ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **LUTOMA, s. r. o.**, se sídlem Hejtmánkovice 19, Broumov, zastoupena společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 9. 2016, č. j. 38984/16/5300-22443-711377 a č. j. 39010/16/5300-22443-711377, a ze dne 20. 10. 2016, č. j. 46212/16/5300-22443-711377 a č. j. 46224/16/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 11. 2017, č. j. 31 Af 58/2016 - 121,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **4.114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě provedených daňových kontrol vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) 24 dodatečných platebních výměrů, kterými neuznal nárok žalobce na odpočet na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací

období leden - prosinec 2013, leden - březen 2014, červen - srpen 2014, září 2014, listopad 2014 - leden 2015, duben 2015 a říjen 2015.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobce obchodoval se zbožím uvedeným v příloze č. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ zákon o DPH"), na které se vztahoval režim přenesení daňové povinnosti, a odpočty daně na vstupu tak uplatnil neoprávněně, v rozporu s § 72 odst. 2 zákona o DPH. Posuzované zboží proto přeřadil do režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH, žalobci neuznal nadměrné odpočty vykázané v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období a naopak mu dodatečně stanovil povinnost zaplatit DPH a vyměřil penále.

[3] Odvolání proti platebním výměrům žalovaný zamítl. Žalobce dle žalovaného nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění (tvrdokov) byla opětovně dále použita bez dalších úprav, a proto nepodléhala režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92c zákona o DPH.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud shledal žalobu důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Soud poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 4. 2017, C-564/15 – *Farkas* (dále jen „rozsudek ve věci *Tibor Farkas*"), kde Soudní dvůr konstatoval, že režim přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady stanovené v článku 193 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. Listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice"), 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). Krajský soud dal proto za pravdu žalobci, že bylo na finančních orgánech, aby prokázaly, že žalobce skutečně přijal zboží, jehož dodání je zdanitelným plněním v režimu přenesení daňové povinnosti, a že finanční orgány toto své důkazní břemeno neunesly.

[6] Krajský soud shledal logickým a smysluplným vysvětlení ekonomické podstaty podnikání žalobce, které spočívá v tom, že 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 vytříděné zboží. Žalovaný se přitom s touto argumentací dostatečně nevypořádal, v rozhodnutích poukazoval především na to, že žalobce z celkového množství tvrdokovu, který nakoupil, prodal koncovým zákazníkům jako zboží pouze nepatrnou část a že výhradní ekonomickou činnost týkající se tvrdokovu tvořil jeho prodej jako druhotné suroviny (šrotu) dalším zpracovatelům.

Krajský soud však nepovažoval za určující, jaký podíl z nakoupených zásob tvrdokovu představují součástky, které z nich žalobce vytřídí a prodá koncovým zákazníkům. Tento podíl sám o sobě nevypovídá nic o ekonomické podstatě posuzovaných transakcí.

[7] Krajský soud poukázal na to, že žalovaný nijak nezpochybňoval, že žalobce část nakoupeného zboží z tvrdokovu po jeho přetřídění prodával 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. Žalovaný přesto učinil paušální závěr, že žalobcem učiněné nákupy zboží z tvrdokovu podléhaly režimu přenesení daňové povinnosti. Naopak krajský soud nenašel žádnou oporu pro závěr žalovaného, že žalobce převážnou část nakupovaného zboží vůbec netřídil.

[8] Krajský soud odkázal též na znalecký posudek Jiřího Janovce, který předložil žalobce. Znalec dospěl k závěru, že podstatná část nakupovaných zásob představuje použitelné zboží. Znalecký posudek si však měl nechat zpracovat již správce daně, aby byl schopen kvalifikovaně posoudit povahu zásob nakupovaných žalobcem. Žalovaný tedy dle krajského soudu nedostatečně zjistil skutkový stav.

[9] Krajský soud uzavřel, že pokud byly finanční orgány názoru, že žalobce ve skutečnosti nakupoval zboží z tvrdokovu s tím záměrem, že je dále prodá jako kovový odpad, přičemž vytřídění malého množství zboží a prodej vytříděných 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.

[10] Krajský soud shrnul, 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.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[12] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně aplikoval právní argumentaci z rozsudku ve věci *Tibor Farkas*. Předmětem předběžné otázky v dané věci bylo posouzení, zda je možné režim přenesení daňové povinnosti aplikovat, ačkoliv daňový subjekt daň z přidané hodnoty již v minulosti uhradil vlastnímu dodavateli. Generální advokát však v rámci řízení upozornil na skutečnost, že dle maďarského právního řádu je přenesení daňové povinnosti aplikováno nad rámec vymezený směrnicí. Právě v této rovině pak soud uzavřel, že režim přenesení daňové povinnosti nelze aplikovat extenzivně, a proto nemůže být aplikován podle maďarského zákonného ustanovení nad rámec směrnice. V nyní posuzované věci však nebylo dle krajského soudu dosud prokázáno, co přesně bylo předmětem zdanitelných plnění mezi žalobcem a jeho dodavateli, úvaha ohledně extenzivního výkladu ustanovení je proto předčasná.

[13] Právní závěry rozsudku ve věci *Tibor Farkas* jsou na zde posuzovanou věc zcela nepřiléhavé. Nelze z nich ani dovodit, že by důkazní břemeno v otázce, zda na zdanitelné plnění má být aplikován režim přenesení daňové povinnosti, tížilo vždy správce daně, jak krajský soud dovodil. Tento závěr je v přímém rozporu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"). Ustanovení týkající se daňového řízení nejsou předmětem harmonizace v rámci Evropské unie, v úvahu proto nepřichází ani analogická aplikace argumentace v uvedeném rozsudku.

[14] Krajský soud byl dle stěžovatele s ohledem na výše uvedené povinen zabývat se v odůvodnění rozsudku otázkou, zda pochybnosti správce daně ohledně správnosti údajů tvrzených účastníkem řízení v daňových přiznáních dostačovaly k přenesení důkazního břemene na žalobce, a zda případně žalobce vlastní důkazní břemeno unesl. Stěžovatel je přitom toho názoru, že důkazní břemeno přešlo na žalobce a tento jej neunesl.

[15] Žalobce nakupoval směsi použitých částí obráběcích nástrojů, soustruhů a fréz, vrtáků, plátů na pilu či břitových destiček, cena se odvíjela od váhy a materiálu směsi, nikoliv druhu jednotlivých kusů. Většinu takto přijatých plnění žalobce dále bez úprav dodával jako šrot. Tuzemská zdanitelná plnění ze skladu tvrdokovu poskytoval žalobce v režimu přenesení daňové povinnosti. Pouze marginální část byla žalobcem dodávána jako zboží vhodné k jeho původnímu účelu v běžném režimu daně z přidané hodnoty. Sám žalobce v písemnosti zaevidované dne 4. 7. 2014, pod č. j. 1228028/14 uvedl, že značnou část zboží netřídí a prodává ho s přidanou marží dalším odběratelům.

[16] Povinnost uplatnit na zdanitelná plnění režim přenesení daňové povinnosti je dána objektivní povahou předmětu zdanitelných plnění, nikoliv subjektivním vnímáním dodavatele, jak uvádí žalobce. Pokud naprostá většina předmětného materiálu byla samotným žalobcem dále dodávána bez jakýchkoliv úprav (a dalšího znehodnocování) přibližně po 10 dnech jako šrot (ať už do jiného členského státu podle předložené smluvní dokumentace nebo jako tuzemské zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti), pak jsou zcela namístě pochybnosti správce daně, zda předmětná zdanitelná plnění nebyla již jako šrot přijata.

[17] Žalobce vyvracel tyto pochybnosti výlučně s odkazem na vytříděný materiál, který dodával odběratelům k dalšímu užití pro jeho původní účel (z části po jeho přebroušení), nicméně v důsledku způsobu, kterým byla vedena skladová evidence, nebyl žalobce ani schopen prokázat, od kterých konkrétních dodavatelů bylo zboží dále dodané za účelem užití k jeho původnímu účelu přijato (ačkoliv objektivně nebylo vyloučeno vedení skladové evidence způsobem, který by takovou identifikaci umožnil). Stěžovatel má za to, že výše uvedené pochybnosti jsou dány v takové intenzitě, že jejich důsledkem bylo přenesení důkazního břemene na žalobce, který pochybnosti ani v odvolacím řízení neodstranil. Krajský soud naopak bez důkazních prostředků plně přisvědčil tvrzením žalobce ohledně podstaty jeho podnikání. Jakékoliv vysvětlení ekonomické podstaty však dle stěžovatele není sto ovlivnit, zda žalobce měl přijatá zdanitelná plnění přijmout v režimu přenesení daňové povinnosti, tato otázka závisí výlučně na povaze zdanitelných plnění, v jejichž nákupu a prodeji ekonomická činnost spočívá.

[18] Závěrem stěžovatel podotýká, že pokud by správce daně byl povinen unést za všech okolností důkazní břemeno ohledně toho, zda daňovým subjektem přijatá zdanitelná plnění měla podléhat režimu přenesení daňové povinnosti, nadto zadáním znaleckého posudku, jak krajský soud uvádí, pak za předpokladu, že daňový subjekt již v době zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly nebude mít k dispozici předmět sporného zdanitelného plnění (jako tomu v převážné většině bylo i v posuzované věci), nebyla by kontrola správnosti takových údajů vykázaných v daňových tvrzeních reálně proveditelná.

[19] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s argumentací krajského soudu a uvádí, rozhodnutí stěžovatele nebylo zrušeno pouze z důvodu aplikace rozsudku ve věci *Tibor Farkas*, nýbrž i z dalších důvodů. V rámci ekonomie procesu by měl Nejvyšší správní soud přihlédnout i k dalším argumentům žalobce uvedeným v žalobě, neboť rozhodnutí stěžovatele bylo nezákonné i z dalších důvodů, které krajský soud vůbec nevyhodnotil. Za tyto další důvody považuje žalobce závazná posouzení Generálního finančního ředitelství, vyjádření Ing. L. P., argumentaci ve věci postupu stěžovatele u RAILMAYR AGENCY Ltd. a rovněž i aplikaci zákona o odpadech na projednávaný případ.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[21] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

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

[23] V rámci předmětných řízení nebylo sporu o tom, zda žalobce přijal deklarovaná zdanitelná plnění, ale zda se na tato plnění vztahoval režim přenesené daňové povinnosti.

[24] 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*.“

[25] 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*.

[26] Příloha č. 5 k zákonu o DPH obsahuje seznam zboží zatříděného dle kódu nomenklatury celního sazebníku. Jedná se například o tyto skupiny: 7404 00 Měděný

odpad a šrot, 8101 97 00 Odpad a šrot z wolframu, 8113 00 40 Odpad a šrot z cermetů a další.

[27] Při interpretaci ustanovení upravujících režim přenesení daňové povinnosti je nutno vzít v úvahu čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice, jenž je předobrazem české právní úpravy. Z něj plyne, že: „*členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb: 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;*“

[28] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 4 Afs 130/2018 - 42, vyplývá, že pro zařazení zboží je 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. 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*.“

[29] Závěry krajského soudu v projednávané věci lze shrnout tak, že bylo na finančních orgánech, aby prokázaly, že žalobce přijal zboží, které patří do režimu přenesení daňové povinnosti. Toto důkazní břemeno však správce daně ani žalovaný neunesli, neboť se zaměřili na skutečnost, že žalobce hmotnostní většinu zboží prodává jako šrot a nezkoumali, co je podstatou ekonomické činnosti žalobce. Dále nedostatečně zjistili skutkový stav ohledně toho, jaké povahy byla směs, kterou žalobce kupoval. Znalec ve znaleckém posudku uvedl, že podstatná část byla použitelným zbožím, nadto se nemohlo jednat o odpad podle směrnice, neboť není sporné, že žalobce část přijatého plnění nijak neupravoval a po vytřídění rovnou prodával dál jako nové zboží.

[30] Nejvyšší správní soud považuje tyto závěry za správné.

[31] Ačkoliv je třeba dát za pravdu stěžovateli, že závěr o nutnosti restriktivního výkladu ve věci *Tibor Farkas* se týkal nepřípustného rozšiřování předmětu přenesení daňové povinnosti v národním právním předpisu, předpokladem pro tento závěr však byla skutečnost, že systém přenesení daňové povinnosti je výjimkou z jinak obecného principu neutrality DPH. Tento předpoklad proto musí platit i zde.

[32] Stěžovatel namítá, že krajský soud učinil nesprávný závěr ohledně přenosu důkazního břemene, když vyslovil, že je vždy povinností správce daně prokázat, že na zboží má být aplikován režim dle § 92a zákona o DPH.

[33] Režim přenesení daňové povinnosti je v zákoně o DPH zakotven v části I., hlavě IV, § 92a a násl. Tato právní úprava neobsahuje žádná speciální procesní pravidla týkající se dokazování. Ani směrnice, na jejímž základě (čl. 199) byl režim přenesení daňové povinnosti do zákona o DPH vložen, žádná pravidla nestanoví. Neexistuje-li speciální úprava týkající se dokazování pro účely přenesení daňové povinnosti, jsou subjekty

zúčastněné na správě daní povinny postupovat dle obecné úpravy stanovené v § 92a a násl. daňového řádu.

[34] 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*".

[35] 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).

[36] Tyto zásady je 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).

[37] Výše uvedené se uplatní i v nyní projednávané věci, což však nezakládá rozpor se závěrem krajského soudu o povinnosti žalovaného prokázat, že zboží nakupované žalobcem má spadat do režimu přenesení daňové povinnosti. Je třeba totiž odlišit fázi zjišťování skutkového stavu věci a fázi konečné odpovědnosti za aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav. Výše uvedená pravidla pro přenášení důkazního břemene se uplatní ve fázi zjišťování a vyjasňování skutkového stavu. Zde lze přisvědčit žalovanému, že daňové tvrzení žalobce, že většinu přijatých plnění dále prodával jako šrot do jiného členského státu či v tuzemsku v rámci přenesené daňové povinnosti a skutečnost, že

někteří z jeho dodavatelů byli nekontaktní či sídlili na virtuální adrese, byly způsobilé založit pochybnosti správce daně a přenést důkazní břemeno na žalobce. Žalobce pochybnosti správce vyvracel odkazem na podstatu své ekonomické činnosti, která má spočívat v tom, že levně nakupuje nadnormativní zásoby pro dodavatele již nepotřebného materiálu. Ty následně s ohledem na povahu těchto zásob třídí a některé kusy prodává jako nové, zbytek dalším odběratelům fakturuje jako šrot, již v režimu přenesení daňové povinnosti. Při místním šetření dne 21. 3. 2016 žalobce správci daně předvedl sklady s vytříděným zbožím, obaly a etikety, do kterých bylo vytřízené zboží baleno a v nichž bylo následně prodáváno.

[38] Tuto argumentaci správce daně nepovažoval za relevantní právě s ohledem na hmotnostní množství zboží dále prodaného jako šrot. Dospěl-li správce daně k závěru, že byl dostatečně zjištěn skutkový stav a hodlal-li v rámci právního posouzení na předmětné zboží aplikovat výjimečný režim přenesení daňové povinnosti, oproti žalobci, který přijaté zboží zařadil do standardního režimu DPH, bylo jeho povinností prokázat, že zboží, které žalobce nakoupil, do tohoto režimu spadá. Závěr krajského soudu o povinnosti správce daně bez pochyb prokázat zařazení zboží do režimu dle § 92c zákona o DPH je tak správný. Dopadá na právní kvalifikaci, kterou správce daně učinil. Bylo tedy povinností správce daně objasnit, proč výjimku z obecného režimu DPH aplikuje na daný případ.

[39] Správce daně a stěžovatel však žalobcem nakupované zboží do tohoto režimu zařadili pouze na základě režimu, ve kterém byla hmotnostní většina zboží žalobcem dále prodávána. Skutečnost, že žalobce převážnou část nakupovaného zboží prodával v režimu přenesení daňové povinnosti, sama o sobě nemůže odůvodnit závěr, že bylo povinností žalobce také přijaté zboží zařadit do stejného režimu. Režim, ve kterém je většina zboží prodávána, sám o sobě nevypovídá o povaze nakoupeného zboží. Správce daně byl proto povinen zkoumat povahu dodávek, které považoval za sporné.

[40] Krajský soud správně vyhodnotil, že této povinnosti žalovaný nedostál, neboť nevzal v potaz žalobcem namítanou podstatu jeho ekonomické činnosti.

[41] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že jakékoliv vysvětlení ekonomické podstaty činnosti žalobce není sto ovlivnit, zda měl žalobce přijatá zdanitelná plnění přijmout v režimu přenesení daňové povinnosti. Je zřejmé, že posouzení závisí na povaze zdanitelných plnění, jak stěžovatel uvádí, nicméně právě vysvětlení a prokázání, že daňový subjekt přijaté plnění třídí a část prodává bez dalších úprav jako nové, tedy odkaz na podstatu jeho ekonomické činnosti, svědčí o tom, že jím nakupované zboží nelze bez dalšího zařadit do kategorie odpadu či šrotu, tedy materiálu, který není možné bez dalšího využít, na což ostatně správně poukázal i krajský soud.

[42] Fotografie pořízené při místních šetřeních konaných ve dnech 2. 4. 2014, 13. 6. 2014, 29. 7. 2014 a 4. 8. 2014 prokazují, že žalobci byly zásoby dodávány netřízené, ve velkých bednách. Nelze z nich však v žádném případě učinit závěr, že by všechny součástky byly zjevně nepoužitelné. Z fotografií je zřejmé, že se jedná o směs, přičemž některé zboží je zjevně použité, některé naopak známky opotřebení nejeví.

[43] Krajský soud správně uzavřel, že domníval-li se správce daně, že žalobce jedná účelově z důvodu získání daňové výhody, měl své dokazování zaměřit tímto směrem. Stěžovatel však své rozhodnutí založil na kvantitativní převaze následně prodávaného zboží jako šrotu a jako nerelevatní vyhodnotil další zpracování části materiálu žalobcem, který na něj však od počátku poukazoval a uváděl, že kvalitativně je pro něj tato činnost významnější. Skutečný obsah přijatého plnění přitom detailně nezkoumal.

[44] Správce daně byl povinen zabývat se povahou přijatého plnění, které žalobce nakupoval. V tomto směru nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, jak uvedl krajský soud a jak vyplývá i z výše uvedeného. Správce daně a stěžovatel tak nebyli oprávněni zařadit posuzované zboží do režimu dle § 92c zákona o DPH.

[45] Namítal-li stěžovatel, že ze způsobu vedení skladové evidence nelze vysledovat, od kterého dodavatele byly předměty dále prodávané jako zboží se standardním režimem DPH přijaty, tato skutečnost nevypovídá nic o podstatě žalobcem přijatých plnění, a není proto pro jejich posouzení nikterak rozhodná.

V. Závěr a náklady řízení

[46] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[47] 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 (§ 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. Žalovaný je povinen uhradit tuto částku k rukám zástupce žalobce v přiměřené lhůtě, kterou Nejvyšší správní soud stanovil v trvání 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 17. ledna 2019

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu