



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: **S. s.r.o.**
sídlem X
zastoupen advokátem Mgr. Lumírem Veselým
sídlem Belgická 196/38 120 00 Praha 2 - Vinohrady

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2017, č. j. 32492/17/5300-21444-711478

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2017, č. j. 32492/17/5300-21444-711478, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Lumíra Veselého, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a současně potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4311863/15/2106-50523-205535, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 7 778 712 Kč splatná do 15 dnů od právní moci tohoto platebního výměru.
2. Jak plyne z obsahu napadeného rozhodnutí, v roce 2012 zahájil správce daně vůči žalobci daňovou kontrolu, na základě jejíž výsledků dospěl k následujícím zjištěním:
 - Žalobce v souvislosti s odebráním řepkového oleje od dodavatelů P. I. s. r. o. (dále jen „P.“) a E. s. r. o. (dále jen „E.“) uplatnil nárok na odpočet DPH v základní sazbě ve výši 20 %. Správce daně však shledal, že řepkový olej patří do kategorie zboží uvedené v příloze č. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o DPH“), pro které se dle § 47 odst. 3 věty druhé zákona o DPH uplatňuje snížená sazba daně ve výši 10 %. Dle správce daně se žalobci nepodařilo prokázat jeho tvrzení, že by jím odebíraný řepkový olej spadl do kategorie zboží pod kódem nomenklatury (dále jen „KN“) 15180091 nevyhovující slovnímu popisu dle Přílohy č. 1 zákona o DPH, v důsledku čehož by jeho dodání bylo zdanitelným plněním s uplatněním základní sazby 20%. Správce daně naopak dospěl k závěru, že žalobcem odebíraný řepkový olej spadá do kategorie pod KN 151411 a vyhovuje slovnímu popisu Přílohy č. 1 zákona o DPH, proto jeho dodání je zdanitelným plněním s uplatněním snížené sazby 10%.
 - Žalobce dále uplatnil osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu (z Č. v České republice do V. L. na Slovensku) odběrateli W. s. r. o. (dále jen „W.“) registrované v tomto členském státě k DPH. Správce daně však dožádáním zjistil, že společnosti W. bylo jiným daňovým subjektem dodáno zboží z České republiky na Slovensko, které však téhož dne bylo přepraveno zpět do České republiky, přičemž dle dokladů přepravce byl příjemcem zboží žalobce. Správce daně proto žalobce vyzval k prokázání tvrzeného dodání zboží do jiného členského státu, nicméně shledal, že žalobci se toto tvrzení prokázat nepodařilo, a proto mu v tomto rozsahu vykazované osvobození daně neuznal.

S ohledem na výše uvedená zjištění dospěl správce daně k závěru, že nadměrný odpočet vykazovaný fakturami od dodavatelů P. a E. byl uplatněn neoprávněně, a proto žalobcem vykázaný nárok na odpočet daně snížil o 6 214 682 Kč. Dále dospěl k závěru, že na základě faktury od společnosti W. nebylo možno uplatnit osvobození od DPH a žalobce ji byl povinen v tomto rozsahu přiznat, z tohoto důvodu správce daně zvýšil žalobci daň na výstupu o 2 437 382 Kč. Celkově tak vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 7 778 712 Kč. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí se závěry správce daně zcela ztotožnil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce především nesouhlasí se závěrem žalovaného a správce daně, že nákup řepkového oleje od dodavatelů P. a E. představuje zdanitelné plnění se sníženou sazbou daně, a naopak je přesvědčen, že se měla uplatnit základní sazba daně. Žalobce připomněl, že podmínkou pro uplatnění snížené sazby daně je použitelnost oleje pro potravinové účely. Již v průběhu daňové kontroly však opakovaně zdůrazňoval, že jím obchodované řepkové oleje jsou oleje technického charakteru a nejsou pro potravinové účely vhodné. Tento surový řepkový olej žalobce dále nijak neupravoval a prodával jej v nezměněném stavu, jeho vlastnosti tedy zůstaly stejné a nikdy neodpovídaly popisu zboží dle Přílohy č. 1 zákona o DPH, tudíž na něj nebylo možno uplatnit sníženou sazbu daně. V této souvislosti žalobce správci daně vytýká přehnané požadavky na tvrzení a dokazování něčeho, co žalobce ze své pozice již tvrdit ani prokázat nemůže, neboť se nelze zpětně dostat k již prodanému oleji a provést zkoušku, zda se jedná o olej s určením pro potraviny. Správci daně přitom nedostačoval jako důkaz protokol o zkoušce vydaný Celně technickou laboratoří, v němž byl vysloven závěr, že předmětný olej *„nemůže být přímo použitelný pro potravinářské účely“* a *„není přímo použitelný pro potravinářské účely“*, navíc celní úřad ve stanovisku k sazebnímu zařazení zboží ze dne 2. 7. 2013 zařadil předmětný olej pod KN 15141110, což je dle celní nomenklatury olej určený *„pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu.“* Kopie odkazovaných protokolů žalobce připojil k žalobě.
4. V souvislosti s problematikou aplikace daňové sazby žalobce poukazuje na výsledky daňových kontrol prováděných jinými správci daně, při kterých byly dodávky řepkového oleje považovány za zdanitelná plnění se základní sazbou. Konkrétně připomíná daňovou kontrolu u jednoho ze svých odběratelů, společnosti V. a. s. (dále jen V.), u něhož příslušný správce daně uznal nároky na odpočet v základní sazbě. Dále zmiňuje případ společnosti V. a. s., u které byl surový řepkový olej zařazen do základní sazby. Žalobce měl proto legitimní očekávání, že i správce daně činný v této věci bude postupovat stejně jako jiní správci daně, a naopak namítá, že nelze připustit takto nejednotnou praxi orgánů daňové správy, neboť by měla být zaručena právní jistota v rámci jednotného rozhodování a jednotného posuzování sporných otázek.
5. Žalobce dále brojí proti závěru žalovaného a správce daně o neprokázání dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce popsal průběh dodávek surového řepkového oleje pro odběratele W., jejichž přepravu zajišťoval tuzemský plátce I. C. a. s. (dále jen „C.“), přičemž zboží opustilo území České republiky a bylo doručeno na místo určení V. L. na Slovensku. Odběratel byl již vlastníkem tohoto zboží a následně jej prodal maďarskému plátcovi, který jej na své náklady přecerpal z cisteren do auta a následně převezl do Maďarska. Přepravce C. vystavil za přepravu fakturu č. X. Dle žalobce však správce daně nesprávně zaměřil pozornost na to, že předmětná faktura byla jednatelům společnosti změněna tak, že bylo dne 18. 11. 2011 naloženo 879,9 tun zboží ve S. v závodě společnosti A. S. G. (dále jen A.) a dopraveno do V. L., zbývajících 120,21 tun bylo naloženo až dne 27. 11. 2011 a odvezeno do R. J.. Obě dopravy ovšem souvisejí s jiným obchodním případem: Přeprava s místem určení R. J. souvisela s prodejem zboží společnosti V. R., jenž byl fakturován doklady č. X a X, tuto přepravu si objednal dodavatel P., který za ni také zaplatil. Naproti tomu faktura č. X se týkala přepravy zboží z Č. do V. L., nikoliv ze S. do R. J.. Žalobce má za to, že přepravce C. fakturoval jednu a tutéž přepravu dvěma odběratelům, proto došlo k uvedené nesrovnalosti. Dle žalobce je tedy dražší přeprava uskutečněná společností C. podstatná skutečnost, jež je prokazována fakturou vystavenou touto společností a nákladním listem CIM, nicméně správce daně tyto důkazní prostředky nepřipustil.

6. Výše specifikovaný bod žalobce jinými slovy zopakoval ještě na jiném místě své žaloby, přičemž zdůraznil, že již v rámci daňové kontroly upozorňoval, že skladová evidence nesouhlasí se skutečností, protože dodávka v množství 120,21 tun do R. J. byla skutečně dodána společností P., ale dodávky byly prodány společnosti V. R., nikoliv společnosti W.. Zboží tedy nešlo ihned od dodavatele, ale postupně se plnilo ve skladu v Č. do vlaku a odběrateli W. byl vlak vypraven z Č., nikoliv rovnou dodavatelem napřímo. Dodavatel O. a. s. (dále jen „O.“), který fakturoval zboží s množstvím 181,26 tun s datem uskutečnění zdanitelného plnění 27. 12. 2011, ve skutečnosti navážel olej do skladu v Č. dříve, zboží nedodal najednou v uvedený den, ale postupně v období od 23. 12. 2011 do 27. 12. 2011, nicméně na faktuře vykázal datum 27. 12. 2011 představující poslední dodávku do Č.. Stejně tak dodavatel E. dodával zboží postupně. Problém byl v tom, že žalobce vedl původní skladovou evidenci dle data uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých fakturách, přičemž tato evidence byla předána správci daně v rámci daňové kontroly, aniž by byla zkoordinována se skladem v Č., čímž došlo k neúmyslnému zkreslení informací ohledně uskutečnění dodávek.
7. Žalobce dále namítal, že správci daně se nepodařilo prokázat podezření o podvodném jednání, o kterém by žalobce věděl nebo mohl vědět, a proto nemůže být zkrácen o nárok na odpočet DPH, pakliže na jeho základě uskutečnil zdanitelné plnění a DPH odvedl. V opačném případě by byly porušeny zásady dané směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). V této souvislosti žalobce citoval části rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen Ltd, Fulcrum Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise) a dále ve věci C-438/09 (předběžná otázka polského Nejvyššího správního soudu ve věci Dankowski proti Finančnímu ředitelství v Lodži).

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a zareagoval na jednotlivé žalobní námitky, jež do značné míry vyhodnotil jako doslovný přepis námitek odvolacích. Těmito námitkami se přitom podrobně zabýval v odůvodnění napadeném rozhodnutí, na jehož jednotlivé části postupně odkázal.
9. K namítanému nesouhlasu se zařazením do snížené sazby žalovaný zkonstatoval, že bylo na žalobci, aby prokázal své tvrzení o podřazení jím dodávaného řepkového oleje pod položku KN 151800, přičemž ze strany orgánů daňové správy v tomto směru nešlo o žádný neúměrný požadavek. Žalobce přitom nebyl schopen sdělit chemické vlastnosti a stupeň zpracování předmětného řepkového oleje, pouze tvrdil, že se jedná o vlastnosti a stupeň zpracování odpovídající zařazení uvedenému dodavatelem, přestože jím odkazovaný dodavatel E. zařadil předmětné zboží pod jinou položku (KN 151411) než žalobce (KN 15180091). Žalovaný odkázal na výsledky dokazování provedeného správcem daně, z něhož vyplývá, že předmětný olej spadá pod položku KN 151411 s možností použití pro potravinářství, nebo jiné účely, přičemž v závislosti na konečném použití je pak zařazen buď do podpoložky KN 15141110 nebo podpoložky KN 15141190. Dle žalovaného je podstatné, že surový řepkový olej KN 151411 může být vždy použit jako potravin, byť nepřímo a až po úpravě, neboť jde o surovinu, z níž je možno vyrobit buď olej pro potravinářské účely, nebo olej pro účely technické a průmyslové. Pro účely uplatnění snížené sazby není rozhodující konečné použití řepkového oleje, rozhodující je

pouze skutečnost, zda surový řepkový olej může být použit pro potravinářské účely v souladu se slovním popisem uvedeným v Příloze č. 1 zákona o DPH. Možnost použití předmětného oleje i pro potravinářské účely ostatně plyne i z žalobcem odkazovaných stanovisek Celního úřadu pro Středočeský kraj, uvádějící, že tři ze zkoumaných vzorků nejsou použitelné jako potravina, což ale nikterak nevylučuje možnost jejich dalšího zpracování, které je z podstaty surového řepkového oleje možné. Shodný závěr lze ostatně dovodit i z žalobcem předloženého odborného vyjádření Zdravotního ústavu (bližší označení viz bod 23 níže).

10. Namítal-li žalobce legitimní očekávání ohledně zařazení zboží do základní sazby daně jako jiní správci daně, pak dle žalovaného hodnocení této otázky souvisí vždy s každým konkrétním případem. Nelze vycházet z výsledků kontrol jiných daňových subjektů, aniž by byly porovnány úkony učiněné ve vztahu k unesení důkazního břemene.
11. K namítanému neuznanému osvobození za dodání zboží do jiného členského státu žalovaný uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti na základě informací z jemu zasláního dožádání, z něhož vyplynulo, že společnosti W. bylo jiným daňovým subjektem dodáno zboží z České republiky na Slovensko, které však téhož dne bylo přepraveno zpět do České republiky, přičemž dle dokladů přepravce byl příjemcem tohoto zboží žalobce. Aby transakce mohla být posuzována jako intrakomunitární, musel by žalobce prokázat fyzický pohyb z jednoho členského státu do jiného, v tomto však žalobce důkazní břemeno neunesl. Zde žalovaný odkázal na příslušnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve které vysvětlil, že žalobcem předkládaný nákladní list CIM nelze považovat za důkaz o převzetí zboží společností W. ve V. L., neboť nebyl potvrzen příjemcem zboží, navíc na něm není žádné razítko, proto jej nelze považovat za důkaz toho, že zboží bylo dopravcem I. C. skutečně převzato. Stejně tak z faktury vystavené dopravcem I. C. nelze učinit jednoznačný závěr, že se jedná o téže zboží, neboť z vyjádření zmiňovaného dopravce i z vyjádření společnosti W. vyplývá něco jiného. Tyto okolnosti naznačují, že doprava se pravděpodobně uskutečnila jinak. Žalovaný rovněž poukázal na zásadní rozpory v tvrzeních žalobce, který sám patrně nemá zcela jasno v tom, který z jím tvrzených průběhů obchodních transakcí je správný.
12. Na rozpory v žalobcových tvrzeních žalovaný upozornil též v souvislosti s problematikou skladové evidence. Uvedl, že v žalobě vylíčená verze událostí o pohybu zboží se liší od verze, kterou žalobce popisoval v odpovědi doručené dne 18. 7. 2014 správci daně, v níž uváděl, že zboží použité k prodeji dle faktury č. X bylo nakoupeno a dodáno do Č. od dodavatelů E. (500 000 kg), O. (101 200 kg) a G. G. B. (112 130 kg). V podání ze dne 19. 4. 2014 naproti tomu žalobce zase uváděl, že zboží pro prodej odběrateli W. bylo z dodávek společnosti E. (500 000 kg), O. (181 260 kg) a zbytek byl pokryt ze zásob G. G. B. (58 930 kg). Posledně uvedená verze se blíží více té v žalobě, kde ovšem není zmíněno dočerpání zásob od G. G. B.. Snaží-li se žalobce tyto nejasnosti vysvětlit tím, že původní skladovou evidenci vedl dle data uskutečnění zdanitelného plnění přijatých faktur, pak dle žalovaného je z porovnání obou skladových evidencí (skladové evidence předložené na počátku daňové kontroly a verze skladové evidence připojené k podání ze dne 19. 5. 2015) zřejmé, že nedošlo pouze ke změně dat, ale také k zaznamenání zcela nových položek příjmu na sklad i výdeje ze skladu, ke změně množství u výdeje a ceny příjmu na sklad, navíc dle nově doložené evidence musel být společnosti W. dodán surový řepkový olej doplněný olejem rafinovaným. S ohledem na uvedené má žalovaný za to, že tvrzení žalobce nelze považovat

za konzistentní a důvěryhodná, neboť žalobce svá tvrzení často mění a pozměňuje i důkazní prostředky.

13. K žalobcem uváděné judikatuře SDEU žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí žádné podezření podvodu na DPH nevyslovil, proto považuje tuto námitku za zcela lichou.
14. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Splnění procesních podmínek a rozsah přezkumu

15. Soud po zhodnocení, že žaloba je přípustná, byla podána včas osobou k tomu oprávněnou po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť účastníci vyslovili souhlas s takovým postupem (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), soud přitom nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu.
17. Jak plyne z obsahu správního spisu, správce daně zahájil dne 24. 1. 2012 vůči žalobci daňovou kontrolu zahrnující mimo jiné též zdaňovací období listopad 2011. Daňová kontrola se soustředila na žalobcovy obchody týkající se odběru a následného prodeje surového řepkového oleje, ve vztahu k nimž se prováděná šetření dělila do dvou relativně samostatných větví:
18. První větev se týkala zařazení žalobcem odebíraného řepkového oleje pod příslušnou kategorii celní nomenklatury zboží a od toho se odvíjející otázky uplatnění základní nebo snížené sazby DPH.
19. Ve druhé větvi bylo prověřováno, zda žalobcem fakturačně vykázaný prodej odebraného řepkového oleje na Slovensko se uskutečnil i fakticky a tedy zda je možno takto vykazované plnění považovat za dodání do jiného členského státu osvobozené od DPH.
20. Soud proto dále provádí vypořádání jednotlivých žalobních bodů podle toho, do které z uvedených dvou větví směřují:

V. Otázka aplikace správné sazby

V.1. Skutková zjištění z obsahu správního spisu

21. V průběhu daňové kontroly správce daně vyšel ze zjištění, že v žalobcem podaném přiznání k DPH byly v rámci uplatněného nároku na odpočet jako největší položky u faktur č. X a X vytavených žalobci jeho dodavatelem P. a u faktury č. X vystavené žalobci jeho dodavatelem E., v obou případech byly faktury vystaveny za nákup řepkového oleje žalobcem od zmiňovaných dodavatelů. Správce daně při jednání dne 24. 1. 2012 poučil žalobce, že řepkový olej náleží pod položku KN 1514 Harmonizovaného systému popisu číselného označování zboží dle celního sazebníku, a tedy se jedná o zboží zahrnuté do Přílohy č. 1 zákona o DPH do číselného označování zboží 01-05, 072-23, 25 obsahující slovní popis „*Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním*

předpisem) a krmiva pro zvířata; živá zvířata, semena, rostliny a přísady, obvykle určené k přípravě potravin; výrobky obvykle používané jako doplněk nebo náhražka potravin; voda.“, přičemž uvedené zboží podléhá snížené sazbě daně z přidané hodnoty.

22. Žalobce s touto kvalifikací nesouhlasil a v podáních činěných v rámci daňové kontroly opakovaně zastával stanovisko, že pro zařazení rostlinných olejů pod příslušný KN jsou rozhodné jejich chemické vlastnosti a úroveň jejich zpracování, které jsou ale ovlivněny požadavkem zákazníka, jemuž má být olej dodán. Připouštěl, že v některých případech mohlo dojít k tomu, že dodával olej parametrově odpovídající oleji technickému, který byl ale nesprávně zařazen jako olej jedlý, a naopak. Pro účely uplatnění snížené nebo základní sazby žalobce nepovažoval za rozhodující formální zařazení pod KN, ale právě objektivní vlastnosti jím obchodovaných olejů. Proto i když jsou jím obchodované oleje v běžném obchodním styku podřazovány pod položku KN 151 11 10, tak vzhledem ke svým vlastnostem by správně měly být zařazovány spíše pod položku KN 1518 00, která slovnímu popisu Přílohy č. 1 zákona o DPH neodpovídá. Z tohoto důvodu žalobce v průběhu daňové kontroly opakovaně vznášel návrhy na důkaz laboratorní analýzou vzorů jím obchodovaných olejů.
23. K prokázání složení jím obchodovaných olejů žalobce předložil správci daně odborné vyjádření Zdravotního ústavu se sídlem v Hradci Králové, Centra hygienických laboratoří (dále jen „Zdravotní ústav Hradec Králové“), ze dne 22. 3. 2012. Z obsahu tohoto odborného vyjádření vyplývá, že žalobce předložil k laboratornímu rozboru dva vzorky řepkového oleje. První předložený vzorek získaný studeným lisováním byl evidován pod č. 4080 a dle výsledků rozboru splnil požadavky sledovaných ukazatelů pro rostlinné oleje. Druhý předložený vzorek získaný extrakcí byl evidován pod č. 4081 a dle výsledků rozboru šestnáctkrát překročil normovanou maximální hodnotu kyselosti a dvacetkrát překročil normovanou maximální hodnotu fosforu, a proto jej nebylo možno považovat za vhodný k použití jako potravinu [pozn. soudu: Zákonem č. 115/2012 Sb. byl zmiňovaný ústav Hradec Králové s účinností od 1. 6. 2012 zrušen a jeho závazky přešly na Zdravotní ústav se sídlem v Ústí nad Labem].
24. Žalobce v průběhu řízení rovněž opakovaně vznášel stížnosti na nejednotnou praxi různých správců daně, poukazoval přitom na nejistotu s tím související při podnikání, kdy mu není zřejmé, jakou sazbu má svým odběratelům účtovat. Ve vyjádření ze dne 28. 8. 2013 s poukazem na závěry stanoviska Generálního finančního ředitelství č. j. 24592/13/7001-21000-0111695 (jež je zmiňováno i ve zprávě o daňové kontrole, nicméně jeho stejnopis není ve správním spise založen) opětovně zdůraznil, že možnost aplikace snížené sazby přichází v úvahu, není-li u konkrétního řepkového oleje konkrétních fyzikálních a chemických vlastností obvykle vyloučena možnost jeho použití pro potravinu. V této souvislosti žalobce předložil správci daně přípis Celního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 13. 7. 2013, č. j. 105042/2013-610000-32.4, z něhož vyplývá, že dne 23. 4. 2013 provedl zmiňovaný celní orgán u žalobce místní šetření a v rámci něj odebral čtyři vzorky ze čtyř různých nádrží, které následně předal k analýze Celně technické laboratoři při Generálním ředitelství cel (dále jen „celně technická laboratoř“). Jak plyne z připojených protokolů o zkoušce ze dne 24. 6. 2013 a navazujících stanovisek celně technické laboratoře ze dne 2. 7. 2013, rozborů dopadly následovně:
- první vzorek zaevidovaný pod č. vzorku 13PH1466, evidenční číslo 610201-13-040-001, byl vyhodnocen jako surový řepkový olej s nízkým obsahem kyseliny erukové

a s přítomností methylesteru menší než 10%, který nemůže být přímo použitelný pro potravinářské účely, doporučené sazební zařazení po položku KN 151 411 10,

- druhý vzorek zaevidovaný pod č. vzorku 13PH1467, evidenční číslo 610201-13-040-002, byl vyhodnocen jako surový řepkový olej s nízkým obsahem kyseliny erukové a s přítomností methylesteru menší než 10%, který nemůže být přímo použitelný pro potravinářské účely, doporučené sazební zařazení po položku KN 151 411 00,
- třetí vzorek zaevidovaný pod č. vzorku 13PH1468, evidenční číslo 610201-13-040-003, byl vyhodnocen jako surový řepkový olej s nízkým obsahem kyseliny erukové a s přítomností methylesteru menší než 10%, který nemůže být přímo použitelný pro potravinářské účely, doporučené sazební zařazení po položku KN 151 411 10,
- čtvrtý vzorek zaevidovaný pod č. vzorku 13PH1469, evidenční číslo 610201-13-040-004, byl vyhodnocen jako rafinovaný řepkový olej bez přítomnosti methylesteru, u něhož nebylo zřejmé, zda je přímo použitelný pro potravinářské účely, pro případ, že by nebyl použitelný pro potravinářské účely, bylo doporučováno sazební zařazení pod položku KN 1514 19 10, jinak pod podpoložku KN 1514 19 90.

25. Dne 21. 5. 2015 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, z jejíhož obsahu vyplývá, že správce daně vzal v potaz shora specifikované odborné vyjádření Zdravotní ústav Hradec Králové a rozborů celní technické laboratoře, dospěl však k závěru, že tyto dokumenty (ve zprávě označované jako „posudky“) potvrzují, že se jedná o olej, u něhož není potravinářské využití nemožné, což dovodil právě ze zařazení pod položku KN 151411, kdy olej zařazený pod tuto položku může být potravinou vždy, i když by měl být použitelný jako potravinu až po úpravě. Proto dospěl k závěru, že daný řepkový olej je zbožím vyhovujícím též slovnímu popisu uvedenému v Příloze č. 1 zákona o DPH. Správce daně tak shledal, že žalobce nedoložil důkazní prostředky, z nichž by plynulo, že řepkový olej dle faktur č. X, X a X je řepkovým olejem spadajícím pod položku KN 1518 00 91, jak tvrdí žalobce. Správce daně proto dospěl k závěru, že zdanitelná plnění vyjádřená fakturami č. X, X a X nepodléhala základní sazbě DPH, ale snížené sazbě DPH, a proto je třeba žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH dle základní sazby považovat za neoprávněný, a proto přistoupil k jeho snížení o částku 6 214 682 Kč.

26. Odvolacím námitkám směřujícím do zde pospaných kontrolních závěrů žalovaný nevyhověl a závěry správce daně v napadeném rozhodnutí potvrdil.

V.2. Posouzení krajským soudem

27. Mezi stranami není sporné, že žalobce v listopadu 2011 odebral surový řepkový olej od dodavatelů P. a E., jež jsou plátcí DPH (faktická dodání nebyla žalovaným ani správcem daně zpochybňována). Rovněž není sporné, že dodávky surového řepkového oleje od P. byly vyúčtovány fakturami č. X a X a dodávky od E. fakturou č. X, na jejichž základě žalobce v přiznání k DPH za období listopad 2011 vykázal nárok na odpočet z titulu přijatých zdanitelných plnění od plátců DPH v základní sazbě. Mezi stranami je však sporné, zda tato plnění podléhala základní nebo snížené sazbě DPH. Žalovaný (stejně jako správce daně) vychází z úvahy, že jednalo-li se o řepkový olej, pak tento spadá do nomenklaturní položky KN 1514 11, a toto zařazení vždy umožňuje jeho (byť i nepřímé) využití jakožto produktu pro výrobu potravin, a tedy jde o zboží odpovídající slovnímu popisu dle přílohy č. 1 zákona o DPH spadající pod sníženou sazbu daně. Žalobce je naproti tomu přesvědčen, že pro určení, zda daný řepkový olej odpovídá slovnímu popisu

přílohy č. 1 zákona o DPH, není rozhodující jeho zařazení pod položku KN 1514 11, ale stěžejní jsou jeho objektivní parametry a vlastnosti, a ty rozhodují, zda daný olej může být použitelný jako potravinu či nikoliv. S poukazem na výsledky laboratorních testů pak žalobce zdůrazňuje, že jím obchodovaný olej svými parametry a vlastnostmi odpovídá spíše olejům dle položky KN 1518 00 91, a to i navzdory zařazení pod položku KN 1514 11, a proto jej nebylo možno považovat za potravinu či produkt použitelný pro výrobu potravin dle Přílohy č. 1 zákona o DPH, a tedy se vůči němu má uplatnit sazba základní.

28. Soud předesílá, že obdobnou právní otázku (byť s jinými skutkovými odlišnostmi) řešil již ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2018, č. j. 45 Af 10/2016-44, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 36/2018-43 (obojí veřejně dostupné na www.nssoud.cz). Soud proto předesílá, že základní právní rámec (zejména odstavce 29 až 42 níže) se do značné míry shoduje se závěry vyslovenými ve zmiňovaných rozsudcích, od nichž není důvod se odchýlit.
29. Relevantní právní rámec představuje čl. 98 směrnice o DPH.
30. Podle čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH mohou členské státy uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.
31. Podle čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH se snížené sazby uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.
32. Podle čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.
33. Podle přílohy III směrnice o DPH mezi zboží, jehož dodání může být předmětem snížené sazby dle čl. 98, patří: *Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin.*
34. Nicméně, i kdyby zkoumaná kategorie zboží nebyla obvykle určená k využití k přípravě potravin, tak stále ještě není vyloučena možnost jejího zařazení pod sníženou sazbu. Otázkou použití snížené sazby DPH na zboží, které není obvykle určené k přípravě potravin, se zabýval SDEU v rozsudku ze dne 3. 3. 2011, ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království* (dále jen „rozsudek SDEU Komise proti Nizozemsku“), jenž vyložil: *„Potraviny, uvedené na začátku přílohy III dokonce před 'rozvodem vody' a 'farmaceutickými výrobky', patří mezi základní zboží. Zákonodárce Unie tím, že umožnil uplatnit na potraviny sníženou sazbu DPH namísto sazby základní, usiloval o zlevnění těchto potravin, a tedy jejich lepší dostupnost pro konečného spotřebitele, který v konečném důsledku nese DPH [...]. Za účelem plného dosažení tohoto cíle zákonodárce logicky rozšířil uplatnění této snížené sazby DPH na prvky, které jsou obvykle určeny k použití při přípravě těchto potravin, přestože samy potravinami nejsou. [...] Použitím příslovce 'obvykle' ve druhé části věty uvedeného bodu 1 měl zákonodárce Unie na mysli zvířata, která jsou obvykle a obecně určena ke vstupu do potravinového nebo krmivového řetězce. Tak je tomu zejména v případě skotu, ovcí, koz a prasat uvedených v bodě a. 4 písm. a) zákona o dani z obratu. Veškerá dodání zvířat náležejících k těmto druhům mohou být tedy předmětem snížené sazby DPH, aniž je třeba zkoumat konkrétní situaci toho či onoho zvířete. Naproti tomu je obecně známo, že koně se v Unii nachází v jiné situaci, než je situace druhů uvedených v předchozím bodě. Jak uvedl generální advokát v bodě 65 svého stanoviska, koně nejsou obvykle a obecně určeni k použití*

při přípravě potravin, i když někteří z nich skutečně slouží pro lidskou a zvířecí spotřebu. S ohledem na tuto zvláštní situaci koní, kteří nejsou obvykle určeni k použití při přípravě potravin, nicméně mohou být v některých případech dodání ke spotřebě, je třeba mít za to, že ve světle cíle zákonodárce Unie, kterým je zlevnění základního zboží pro konečného spotřebitele, musí být bod 1 přílohy III vykládán v tom smyslu, že předmětem snížené sazby DPH může být pouze dodání koně za účelem jeho porážky k použití při přípravě potravin.“ Citovaný rozsudek SDEU Komise proti Nizozemsku se sice vztahoval ke skutkově odlišené situaci (chov koní), nicméně jeho nosné závěry jsou relevantní i pro nyní souzenou věc, neboť SDEU zde jednak podal výklad dotčeného bodu III Přílohy směrnice o DPH, a současně vysvětlil, že potraviny jsou základním zbožím, přičemž umožňuje-li unijní právo uplatnit na potraviny sníženou sazbu DPH namísto sazby základní, usiloval tím o zlevnění těchto potravin, a tedy jejich lepší dostupnost pro konečného spotřebitele, který v závěru nese DPH. SDEU v předmětném rozsudku navíc připomněl, že ustanovení mající povahu výjimky z obecné zásady musí být vykládána restriktivně.

35. Na výše citovaný rozsudek SDEU Komise proti Nizozemsku posléze navázal rozsudek SDEU ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-360/11, *Evropská komise proti Španělsku* (dále jen „rozsudek SDEU Komise proti Španělsku“), který konstatoval, že uplatňování snížené sazby DPH v případě výrobku, který může být využit různými způsoby, závisí u každého dodání zboží na konkrétním použití, pro které je toto zboží určeno svým kupujícím. Současně uvedl, že kategorie uvedené v příloze III směrnice o DPH je nutno vykládat nejen restriktivně, ale také v souladu s jejich obvyklým významem.
36. Z výkladu směrnice o DPH učiněného SDEU tedy podle soudu vyplývá, že v případě „přísad“, které jsou z hlediska možnosti uplatnění snížené sazby DPH regulovány zcela shodně jako živá zvířata, rostliny a semena a mezi něž lze zařadit i surový řepkový olej, který (stejně jako zvířata určená na porážku) nepochybně může být jedním ze vstupů pro výrobu potravin určených k lidskému užití, je nejprve třeba zkoumat otázku, zda jsou obvykle a obecně určeny k použití při přípravě potravin. SDEU ve vztahu k živým zvířatům v podobě skotu, ovcí, koz a prasat naznačil, že jsou-li tato zvířata obecně určena k potravinářskému využití tak, jak se zpravidla u těchto zvířat chápe, pak na ně lze bez dalšího uplatňovat sníženou sazbu DPH, a to i kdyby šlo o dodání za účelem ne zcela obvyklým (např. nákup vepře jako „domácího mazlíčka“ či za účelem výroby kosmetických přípravků atd.). Vztáhne-li soud tento výklad na nyní souzenou věc, pak musí dospět k závěru, že pokud by surový řepkový olej byl obvykle a obecně (ve zcela převažující míře) určen k potravinářskému využití a jeho technické využití by bylo spíše nestandardní, uplatňovala by se na něj „paušálně“ snížená sazba DPH bez ohledu na jeho skutečné využití. Výjimku by bylo možno dovodit jen pro takový surový řepkový olej, který by sám o sobě obvykle uvažované charakteristiky nevykazoval, neboť jeho objektivní vlastnosti (chemické či fyzikální) by možnost potravinářského využití zcela vylučovaly – u takového druhu oleje by se ani v dané situaci snížená sazba DPH nemohla uplatnit.
37. Jestliže takto jednoznačně obvyklé určení zboží coby přísady při přípravě potravin dovodit nelze (jako tomu bylo právě v případě koní posuzovaných SDEU), a zároveň konkrétní určení zboží není předurčeno objektivními fyzikálně-chemickými vlastnostmi, pak je třeba daňové zařazení zboží zkoumat vždy s přihlédnutím k záměru kupujícího, byl-li prodávajícímu znám.

