

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Global Tungsten & Powders spol. s r.o.**, IČ: 27808408, se sídlem Zahradní 1442/46, Bruntál, zast. Mgr. Viktorem Duškem, advokátem, se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2016, č. j. 40642/16/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 102/2016 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Shora označeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 12. 2015, tj. dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až září 2011, duben 2012, červen až září 2012, únor 2013 a platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 a únor až září 2014.

[2] Dodatečné platební výměry a platební výměry za uvedená zdaňovací období byly vydány na základě daňové kontroly, v níž se správce daně zabýval klasifikací dodávek zboží s obsahem wolframu, které žalobce v předmětných zdaňovacích 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. Správce daně však v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti o tom, zda se v dotčených případech nejednalo ve skutečnosti o dodávky, u kterých měl být použit režim přenesení daňové povinnosti podle § 92c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně o odpad a šrot z wolframu a cermetů, podle přílohy č. 5 zákona o DPH.

[3] Žalobce v žalobě proti rozhodnutí žalovaného namítal 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, 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.

[4] Krajský soud shledal žalobu důvodnou a shora označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud konstatoval, že při vymezení obsahu pojmu odpad ve vztahu k žalobcem přijatému zboží je třeba vycházet z toho, že předmětné zboží je v příloze č. 5 zákona o DPH definováno kódem kombinované nomenklatury (dále též „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 Soudního dvora Evropské unie 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. Podle poznámky č. 8 k třídě XV. Přílohy č. I Společného celního sazebníku 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.

[5] Správce daně podle krajského soudu především vůbec neměl při posouzení charakteru žalobcem přijatého plnění postupovat výkladem ustanovení zákona o odpadech. 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 jejich 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.

[6] S ohledem na výše uvedené krajský soud konstatoval, že pro posouzení charakteru žalobcem přijatého plnění z hlediska jeho možného zařazení do kategorií spadajících pod výčet zboží uvedený v příloze č. 5 zákona o DPH se pochybnosti správce daně 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. Z obsahu správního spisu je však zřejmé, že uvedeným způsobem správce daně nepostupoval.

[7] Krajský soud uzavřel, že správce daně 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.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel nejprve namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, jelikož ve vztahu k aplikaci právních předpisů při výkladu pojmu „odpad“ vycházel ze dvou protichůdných závěrů. Krajský soud nejprve konstatoval, že pojem odpad je třeba vykládat nejen na základě definice uvedené v § 3 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, ale především v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Následně však konstatoval, že správce daně vůbec neměl při posouzení charakteru žalobcem přijatého plnění postupovat výkladem ustanovení zákona o odpadech. Podle stěžovatele tak nelze určit, zda v dalším řízení přichází v úvahu užití § 3 zákona o odpadech či nikoliv.

[9] Stěžovatel dále namítá, že svůj postup a závěry nepovažuje za rozporné s tím, co v napadeném rozsudku uvedl krajský soud. Stěžovateli tedy není zřejmé, proč mu soud vytýká jeho postup. Při posouzení předmětných dodávek tvrdokovového materiálu reflektoval všechny příslušné právní normy, prováděl rozsáhlé dokazování, prošetřoval příslušné dodávky u jednotlivých dodavatelů žalobce, prověřoval druh a charakter plnění těchto dodávek, realizoval jednání s žalobcem, provedl šetření ve věci fyzického ohledání zásob, zajistil provedení fyzické kontroly zboží a laboratorní expertízy, přičemž výsledky všech těchto úkonů plně svědčily o charakteru plnění deklarovaného na předmětných daňových dokladech jako plnění naplňující definiční znaky pojmu odpad a šrot dle Společného celního sazebníku. Právní úprava podle zákona o odpadech byla užita pouze podpůrně, aniž by byla nadřazována vymezení pojmu odpad a šrot ve Společném celním sazebníku.

[10] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 1. 2015 neobsahuje relevantní pochybnosti ve vztahu k posouzení přijatého zboží z hlediska jeho dalšího použití. Stěžovatel je přesvědčen, že důkazní břemeno přešlo na žalobce. Krajský soud nevzal zcela v úvahu skutkové okolnosti daného případu, neboť požadavek na zjišťování, zda konkrétní zboží v každé jednotlivé sporné zkoumané dodávce je rozhodně nepoužitelné a z jakých důvodů, a pokud je použitelné, pak pro jaký účel, považuje stěžovatel za zcela nereálný. Správce daně učinil maximum k tomu, aby správně určil druh a charakter dotčených dodávek. Zde stěžovatel odkazuje na okolnosti, které vzbudily jeho pochybnosti o povaze dotčených plnění.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Stěžovatel namítá nedostatek důvodů rozhodnutí, ačkoliv v další části své kasační stížnosti s argumenty krajského soudu polemizuje, a rozsudku krajského soudu tedy zjevně rozumí.

[12] K samotnému výkladu pojmu odpad v posuzovaném případě žalobce uvádí, že sporné dodávky se nekvalifikují jako odpad ani podle definice ve Společném celním sazebníku, ani podle definice v zákoně o odpadech. Žalobce tuto argumentaci již detailně rozvedl ve své žalobě, na kterou odkazuje. Z dokazování v rámci daňové kontroly nevyšlo najevo, že by předmětné dodávky byly „rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů“. Naopak, řada dodavatelů potvrdila, že se jednalo o znovu použitelný materiál. K přenosu důkazního břemene na žalobce tedy nedošlo.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřuje v údajné rozpornosti právních závěrů krajského soudu ve vztahu k výkladu pojmu odpad. Tato námitka není důvodná a napadený rozsudek zde žádný rozpor neobsahuje.

[16] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že obecně vzato je pojem odpad v českém právním řádu třeba vykládat nejen na základě definice uvedené v § 3 zákona o odpadech, ale především v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Dále však uvedl, že v posuzovaném případě je třeba vycházet při vymezení pojmu odpad z toho, že předmětné zboží je v příloze č. 5 zákona o DPH definováno kódem kombinované nomenklatury v souladu s přílohou č. I Společného celního sazebníku, přičemž rozhodující kritérium pro zařazení zboží do položky KN dle judikatury SDEU třeba hledat v jeho objektivních vlastnostech a charakteristikách, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky KN a poznámek k těmto třídám nebo kapitolám, přičemž „*jakákoli jiná hlediska pro zařazení jsou podle krajského soudu nevýznamná… není možné aplikovat obecná ustanovení zákona o odpadech, jak v projednávané věci učinil správce daně a také žalovaný*“

[17] Z výše uvedeného je zřejmé, jaký závěr krajský soud ve vztahu k výkladu pojmu „odpad“ v kontextu posuzovaného případu zaujal. Ačkoliv nejprve uvedl, že obecně vzato je v českém právním řádu tento pojem třeba vykládat mimo jiné na základě definice uvedené v § 3 zákona o odpadech, v posuzovaném případě je tato definice nevýznamná.

V tomto ohledu tedy rozsudek neobsahuje žádné rozpory a dotčený závěr krajského soudu je podrobně odůvodněný a zcela srozumitelný.

[18] Nejvyšší správní soud se poté zabýval otázkou, zda pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 1. 2015 vedly v posuzovaném případě k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce.

[19] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*". Podle odst. 4 stejného ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*". Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*".

[20] Judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[21] Tyto zásady je však vždy třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti a okolnostem posuzovaného případu. K přenosu důkazního břemene nepovede vyjádření jakýchkoliv pochybností o okolnostech určitého daňového tvrzení, ale pouze pochybností relevantních pro stanovení příslušné daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78).

[22] V posuzovaném případě je spornou otázka zařazení dotčeného zboží do režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. zákona o DPH.

[23] Podle § 92a odst. 1 zákona o DPH „*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*.“

[24] Podle § 92c zákona o DPH „*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 plátci, použije plátce režim přenesení daňové povinnosti*.“

[25] Stěžovatel v posuzovaném případě nic nenamítá proti závěru krajského soudu, že pro zařazení zboží přijatého v rámci sporných dodávek žalobcem do kategorie odpad a šrot z wolframu, případně cermetů, nutné vycházet z výkladových pravidel pro zařazování zboží do kategorie KN dle Společného celního sazebníku, tj. 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.

[26] Podle poznámky č. 8 písm. a) k třídě XV. Přílohy č. I Společného celního sazebníku 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*.“

[27] Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 4. 2017 ve věci C-564/15, *Tibor Farkas*, ustanovení upravující režim přenesení daňové povinnosti musí být vykládána restriktivně, jelikož režim přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady stanovené v článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, podle níž je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. S přihlédnutím k tomu je třeba citovanou poznámku třeba vykládat.

[28] Ze znění citované poznámky potom vyplývá, že v ní uvedenou definici kovového odpadu a šrotu splňují kovové předměty *rozhodně* nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů. Při posuzování, zda kovové předměty jsou z uvedených hledisek nepoužitelné, a jedná se proto o odpad, je tedy třeba tuto otázku postavit na jisto. Případné pochybnosti správce daně prokazované podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu musí proto další použitelnost kovových předmětů, pokud je tato otázka rozhodná pro stanovení daňové povinnosti, relevantním způsobem zpochybnit.

[29] S ohledem na tyto podmínky se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 1. 2015 nebyla způsobilá k přenesení důkazního břemene na žalobce. Pochybnosti vyjádřené správcem daně nebyly způsobilé přenést důkazní břemeno na žalobce, jelikož se nevztahovaly k otázce použitelnosti dotčeného zboží ve smyslu výkladových pravidel Společného celního sazebníku.

[30] Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 1. 2015 uvedl, že mu vznikly pochybnosti, zda se v případě pořízení tvrdokovového materiálu pod označením nadnormativní zásoby, případně kovoobráběcí nástroje s obsahem wolframu či použité nástroje, ve skladové evidenci evidované a při exportu označené jako HARD material

tungsten, skutečně jednalo o pořízení plnění odpovídající jeho označení, a nikoliv o plnění, podléhající od 1. 4. 2011 přenesené daňové povinnosti.

[31] Správce daně následně provedl rozbor zjištěných skutečností ve vztahu k jednotlivým obchodním partnerům (dodavatelům tvrdokovového materiálu) žalobce. Ve vztahu k některým dodavatelům správce daně vycházel pouze z jejich nekontaktnosti a jiných okolností znemožňujících ověřit uskutečnění plnění v běžném režimu a nikoliv v režimu přenesení daňové povinnosti. Zde se jedná o dodavatele JISTAFO s.r.o., PHILIA COMPANY s.r.o., PRIMABUD s.r.o., AZALIYA - CZ, s.r.o., CNL Group s.r.o., GEPE s.r.o., MEMONEXT s.r.o., EDIC s.r.o., PGU, s.r.o., World Building Industry s.r.o., Lieblings Arbeit Group s.r.o., STAVNE CENTRUM s.r.o., JVZF s.r.o., CaWo Group s.r.o., Silver Concepts s.r.o., ZEFO METAL s.r.o.

[32] V případě jiných dodavatelů vycházel správce daně z toho, že dle dodacích listů se mělo jednat o použitý materiál a elektronická komunikace mezi žalobcem a dodavatelem popisovala plnění jako odpad (BEPRA a.s., ELFER, spol. s.r.o.). V případě společnosti MS BOLT a.s. vycházel správce daně pouze z toho, že se podle jeho zjištění mělo jednat o opotřebený materiál nepoužitelný k původnímu účelu. V případě dodavatele M. Č. správce daně vycházel z toho, že vzhledem k činnosti dodavatele (nakládání s odpady) a způsobu uložení dodané suroviny (převoz v přepravních boxech s následným přesypem do skladovacích zařízení/způsoby a principy realizované dodávky) není prokazatelné, že se fakticky jednalo o plnění v běžném režimu DPH. Z obdobných skutečností vycházel také ve vztahu k dodavateli Monaxa Provider s.r.o. a Moravská obchodní s.r.o.

[33] V případě společností FOURCOMP s.r.o., MAKING s.r.o. vycházely pochybnosti správce daně z toho, že žalobce jednal s osobou, o níž mu nebylo známo, zda se jedná o osobu oprávněnou za tuto společnost jednat, a neprověřoval charakter plnění, které převzal od dodavatele. V případě společnosti RAMDAC TRADE a.s. potom správce daně žádné konkrétní pochybnosti vztahující se k charakteru dotčených plnění neuvedl.

[34] V případě společnosti PRESENTE PERSONAL s.r.o. vycházely pochybnosti správce daně z toho, že žalobce plnění neověřoval a charakter zařazení převzal od dodavatele. Plnění mělo být vytřízené a dodáno žalobci v kovových sudech. Při místním šetření dne 28. 5. 2014 však bylo zjištěno, že se v případě materiálu označeného dodacími listy/návěstím ze dne 26. 5. 2014 mělo jednat o netřízené suroviny, zjevně neodpovídající deklarovanému charakteru, tj. tvrdokovovému materiálu se základní sazbou DPH.

[35] Zjištění z místního šetření dne 28. 5. 2014 se vztahovala i ke společnosti Metal Export CZ, s.r.o., kdy bylo zjištěno, že při místním šetření bylo zjištěno, že materiál označený dodacími listy/návěstím ze dne 21. 2. 2014 jako od uvedené společnosti byl uložený v sudech, nevytřízený. Vizuálně se jednalo o heterogenní směs materiálu obsahující polámané či znehodnocené části a tím odpovídající označení odpadu. Plnění byla přitom dodávána se zatížením základní sazbou DPH. Dle textace faktur se mělo jednat o kovoobráběcí nástroje s obsahem wolframu. Dle dodacích listů se mělo jednat o nadnormativní zásoby – nástroje.

[36] Pochybnosti správce daně dále vyvstaly díky skutečnostem, že žalobce byl oprávněn nakládat s odpady a v mezinárodní skupině, jejímž byl členem, odpady s obsahem wolframu shromažďoval. Účelem využití druhotných surovin potom nebylo jejich využití k původnímu účelu, nýbrž recyklace s cílem získání oxidu wolframu. Žalobce předmět plnění z hlediska charakteru nezařazoval, přejímal jejich druhové začlenění od dodavatelů. Plnění byla označena jako nadnormativní zásoby – použité tvrdokovové nástroje, tedy pod obecným označením bez bližší specifikace. Způsob transportu i uskladnění měl potom nasvědčovat tomu, že se jednalo o odpadový materiál složený z polámaných, zničených či znehodnocených prvků. Správce daně také odkázal na výsledek dožádání správce daně adresovaného Celnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 11. 2014, kdy celní úřad u 7 odebraných vzorků ze dvou vývozních operací žalobce dospěl k závěru, že se jedná o odpad a šrot z cermetů.

[37] Z uvedených okolností vycházel správce daně také ve zprávě o daňové kontrole. Dále v ní uvedl, že nelze paušalizovat, že pokud lze zboží po jeho opotřebení jakkoliv použít, nelze jej považovat za odpad a šrot. Správce daně dále odkázal na § 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. Na str. 61 potom uvedl, že „*nelze tedy paušalizovat, že pokud lze zboží pro jeho opotřebení jakkoliv použít, nelze jej považovat za odpad a šrot – tato skutečnost musí být posouzena v celém kontextu toho, jak lze charakter tohoto zboží posoudit v daném okamžiku (viz také např. formulace „nebo z jiných důvodů“).*“

[38] Ačkoliv citovanou úvahu správce daně na str. 61 zprávy o daňové kontrole lze považovat za logickou, z výše uvedených skutečností vyplývá, že správce daně se v posuzovaném případě otázkou, zda dotčené zboží, tj. kovové předměty, jsou rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů, fakticky nezabýval.

[39] V případě většiny dodavatelů správce daně tuto otázku nijak neověřoval a vycházel pouze ze závěru o nekontaktnosti dodavatelů, případně z okolností transakcí mezi dodavatelem a žalobcem (nejednoznačné označení zboží, skutečnost, že se mělo jednat o použité zboží, žalobce charakter zboží neověřoval). V případě jiných dodavatelů vycházel správce daně pouze ze závěru o použitosti nebo opotřebení dotčených nástrojů, aniž by byla jakkoliv zkoumána otázka jejich další použitelnosti.

[40] Pouze v případě dodavatelů PRESENTE PERSONAL s.r.o. a Metal Export CZ, s.r.o. ověřoval v rámci místního šetření faktický stav dotčeného materiálu, přičemž dospěl k závěru, že skladovaný materiál obsahuje také polámané či jinak zničené nástroje. Tyto závěry však vyplývají pouze z neodborné vizuální kontroly. Na základě fotografických podkladů, které jsou součástí správního spisu, nelze určit, zda jsou nástroje skutečně opotřebené, rozbité apod., do té míry, že je jako takové nelze využít, případně jaký je podíl takto nepoužitelných nástrojů v každé zkoumané dodávce. Co se týče výsledků analýzy provedené Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj na základě dožádání správce daně,

vzorky byly odebrány ze zboží vyváženého žalobcem, které nebylo možné nijak přiřadit k dodávkám pro žalobce jako odběratele od konkrétních dodavatelů.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 1. 2015 nebyly způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na žalobce. Ustanovení upravující režim přenesení daňové povinnosti je třeba vykládat restriktivně, přičemž v posuzovaném případě bylo nutné se zabývat otázkou, zda se v případě konkrétních jednotlivých dodávek jednalo o kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů, ve smyslu poznámky č. 8 písm. a) k třídě XV. Přílohy č. I Společného celního sazebníku. Tento požadavek však správce daně v posuzovaném případě nenaplnil, jelikož ve vztahu k většině dodavatelů žalobce obsah dotčených dodávek nijak nezkoumal. Pochybnosti vyjádřené správcem daně otázku použitelnosti kovových nástrojů, které měly být předmětem dotčených obchodních transakcí, relevantním způsobem nezpochybňují. V případě společností PRESENTE PERSONAL s.r.o. a Metal Export CZ, s.r.o. pak nebyly vyjádřené pochybnosti dostatečně průkazné, aby mohly vést k závěru, že ve všech dotčených obchodních transakcích se jednalo o zboží uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[43] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci vznikly náklady spojené se zastoupením advokátem (§ 35 odst. 2 s. ř. s), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí částka 3.100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele je plátcem DPH, celková částka se zvyšuje o tuto daň na 4.114 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 12. července 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu