

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **LUTOMA, s. r. o.**, se sídlem Hejtmánkovice 19, Broumov, zast. společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2015, čj. 43979/15/5300-22443-711377 a čj. 44829/15/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 11. 2017, čj. 31 Af 13/2016-153,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně – společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci je mezi žalobkyní a žalovaným spor o uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92a § 92c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podstatou sporu je otázka, zda žalobkyně nakupovala od svých dodavatelů převážně tvrdokovové obráběcí nástroje (zejména vrtáky a břitové destičky), které bylo možné bez úprav opětovně použít, nebo zda nakupovala kovový šrot (odpad) ve smyslu přílohy č. 5 k zákonu o DPH.

[2] Správce daně dospěl v platebních výměrech ze dne 26. 2. 2015 a 8. 4. 2015, které se týkaly daně z přidané hodnoty za duben a květen 2014, k závěru, že žalobkyně prodávala nakoupené zboží převážně jako kovový šrot dalším obchodníkům, kdežto koncovým zákazníkům prodala nakoupené zboží coby obráběcí nástroje jen v minimálním množství. Měla proto coby příjemce plnění přiznat daň podle § 92a zákona o DPH, neboť jestliže prodávala nakoupené zboží bez dalších úprav jako šrot, znamená to, že je jako šrot i nakoupila. Žalovaný byl téhož názoru a odvolání žalobkyně zamítl.

[3] Žalobkyně však uspěla u Krajského soudu v Hradci Králové, k němuž podala žalobu proti rozhodnutím žalovaného. Krajský soud zdůraznil, že režim přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady stanovené v článku 193 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (podle níž musí odvést daň osoba, která uskutečňuje zdanitelné plnění); ustanovení upravující tento režim se proto musejí vykládat restriktivně. Bylo tak na finančních orgánech, aby prokázaly, že žalobkyně přijala zboží, jehož dodání je plněním v režimu přenesení daňové povinnosti. Toto své důkazní břemeno finanční orgány neunesly.

[4] Podle krajského soudu není důležité, jaký podíl z nakoupených zásob tvrdokovu představují součástky, které z nich žalobkyně vytřídí a prodá koncovým zákazníkům. Ani žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně takto součástky prodávala, proto neobstojí jeho paušální závěr, podle nějž všechny nákupy zboží z tvrdokovu podléhaly režimu přenesení daňové povinnosti. Znalec, jehož posudek z února 2017 předložila žalobkyně v řízení před soudem, rovněž dospěl k závěru, že podstatná část nakupovaných zásob představuje použitelné zboží. Výpovědní hodnota posudku je sice omezená (s ohledem na dobu jeho vzniku), přesto i tento posudek dokládá, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav. Správně si sám měl nechat zpracovat znalecký posudek, který jedině by mu umožnil kvalifikovaně posoudit povahu zásob nakupovaných žalobkyní. Žalovaný rovněž řádně nezdůvodnil svůj závěr, podle nějž žalobkyně vůbec netřídila převážnou část nakupovaného zboží.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost pro nesprávné posouzení právní otázky. Krajský soud podle něj nesprávně použil právní argumentaci z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 26. 4. 2017, C-564/15, *Tibor Farkas*, jehož předmětem byla poněkud odlišná předběžná otázka (zda je možné použít režim přenesení daňové povinnosti, ačkoliv daňový subjekt již v minulosti uhradil DPH vlastnímu dodavateli). Soudní dvůr dospěl k závěru, že maďarský právní řád uplatňuje přenesení daňové povinnosti nad rámec vymezený směrnicí, což není přípustné. V nynější věci však nebylo podle krajského soudu dosud prokázáno, co přesně bylo předmětem zdanitelných plnění mezi žalobkyní a jejími dodavateli, úvaha o extenzivním výkladu ustanovení je proto předčasná.

[6] Závěr, podle nějž důkazní břemeno tíží finanční orgány, je v rozporu s § 92 daňového řádu. Podle stěžovatele naopak důkazní břemeno přešlo na žalobkyni a ta jej neunesla. Povinnost uplatnit režim přenesení daňové povinnosti je dána objektivní

pokračování

povahou předmětu zdanitelných plnění, nikoliv subjektivním vnímáním dodavatele. Pokud žalobkyně prodávala naprostou většinu nakoupeného zboží bez jakýchkoliv úprav jako šrot, jsou namístě pochybnosti správce daně, zda tato zdanitelná plnění nebyla již jako šrot přijata.

[7] Žalobkyně ve svém vyjádření podpořila závěry krajského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 92a odst. 1 zákona o DPH je *plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, v režimu přenesení daňové povinnosti povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění*. Podle § 92c zákona o DPH *použije plátce režim přenesení daňové povinnosti 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*. 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.

[10] Podle čl. 199 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES mohou členské státy 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*.

[11] NSS se spornou otázkou již opakovaně zabýval, a to v rozsudcích ze dne 12. 7. 2018, čj. 4 Afs 130/2018-42, a ze dne 17. 1. 2019, čj. 1 Afs 69/2018-32; druhý z těchto rozsudků se dokonce týkal samotné žalobkyně. Soud nevidí důvod se odchylovat od svých dosavadních závěrů, a proto je jen stručně shrne.

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

[13] Ani směrnice 2006/112/ES, ani zákon o DPH neobsahují žádná speciální procesní pravidla týkající se dokazování v režimu přenesení daňové povinnosti; i zde se tak uplatní obecná pravidla podle § 92 daňového řádu. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že daňové tvrzení, podle nějž žalobkyně dále prodávala většinu přijatých plnění jako šrot v rámci přenesené daňové povinnosti, ve spojení s tím, že někteří z jejích dodavatelů byli

nekontaktní či sídlili na virtuální adrese, bylo způsobilé založit pochybnosti správce daně a přenést důkazní břemeno na žalobkyni.

[14] Žalobkyně vyvracela pochybnosti správce daně odkazem na podstatu své ekonomické činnosti, při níž levně nakupuje nadnormativní zásoby nepotřebného materiálu, dále je třídí a některé kusy prodává jako nové; zbytek prodává jako šrot v režimu přenesení daňové povinnosti. Tuto argumentaci nepovažoval správce daně za relevantní s ohledem na výrazně převažující hmotnost zboží dále prodaného jako šrot. Dospěl-li však správce daně k závěru, že byl dostatečně zjištěn skutkový stav, a hodlal-li při právním posouzení věci použít výjimečný režim přenesení daňové povinnosti, byl povinen prokázat, že sporné zboží do tohoto režimu spadá. Je tak správný závěr krajského soudu, který zpochybňuje právní kvalifikaci užitou správcem daně (uplatnění přenesené daňové povinnosti, tedy výjimku z pravidla).

[15] Správce daně a stěžovatel zařadili zboží *nakupované* žalobkyní do režimu přenesené daňové povinnosti pouze kvůli tomu, že většinu zboží žalobkyně dále *prodávala* právě v tomto režimu. Režim, ve kterém je většina zboží prodávána, ovšem sám o sobě nevypovídá o povaze nakoupeného zboží. Správce daně byl proto povinen zkoumat povahu dodávek, které považoval za sporné. Krajský soud správně uzavřel, že této povinnosti správce daně nedostál, neboť řádně nehodnotil podstatu ekonomické činnosti žalobkyně. Pokud žalobkyně vysvětlila a prokazovala to, že přijaté plnění třídí a část prodává bez dalších úprav jako zboží, nelze jí nakupované zboží bez dalšího paušálně zařadit do kategorie odpadu či šrotu (tedy materiálu, který není možné bez dalšího využít).

[16] Fotografie pořízené při místních šetřeních prokazují, že žalobkyni byly zásoby dodávány netříděné, 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 – některé zboží je zjevně použité, některé naopak nejeví známky opotřebení.

[17] Jak správně podotkl již krajský soud – pokud se správce daně domníval, že žalobkyně jedná účelově z důvodu získání daňové výhody, měl své dokazování zaměřit tímto směrem. Finanční orgány však svá rozhodnutí založily na množstevní převaze zboží následně prodávaného jako šrot; jako nepodstatné pak vyhodnotily, že žalobkyně část materiálu dále zpracovává (třídí, brousí), ačkoli na to žalobkyně od počátku poukazovala a uváděla, že kvalitativně je pro ni tato činnost významnější. Skutečný obsah přijatého plnění přitom správce daně detailně nezkoumal. Nebyl tak dostatečně zjištěn skutkový stav a správce daně nebyl oprávněn zařadit posuzované zboží do režimu podle § 92c zákona o DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto je povinen nahradit úspěšné žalobkyni náklady zastoupení ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou

pokračování

hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., je plátkyní daně z přidané hodnoty, a odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %; výsledná částka činí 4114 Kč.

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

V Brně dne 25. dubna 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu