodech [34] a [35] svých rozhodnutí. Realitě tohoto případu odpovídá spíše odpověď P., podle níž *„jiná situace by byla, kdyby klient zboží netřídil a nesnažil se prodat, co se dá, jako zboží, ND apod. a rovnou vše prodal v tuzemsku do hutí“*. Na charakter pořízeného zboží nemůže mít vliv skutečnost, že žalobce prodal podstatnou část tvrdokovových materiálů nikoliv do tuzemských hutí, ale do hutí v Německu. Co se týče závazných posouzení Generálního finančního ředitelství, mezi skutečností a deklarovaným stavem, který žalobce v žádostech uvedl, byly zjištěny podstatné rozdíly, závazná posouzení tak nelze v dané věci aplikovat.
28. K námitce dvojího uhrazení DPH žalovaný uvedl, že v daném případě je třeba hodnotit především správnost daňového tvrzení a uplatnění odpočtu daně žalobcem a nelze hodnotit daňové povinnosti jiných daňových subjektů, které jsou předmětem samostatných daňových řízení. Odběratel a dodavatel v jednom řetězci mohou nést jiné důkazní břemeno vedoucí k rozdílným závěrům, jak konstatoval i Nejvyšší správní

soud v rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č. j. 5 Afs 66/2010 – 91. Mylný je také názor žalobce ohledně přenesení důkazního břemene. Jak žalovaný uvedl v bodech [21] až [25] napadených rozhodnutí, žalobce je povinen prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v daňovém přiznání. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Žalovaný svoje důkazní břemeno unesl. Žalobce tvrdil, že zaplatil náklady za zdanitelná plnění – tvrdokov, přičemž toto nepodléhalo režimu přenesení daňové povinnosti. Správce daně toto tvrzení přesvědčivě zpochybnil a důkazní břemeno tak bylo přeneseno na žalobce. Žalobce byl povinen prokázat, že přijatá zdanitelná plnění (tvrdokov) byla dále použita bez dalších úprav, a proto nepodléhala režimu přenesení daňové povinnosti. Tvrzení žalobce, že odvolací orgán nerespektoval předmět řízení vymezený výzvou k odstranění pochybností, není pravdivé, neboť (jak je uvedeno v napadených rozhodnutích v bodech [26], [27] a [28]) žalobce prokázal, že zdanitelná plnění přijal a použil je v rámci svých ekonomických činností v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle žalovaného však žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Žalobce měl v dispozici daňové doklady vystavené dodavateli, avšak nesplnil povinnosti kladené na něj § 92a a § 92c téhož zákona. Na základě toho, že bylo pro něj uskutečněno zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku podléhající přenesení daňové povinnosti, byl žalobce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelných plnění. Podle § 92a odst. 2 zákon o DPH byl žalobce následně povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely DPH, přičemž za správnost vypočtené daně odpovídal žalobce. Této své zákonné povinnosti však nedostál. Neplatí tedy tvrzení žalobce, že by nárok na odpočet daně vůbec nebyl zpochybněn.

29. Tvrzení žalobce, podle nějž správce daně u něj prováděl šetření již v roce 2013 a nezahájil žádná řízení, v nichž by systém nákupu nástrojů z tvrdokovu napadl, se dle žalovaného nezakládá na pravdě. Ani při jednom z místních šetření provedených před zahájením postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období duben a květen 2014 nebylo předmětem šetření ověření nadměrného odpočtu na DPH žalobce.

IV. Doplnění žaloby, repliky žalobce a žalovaného

30. Žalobce zaslal krajskému soudu dne 5. 5. 2016 doplnění žaloby, k němuž přiložil rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2016, č. j. 11461/16/5300-22444-704601, vydané ve věci společnosti RAILMAR AGENCY LTD, s.r.o. v likvidaci (dále jen „RAILMAR AGENCY LTD“), a fakturu č. 1141831 vystavenou společností PARTR spol. s r.o. (dále jen „PARTR“). V doplnění žaloby poukázal na skutečnost, že v daném případě zpracovatel odpadu (společnost PARTR) nakupoval od dodavatele RAILMAR AGENCY LTD vyřazené železniční vagonů v režimu přenesení daňové povinnosti. Samotný žalovaný však uplatnil základní sazbu daně na toto plnění i přesto, že cena byla sjednána za 1 kg váhy, nikoliv za jeden kus vagonu, a i přesto, že kupující PARTR polovinu vagonů sám rozpálil a prodal jako šrot v režimu přenesení daňové povinnosti a druhou polovinu sám prodal dalšímu zpracovateli šrotu rovněž v režimu přenesení daňové povinnosti. Celý prodej těchto vagonů byl tedy realizován v režimu přenesení daňové povinnosti. Podle žalobce tak v uvedeném případě nastaly totožné podmínky jako u žalobce, přesto zde žalovaný postupoval opačným způsobem. Z toho dle žalobce plyne, že ani žalovaný nedisponuje takovými znalostmi, aby mohl ve věci, které jsou předmětem sporu, spravedlivě rozhodnout, a že nelze založit důvod uplatnění režimu

přenesení daňové povinnosti pouze na tom, že je zboží nakupováno ve váhových jednotkách a že je celé dále prodáno v režimu přenesení daňové povinnosti.

31. Současně žalobce zaslal soudu repliku k vyjádření žalovaného k žalobě, v níž konstatoval, že setrvává na všech tvrzeních uvedených v žalobě. Zdůraznil, že žalovaný dostatečně neobjasnil, o jaké zboží dle přílohy č. 5 zákona o DPH se jedná, a že není možné v projednávané věci rozhodnout bez přizvání znalce. Nákup zboží v kilogramech a prodej zboží v režimu přenesení daňové povinnosti nemůže být důkazem prokazujícím, že žalobce předmětné zboží nakoupil v režimu přenesení daňové povinnosti, jak o tom svědčí i doplnění žaloby ze dne 5. 5. 2016. Žalobce je přesvědčen, že právní úprava přenesení daňové povinnosti je natolik nejednoznačná, že podle ní nelze přesně stanovit, zda má být na předmětné zboží aplikován režim přenesení daňové povinnosti.
32. Žalovaný na zmíněná podání žalobce reagoval vyjádřením ze dne 26. 5. 2016. K rozhodnutí ve věci RAILMAR AGENCY LTD uvedl, že se jednalo o jiný skutkový případ, vagóny, které byly předmětem transakce, nesplňovaly definici odpadu, mohly se stále používat jako vagóny a nebyly vyřazeny ze skladové evidence. Mohly se přepravovat po železnici a až následně byly vyřazeny. Obchodní společnost RAILMAR AGENCY LTD uváděla jako předmět plnění vagóny, nikoliv odpad (předmětem koupě ve smlouvě bylo 50 ks železničních vagónů). Vagóny byly v době uskutečnění zdanitelného plnění stále v evidenci drážních vozidel. V době prodeje byly vagóny provozuschopné, polovina z nich byla prodána v nezměněném stavu a jejich prodej nesplňoval znaky odpadu a šrotu ze železa nebo oceli zařazený pod číselný kód 7204 a název zboží uvedený v příloze č. 5 zákona o DPH. Není tak pravdou, že žalovaný rozhoduje ve stejných věcech rozdílně.
33. Žalobce zaslal dne 25. 10. 2016 krajskému soudu další doplnění žaloby, spolu s dvěma rozhodnutími Generálního finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2016 o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z použití režimu přenesení daňové povinnosti (jedno vydané ve věci břitových destiček, druhé ve věci vrtáků) a nezávazným vyjádřením ve věci sazebního zařazení břitových destiček z cermatů vydaným dne 31. 5. 2016 Generálním ředitelstvím cel. Poukázal na to, že i dle těchto závazných posouzení se při nákupu břitových destiček z cermatů, resp. vrtáků z cermatů neuplatní režim přenesení daňové povinnosti. Žalobce dále odkázal na definici odpadu uvedenou v § 3 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech. Z této definice dle něj plyne, že skutečnost, zda věc bude odpadem či nikoliv, záleží na subjektivní vůli daňového subjektu, neboť jenom on může posoudit, jak s předmětnou věcí dále naloží, zda je tato věc pro něj dále využitelná bez dalšího zpracování např. k dalšímu prodeji jako zboží, či zda se jí jako nepotřebné zbaví, čímž se stane odpadem ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o odpadech.
34. Žalobce dále dne 27. 11. 2016 podal repliku k vyjádření žalovaného ze dne 26. 5. 2016. K tvrzení žalovaného, podle nějž není možné zařadit mix tvrdokovu pod jednu položku přílohy č. 5 zákona o DPH, namítl, že není zřejmé, proč jej tedy žalovaný nezatřídil pod jednotlivé položky. Toto tvrzení se nicméně dle žalobce nezakládá na pravdě. Podle rozhodnutí Generálního finančního ředitelství cel a závazných posouzení Generálního finančního ředitelství, která žalobce soudu předložil spolu s doplněním žaloby, je nutno předmětné zboží zahrnout pod kód celního sazebníku č. 82090020, resp. č. 82075050. Žalovaný rovněž nevysvětlil, proč tento mix, když jej dle něj nelze

zatřídit pouze do jedné položky přílohy č. 5 zákona, považuje za odpad podléhající režimu přenesení daňové povinnosti. Takovou skutečnost, že když nelze přesně zatřídit zboží do přílohy č. 5, je nutno uplatnit režim přenesení daňové povinnosti, zákon nikde neupravuje.

35. K případu RAILMAR AGENCY LTD žalobce dodal, že žalovaný zde postupoval správně a jeho postup v dané věci lze zároveň aplikovat i na nyní projednávaný případ. U společnosti PARTR byl nákup zboží posuzován podle jeho charakteru při nákupu. Společnost PARTR prodala vše do hutí jako odpad, žalobce jenom část (90 % a více), přesto společnost PARTR nakoupila zboží zatížené daní v základní sazbě, avšak žalobci byl jeho nákup posouzen jako nákup odpadu. Při stanovení režimu přenesení daňové povinnosti nelze dle žalobce vycházet z toho, jakým způsobem bylo zboží prodáno, ale pouze z toho, jaký mělo charakter v okamžiku nákupu, což žalovaný správně vyhodnotil u nákupu subjektem PARTR, u žalobce však postupoval opačně, neboť charakter zboží při nákupu vůbec nezkoumal.
36. Žalovaný se dne 22. 12. 2016 vyjádřil k doplnění žaloby ze dne 25. 10. 2016. K závazným posouzením Generálního finančního ředitelství a nezávaznému posouzení Generálního ředitelství cel uvedl, že mezi skutečným stavem a stavem deklarovaným žalobcem v žádostech o posouzení byly podstatné rozdíly. Popis skutečností obsažený v žádostech neodpovídal realitě, žalobce neobchoduje jen s vyjmenovaným sortimentem a při prodeji se převážně jedná o šrot, nikoliv o nové, nepoužité, použité či částečně opotřebované břitové destičky či vrtáky z cermatu. Správce daně již v rámci vyhledávací činnosti a při postupu k odstranění pochybností zjistil, že dodané použité tvrdokovové materiály netvoří pouze břitové destičky a vrtáky, ale mix tvrdokovových nástrojů s příměsí dalších kovů. Ze skladových evidencí vyplývá, že minimum zboží specifikovaného v žádostech bylo prodáno koncovým zákazníkům a absolutní většina jako kovový šrot, z čehož vyplývá právě to, že žalobce předmětné zboží měl nakoupit v režimu přenesení daňové povinnosti. Nadto evidence zásob neumožňovala určit nejen jednotlivé druhy zásob, ale ani původ nakoupených zásob.
37. Odkaz na definici odpadu obsaženou v zákoně o odpadech žalovaný označil za nepřipadný. V předmětném řízení se zkoumal charakter zboží (zda je kovovým šrotem) ve smyslu daňových předpisů, přičemž daňové předpisy výklad pojmu kovový odpad obsahují. Dále žalovaný podrobně rekapituloval průběh posuzovaných důkazních řízení a konstatoval, že žalobce v nich neunesl své důkazní břemeno. K věci RAILMAR AGENCY LTD zopakoval, že se jednalo o jiný skutkový případ.
38. Žalobce dne 29. 3. 2017 učinil další doplnění žaloby. Soudu předložil znalecký posudek zpracovaný dne 10. 2. 2017 J. J., znalcem oboru strojírenství, materiál, technologie a havárie konstrukcí, nazvaný Posouzení použitelnosti řezných destiček a nástrojů. Namítl, že znalec na základě fyzické prohlídky nakupovaných zásob a na základě fotografií žalovaného dospěl k závěru, podle nějž 86,5 % nakupovaných zásob je při jejich nákupu zbožím a pouze 13,5 % šrotem. Žalobce k tomu dodal, že i oněch 13,5 % šrotu z celkového nákupu je možno zjistit až po samotném přetřídění zásob.
39. Žalovaný reagoval na předložený znalecký posudek vyjádřením ze dne 9. 10. 2017. Podle žalovaného soud nemůže ze znaleckého posudku vycházet, jelikož byl vypracován až po podání žaloby. Navíc důvodem stanovení daně je neunesení důkazního břemene žalobcem. Dále, vzorky pro vypracování znaleckého posudku byly

převzaty koncem roku 2016. Finanční orgány však posuzovaly a aplikovaly daňový režim v jiné době. V případě vzorků z roku 2016 posuzovaných znalcem tudíž nelze zaručit shodu se vzorky šrotu, který měl žalobce uskladněn a který třídil, jak tvrdí, v dotčených zdaňovacích obdobích.

V. Ústní jednání

40. Během ústního jednání konaného dne 2. 11. 2017 žalobce zdůraznil, že daň na výstupu již byla vybrána od dodavatele a je primární věcí poplatníka, jak danou obchodní transakci posoudí, zda danou dodávku považuje za zboží či odpad. Dále odkázal na závěry Soudního dvora vyjádřené v jeho rozsudku ze dne 26. 4. 2017, věc C-564/15, *Tibor Farkas*, v bodě 25, a ve stanovisku generálního advokáta Michala Bobka k dané věci, dle něžž mechanismus přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady uvedené v článku 193 směrnice o společném systému DPH. Pokud tedy v daňovém řízení nebylo správcem daně spolehlivě prokázáno, že hmotně právní podmínky předepsané právem EU byly v tomto konkrétním případě splněny, pak není možné dovodit, že dodání zboží, které žalobce nakoupil, podléhalo režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobou napadené rozhodnutí přitom není založeno na tom, že by bylo prokázáno, že dodání zboží podléhá režimu přenesené daňové povinnosti, nýbrž na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Situace, kdy jedna ze stran neunesla důkazní břemeno, je přitom pojmově spjata s tím, že se skutkový stav věci nepodařilo s dostatečným stupněm jistoty zjistit. Pokud by žalovaný shledal, že dodání zboží žalobci podléhá režimu přenesené daňové povinnosti, aniž by bylo prokázáno, že pro takový závěr jsou splněny podmínky stanovené směrnicí o společném systému DPH, pak by takový závěr byl nejen v rozporu se zákonem o DPH, ale též v rozporu s uvedenou směrnicí.
41. Krajský soud provedl důkazy přiložené k jednotlivým doplněním žaloby. Ke znaleckému posudku žalobce uvedl, že z něj vyplývá, co je předmětem podnikání žalobce, a v čem je jeho know-how projevující se v ekonomické činnosti. Žalobce byl schopen najít konečného spotřebitele, který mohl a chtěl vyřazené věci dále použít. Nešlo tedy v žádném případě o obchod se šrotem, neboť podstatná část věcí se využila ke svému účelu.

VI. Posouzení věci krajským soudem

42. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu shledal důvodnou.
43. Z žalovaným předložených daňových spisů vyplývá, že správce daně zaslal žalobci dne 24. 6. 2014 a dne 23. 7. 2014 výzvy k odstranění pochybností týkající se žalobcem podaných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období duben a květen 2014. Těmito výzvami byly u žalobce zahájeny postupy k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období. V rámci těchto postupů správce daně prověřoval dodání tvrdokovových materiálů žalobci ze strany různých dodavatelů, dodání zboží žalobcem do jiného členského státu (konkrétně dvěma odběratelům do Spolkové republiky Německo, společností GABRIELE a H.C. Starck GmbH) a žalobcovu ekonomickou činnost. Dne 23. 1. 2015 a dne 24. 3. 2015 správce daně seznámil žalobce s výsledkem uvedených postupů – podle správce daně žalobce nepředložil důkazy, které by

odstranily jeho pochybnosti o oprávněnosti odpočtů DPH z posuzovaných přijatých plnění. Správce daně byl názoru, že žalobce obchodoval se zbožím uvedeným v příloze č. 5 zákona o DPH a odpočty daně na vstupu tak byly uplatněny neoprávněně, v rozporu s § 72 odst. 2 zákona o DPH. Posuzované zboží proto přeřadil do režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH, žalobci snížil nadměrné odpočty vykázané v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období dubna a květen 2014 o částky 4 185 549 Kč a 4 086 572 Kč, a vyměřil žalobci nadměrné odpočty ve výši 168 081 Kč a 139 779 Kč. Žalobce následně požádal správce daně o vystavení platebních výměrů, což správce daně učinil dne 26. 2. 2015 a dne 8. 4. 2015 (s tím, že za odůvodnění těchto platebních výměrů označil protokoly o ústním jednání ze dne 23. 1. 2015 a ze dne 24. 3. 2015).

44. Žalobce se proti uvedeným platebním výměrům odvolal, žalovaný jeho odvolání zamítl žalobou napadenými rozhodnutími. V odůvodnění těchto rozhodnutí částečně korigoval argumentaci správce daně. Podle žalovaného žalobce prokázal, že zdanitelná plnění přijal a použil je v rámci svých ekonomických činností v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, avšak nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Žalobce měl daňové doklady vystavené dodavateli, avšak nesplnil zákonné povinnosti kladené na něj v § 92a a § 92c zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že pro něj bylo uskutečněno zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku podléhající přenesení daňové povinnosti podle § 92c zákona o DPH, žalobce byl povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelných plnění.
45. Žalovaný dále konstatoval, že převážná část posuzovaného zboží se nakupuje v cenách za kg jako soubor zboží průmyslového charakteru. Nakoupené zboží se eviduje jako zboží mix a je vedeno účetně v kg, přičemž se nedá evidovat dle harmonizovaného systému, jelikož tisíce položek, které zboží obsahuje, se nedají jednotlivě třídit. Po vytrídění (třídění, vážení, přesypání, odmaštění a čištění) a naskladnění tohoto zboží do zásob již není možné určit, od jakého konkrétního dodavatele pochází a tudíž ani nelze zpětně konkretizovat zboží dodané jednotlivými dodavateli. Převážná část zboží přitom tříděna ani není a je prodávána s přidanou marží dalším odběratelům. V dubnu 2014 tak žalobce dodal 96,12 % z veškerého prodaného tvrdokovu společnosti GABRIELE a jen 0,07 % z celkového množství prodaného tvrdokovu prodal koncovým zákazníkům, v květnu 2014 pak žalobce dodal společnosti GABRIELE dokonce 99,97 % z veškerého prodaného tvrdokovu. Z předložených faktur týkajících se dodání zboží společnosti GABRIELE vyplývá, že zboží bylo specifikováno zejména jako wolframový karbidový šrot a dle rámcové dohody ze dne 7. 1. 2014 se žalobce zavázal uvedené společnosti dodávat druhotné suroviny (wolfram karbid tvrdý a měkký šrot), tedy materiály, které lze opětovně použít zejména prostřednictvím recyklace. Z toho žalovaný dovodil, že v předmětných zdaňovacích obdobích nebyl prodej tvrdokovových součástek koncovým zákazníkům žalobcovou hlavní ekonomickou činností týkající se tvrdokovu. Tato činnost byla v celkovém množství „naprosto marginální“, zatímco prodej tvrdokovu jako druhotné suroviny (kovového šrotu) dalšímu zpracovateli tvořil výhradní ekonomickou činnost žalobce týkající se tvrdokovu.
46. Podle žalovaného žalobce neunesl své důkazní břemeno, které jej tížilo v daňovém řízení. Bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně a aby prokázal, že se na deklarovaná přijatá zdanitelná plnění v posuzovaných zdaňovacích obdobích vztahoval režim přenesení daňové povinnosti. Tedy že přijatá zdanitelná plnění (tvrdokov) byla

opětovně dále použita bez dalších úprav, a proto nepodléhala režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92c zákona o DPH. Žalobce této povinnosti dle názoru žalovaného nedostál.

47. Krajský soud shrnuje, že v posuzované věci není sporu o tom, zda žalobce přijal deklarovaná zdanitelná plnění. Jádrem sporu je otázka, zda se na tato plnění vztahoval režim přenesení daňové povinnosti.
48. Podstatou režimu přenesení daňové povinnosti (tzv. *reverse charge*) je přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň na výstupu na příjemce plnění. Jedná se o opatření, které má zjednodušit postup vyměřování DPH a bránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v určitých oblastech a pro určité druhy plnění.
49. Možnost zavedení uvedeného režimu předpokládá čl. 199 odst. 1 směrnice o společném systému DPH, podle nějž „[č]lenské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb (...)“. Pro nyní posuzovanou věc je relevantní písm. d) citovaného ustanovení, v němž je stanoveno oprávnění zavést režim přenesení daňové povinnosti v případě „dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částečně zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI“.
50. Český zákonodárce zavedl tento režim do zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2006, a to nejprve pro dodávky zlata, později rozšířil jeho uplatnění i na další oblasti, respektive druhy plnění. Úprava režimu přenesení daňové povinnosti je obsažena v § 92a a násl. zákona o DPH. Podle § 92a odst. 1 citovaného zákona je tedy v uvedeném režimu „plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“ V § 92c téhož zákona je pak stanovena povinnost plátce použít daný režim 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 plátců“. V příloze č. 5 zákona o DPH je uvedeno vícero položek, kromě jiného odpad a šrot z vyjmenovaných komodit jako jsou železo, měď, kobalt či wolfram.
51. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou dvojího uhrazení DPH. Žalobce poukázal na skutečnost, že dodavatelé mu prodávali nástroje z tvrdokovu za ceny zahrnující daň na výstupu, kterou řádně přiznali a odvedli. Namítl tedy, že pokud mu bude odepřen nárok na odpočet, daň bude zaplacená dvakrát (viz bod 17 výše). Krajský soud neshledal, že by tato skutečnost sama o sobě bránila klasifikaci posuzovaných plnění jako plnění, jež podléhají režimu přenesení daňové skutečnosti (a v návaznosti na to odepření žalobcem nárokovaného odpočtu). Souhlasí tak s žalovaným, že správnost daňového tvrzení a uplatnění odpočtu daně žalobcem je třeba hodnotit bez ohledu na daňové povinnosti jiných daňových subjektů, které jsou předmětem samostatných daňových řízení. Možnost odepřít za takové situace daňovému subjektu nárok na odpočet ve své judikatuře výslovně připouští také Soudní dvůr, viz například rozsudek *Tibor Farkas* (na který sám žalobce odkázal při soudním jednání konaném v této věci). Podle Soudního dvora se dotčený daňový subjekt může následně domáhat vrácení daně, kterou bezdůvodně zaplatil prodávajícímu (viz body 49-57 rozsudku *Tibor Farkas*).

52. Jak však žalobce příhodně uvedl, Soudní dvůr ve zmíněném rozsudku zároveň konstatoval, že režim přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady stanovené v článku 193 směrnice o společném systému DPH, podle níž je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Ustanovení upravující režim přenesení daňové povinnosti tak musí být vykládána restriktivně (viz bod 25 rozsudku *Tibor Farkas* a bod 28 stanoviska generálního advokáta Michala Bobka k dané věci). Žalobci je tedy třeba dát za pravdu v tom, že bylo na finančních orgánech, aby prokázaly, že žalobce skutečně přijal zboží, jehož dodání je zdanitelným plněním v režimu přenesení daňové povinnosti (viz bod 18 výše, srov. také shrnutí argumentace uplatněné žalobcem během soudního jednání). Krajský soud pak souhlasí s žalobcem, že finanční orgány toto své důkazní břemeno neunesly.
53. Žalobce v žalobě podrobně vysvětlil, v čem spočívá podstata jeho podnikání. Žalobce nakupuje zásoby, o které nemá nikdo zájem, za velmi nízkou cenu a ve váhových jednotkách, neboť se jedná o zboží, u kterého nelze stanovit hodnotu za kus. Tyto zásoby přetřídí a vybere z nich cenné kusy, které pak prodává dále ve svém mini hobby marketu a prostřednictvím internetového obchodu konečným spotřebitelům s vysokou přidanou hodnotou či marží oproti nákupu. Zbytek prodá dalším zpracovatelům. Následný prodej odpadu tedy sice představuje větší váhové množství oproti sortimentu, který je prodán s daní z přidané hodnoty jako zboží, avšak hodnota odpadu je mnohonásobně nižší, než výše tržeb za vytríděné zboží (blíže viz body 4-8 výše). Obdobně žalobce argumentoval i v daňových řízeních (viz zejména jeho odvolání proti platebním výměrům správce daně).
54. Krajský soud shledal takové vysvětlení ekonomické podstaty podnikání žalobce smysluplným a racionálním. Odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného se přitom s tímto vysvětlením žalobce nevyrovnává dostatečným způsobem. Žalovaný ve svých rozhodnutích poukazoval především na skutečnost, že žalobce z celkového množství tvrdokovu, který nakoupil, prodal koncovým zákazníkům, tedy jako zboží, pouze nepatrnou část. Z toho žalovaný dovodil, že prodej tvrdokovových součástek koncovým zákazníkům nebyl žalobcovou hlavní ekonomickou činností týkající se tvrdokovu. Tato činnost byla v celkovém množství, slovy žalovaného, „*naprosto marginální*“, zatímco prodej tvrdokovu jako druhotné suroviny (kovového šrotu) dalšímu zpracovateli tvořil výhradní ekonomickou činnost žalobce týkající se tvrdokovu. Krajský soud však, ve shodě s žalobcem, nepovažuje za určující, jaký podíl z nakoupených zásob tvrdokovu představují součástky, které z nich žalobce vytrídí a prodá koncovým zákazníkům (srov. příklad uvedený žalobcem citovaný výše v bodě 13). Tento podíl sám o sobě nevypovídá o tom, jaká je ekonomická podstata posuzovaných transakcí.
55. Žalovaný nijak nezpochybňuje, že žalobce část nakoupeného zboží z tvrdokovu po jeho přetřídění prodává jako nové nástroje, a to *bez jakýchkoliv dalších úprav*. Těžko se tak v případě těchto nástrojů mohlo jednat o „*dodání použitého materiálu, který bez úprav nelze opětovně použít*“, jak požaduje čl. 199 odst. 1 směrnice o společném systému DPH. Žalovaný přesto činí paušální závěr, že žalobcem učiněné nákupy zboží z tvrdokovu podléhaly režimu přenesení daňové povinnosti.
56. Rovněž znalec J. J. dospěl po fyzické prohlídce žalobcem nakupovaných zásob k závěru, že jejich podstatná část představuje použitelné zboží (viz bod 38 výše). Krajský

soud si je vědom toho, že výpovědní hodnota daného znaleckého posudku je výrazně omezena tím, že byl zpracován až dne 10. 2. 2017 a že nelze zaručit shodu složení vzorků posuzovaných znalcem se složením zásob žalobce v době, kdy u něj prováděl místní šetření správce daně. Takový znalecký posudek si však měl nechat zpracovat již správce daně, aby byl schopen kvalifikovaně posoudit povahu zásob nakupovaných žalobcem. Krajský soud tedy souhlasí s žalobcem, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav (viz bod 11 výše).

57. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že dle sdělení samotného žalobce převážná část žalobcem nakupovaného zboží ani nebyla tříděna a byla rovnou prodávána s přidanou marží dalším odběratelům. Obdobně žalovaný argumentuje i v soudním řízení. Žalobce však dané tvrzení odmítá, respektive označuje výklad jeho sdělení správcem daně za zavádějící (viz bod 7 výše). Totéž činil již v daňových řízeních. Krajský soud tak nenachází žádnou oporu pro závěr žalovaného, podle nějž žalobce převážnou část nakupovaného zboží vůbec netřídil.
58. Pokud byly finanční orgány názoru, že žalobce ve skutečnosti nakupoval zboží z tvrdokovu s tím záměrem, že je dále prodá jako kovový odpad, přičemž vytrídění malého množství zboží a prodej vytríděných nástrojů koncovým zákazníkům prováděl jen proto, aby mohl deklarovat, že z jeho strany nešlo o nákup kovového odpadu, čímž usiloval o dosažení určitého daňového zvýhodnění, pak měly finanční orgány zaměřit dokazování v daňovém řízení tímto směrem a svá rozhodnutí takto náležitě odůvodnit. To se ale nestalo.
59. Krajský soud shrnuje, že za těchto okolností neobstojí závěr finančních orgánů, podle nějž je třeba nahlížet na žalobcem nakupované zboží z tvrdokovu jako na kovový odpad, který podléhá režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92c zákona o DPH.

VII. Závěr a náklady řízení

60. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadená rozhodnutí žalovaného a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalších řízeních vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
61. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce své náklady nevyčíslil, ačkoliv jeho zástupce při soudním jednání uvedl, že tak do 3 dnů učiní, soud proto při stanovení výše přiznané náhrady vycházel ze skutečností zřejmých ze soudního spisu. Žalobce má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti dvěma správním rozhodnutím žalovaného ve výši 6 000 Kč a na náhradu nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 6 úkonů po 3 100 Kč, včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif); úkony spočívají v přípravě a převzetí zastoupení, podání žaloby, doplnění žaloby ze dne 5. 5. 2016, ze dne 25. 10. 2016 a ze dne 29. 3. 2017 a v účasti na jednání před soudem; ostatní podání učiněná žalobcem soud nepovažoval za účelně vynaložené výdaje, neboť v nich žalobce v podstatě pouze opakoval již dříve uplatněnou argumentaci]. Celkem tedy žalobcem účelně vynaložené náklady činí 26 400 Kč. Protože zástupce žalobce je

plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tj. o 4284 Kč). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 30 684 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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.

Hradec Králové 9. listopadu 2017

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: J. L.