38. Výše interpretovaný čl. 98 směrnice o DPH byl do české právní úpravy transponován ustanovením § 47 odst. 3 zákona o DPH. To zakotvuje důležité pravidlo, že u zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. V době rozhodné pro souzenou věc (tj. listopad 2011) se u zdanitelných plnění uplatňovala v souladu s § 47 odst. 1 téhož zákona základní sazba daně ve výši 20 % a snížená sazba ve výši 10 % (do 31. 12. 2011). U zboží se zásadně uplatňovala základní sazba daně s výjimkou dodání zboží tehdy uvedeného v příloze č. 1 k zákonu o DPH, tepla a chladu (§ 47 odst. 3). Podle této přílohy snížené sazbě DPH podléhaly mimo jiné: „*Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním předpisem) a krmiva pro zvířata; živá zvířata, semena, rostliny a přísady, obvykle určené k přípravě potravin; výrobky obvykle používané jako doplněk nebo náhražka potravin; voda.*“ Česká právní úprava tedy až na drobné formulační odlišnosti vychází z bodu 1 přílohy III k směrnici o DPH, neboť stanoví, že potraviny a přísady, které jsou obvykle určené k přípravě potravin, podléhaly snížené sazbě DPH. Potravinou se v běžném slova smyslu rozumí požitavina (látka nebo výrobek), která je určena k tomu, aby ji člověk konzumoval ústy jako potravu. Přísadou obvykle určenou k přípravě potravin je pak třeba rozumět takovou surovinu, která sama o sobě potravinou není, ale při její výrobě se používá (typicky by mohlo jít například o barvivo či konzervant).
39. K vymezení přesného rozsahu kategorií zboží, na které se uplatňovala snížená sazba, využívá česká právní úprava číselný kód harmonizovaného systému, kterým se rozuměl „číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2007“ (viz vysvětlující text v závěru Přílohy č. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2012) - tedy kombinovanou nomenklaturu. Snížené sazbě daně přitom podléhalo pouze zboží, které odpovídá současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Příloha č. 1 zákona o DPH. V souvislosti s nyní zkoumanou kategorií zboží „*Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických, vymezených zvláštním předpisem) a krmiva pro zvířata; živá zvířata, semena, rostliny a přísady, obvykle určené k přípravě potravin; výrobky obvykle používané jako doplněk nebo náhražka potravin; voda*“ je odkazováno na číselné kódy 01–05, 07–23 a 25, ale současně jsou zde výslovně vyloučeny výrobky zařazené do číselných kódů 2203–2208.
40. Jelikož Příloha č. 1 zákona o DPH odkazovala na celní sazebník ve znění platném k 1. 1. 2007, je pro souzenou věc podstatné také nařízení Komise (ES) č. 1549/2006 ze dne 17. 10. 2006, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, které vstoupilo v platnost právě dne 1. 1. 2007 (dále jen „Celní sazebník 2007“). Třída III, kapitola 15 celního sazebníku pro rok 2007 upravovala živočišné nebo rostlinné tuky a oleje a výrobky vzniklé jejich štěpením, upravené jedlé tuky a živočišné nebo rostlinné vosky. Pro další úvahy soudu je rozhodné zařazení zboží pod kódem kombinované nomenklatury 1514:

Kód KN	Popis zboží
1514	Řepkový, nebo hořčičný olej a jejich frakce, též rafinované, ale chemicky neupravené: - Olej řepky nebo řepky olejky s nízkým obsahem kyseliny erukové a jeho frakce:
1514 11	-- Surový olej:
1514 11 10	--- Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
1514 11 90	--- Ostatní
1514 19	-- Ostatní:

1514 19 10	--- Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
1514 19 90	--- Ostatní
	- Ostatní:
1514 91	-- Surový olej:
1514 91 10	--- Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
1514 91 90	--- Ostatní
1514 99	-- Ostatní:
1514 99 10	--- Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
1514 99 90	--- Ostatní

Podle úvodních poznámek ke kapitole 15 celního sazebníku pro rok 2007 výraz „olej řepky olejky s nízkým obsahem kyseliny erukové“ znamenal pro účely položek 1514 11 a 1514 19 stálý olej obsahující méně než 2 % hmotnostní kyseliny erukové. Pro účely položek 1514 11 a 1514 91 se stále rostlinné oleje tekuté nebo pevné, získané lisováním, považovaly za surové, jestliže nebyly podrobeny jiné úpravě než dekantaci v normálním časovém limitu a odstředění nebo filtraci za podmínky, že pro oddělení oleje od jeho tuhých částí byla použita pouze mechanická síla jako např. tíha, tlak nebo odstředivá síla (s vyloučením jakéhokoli adsorpčního filtračního postupu nebo jiného fyzikálního nebo chemického postupu); stále rostlinné oleje, tekuté nebo pevné, získané extrakcí, byly považovány za surové, nebylo-li možné rozlišit je barvou, vůní nebo chutí ani speciálními analytickými vlastnostmi od rostlinných olejů a tuků získaných lisováním.

41. Ze samotné kombinované nomenklatury lze vysledovat, že surový řepkový olej obecně může být využit pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu, tedy za určitých okolností jej pro jeho vlastnosti nelze považovat za potravinu nebo její součást, ale může se jí stát, a proto surový řepkový olej může spadat mezi přísady určené k výrobě či přípravě potravin. Současně však nelze pominout, že surový řepkový olej může sloužit také technickým, průmyslovým, popřípadě jiným účelům (srov. položky pod KN 1514 11 10, 1514 11 90, 1514 91 10 a 1514 91 90). U surového řepkového oleje určeného k jiným účelům než pro výrobu potravin (tj. položky KN 1514 11 10 a 1514 91 10), pokud je toto určení dáno jeho fyzikálními či chemickými vlastnostmi, které nevyhovují parametrům vyžadovaným pro suroviny zpracované pro využití v potravinářském průmyslu, se nemůže jednat o přísady obvykle určené k přípravě potravin ve smyslu Přílohy č. 1 zákona o DPH. Jinak řečeno: Přestože Příloha č. 1 zákona o DPH u přísad obvykle určených k přípravě potravin plošně odkazuje na celou kategorii 15 kombinované nomenklatury, tak vůči některým typům zboží zařazeným do této kategorie může být vyloučeno uplatnění snížené sazby DPH, přičemž v případě řepkového oleje by šlo o zboží zařazené pod KN 1514 11 10, 1514 19 10, 1514 91 10 a 1514 99 10 na základě jeho objektivně daných vlastností. Jestliže Příloha č. 1 zákona o DPH ve svém závěru uvádí, že snížené sazbě podléhá **jen zboží spadající pod příslušný číselný kód** celního sazebníku pro rok 2007 (tj. mimo jiné pod číselný kód některého ze zboží kategorie 15) **a současně výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu** v textové části této přílohy, pak se tím ve vztahu k typům surového řepkového oleje určeným výhradě k technickým, průmyslovým či jiným účelům než výrobě potravin dosahuje prakticky stejného účinku, jako kdyby se jednalo o zboží vyloučené z Přílohy č. 1, jako je tomu u zboží pod číselnými kódy 2203-2208.

42. Soud tedy shrnuje, že právní úprava rozhodná v době vydání napadeného rozhodnutí

umožňovala uplatnit sníženou sazbu 10% na dodání takového surového řepkového oleje, který spadal pod některou z položek kategorie 15 celního sazebníku pro rok 2007 a pro který současně platilo, že byl obvykle určen k přípravě potravin (resp. alespoň jako vstupní surovina pro výrobu potravin). **Tyto podmínky přitom nemohl splňovat surový řepkový olej s KN 1514 11 10 a 1514 91 10**, pokud jeho objektivní vlastnosti vylučovaly jeho užití k výrobě potravin. Pokud jde o oleje zařazené pod obecnější KN 1514 11 a 1514 91 (tj. surový olej řepky nebo řepky olejky s nízkým obsahem kyseliny erukové a jeho frakce a ostatní surový řepkový olej), u těch nelze bez znalostí jejich konkrétních vlastností tvrdit, zda obecně slouží k potravinářským účelům či účelům průmyslovým nebo technickým (typicky k výrobě metylesteru řepkového leje – tzv. MEŘO), popř. jiným. Z tohoto důvodu je třeba, aby před každým posouzením, zda se na dodání řepkového oleje uplatní základní nebo snížená sazba DPH, bylo nejprve zjištěno, zda vlastnosti daného oleje předurčují jeho použití v potravinářství či nikoli. Uplatnění snížené sazby DPH na surový řepkový olej, který pro své vlastnosti nemůže sloužit k výrobě potravin, by bylo nejen v rozporu s Přílohou č. 1 zákona, ale také s čl. 98 odst. 2 větou první směrnice o DPH ve spojení s prvním bodem přílohy III k této směrnici, jejichž účelem je zajistit uplatněním snížené sazby lepší dostupnost potravin a přísad k jejich přípravě konečnému spotřebiteli.

43. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit se závěrem žalovaného a správce daně, že surový řepkový olej zařazený pod položku KN 151 411 může být vždy jako potravinu, byť třeba nepřímou až po úpravě. Tak tomu není, neboť jak bylo vyloženo v předchozím odstavci, pod položku KN 151 411 může podle povahy spadat i takový surový řepkový olej, který jako potravinu nebude využitelný vůbec, a to ani nepřímou až po úpravě. Aby bylo možno jednoznačně prohlásit, zda surový řepkový olej zařazený pod položku KN 151 411 je či není použitelný pro potravinářství (a tedy zda se na něj použije základní či snížená sazba DPH), je nutno nejprve zjistit jeho konkrétní objektivní (zejm. fyzikální či chemické) vlastnosti. Žalovaný i správce daně přitom opakovaně konstatovali, že žalobcem doložené laboratorní vzory nasvědčují tomu, že předmětný olej není jako potravinu použitelný, čímž se však dle názoru obou daňových orgánů potvrzuje nanejvýš nemožnost přímé použitelnosti zkoumaného oleje jako potravin, ale že to nemění nic na tom, že surový olej je k přípravě potravin stejně využíván, je-li následně dále zpracován, podobně jako musí být dále zpracován i pro případné průmyslové využití (srov. zejm. bod 30 na str. 8 napadeného rozhodnutí či str. 18 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný i správce daně tedy vycházejí z teze, že jakýkoliv surový řepkový olej – tedy i ten laboratorně vyhodnocený pro výrobu potravin jako nevhodný – může být nakonec vždy zpracován tak, že se pro výrobu potravin vhodným stane. Tuto úvahu však soud považuje za značně zkratkovitou, neboť orgány daňové správy relativně sebejistě tvrdí, že následné zpracování na surovinu pro výrobu potravin bude vždy možné, aniž by k tomu měly odpovídající odborný podklad.
44. Takovým odborným podkladem v žádném případě nemůže být rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) ze dne 22. 11. 1999, č. j. S 87/99-220/3007 (veřejně dostupné na <https://www.uohs.cz/cs/verejne-zakazky/sbirky-rozhodnuti/detail-1732.html>), na jehož odůvodnění žalovaný v souvislosti s otázkou využitelnosti surového oleje odkazuje (viz bod 29 na str. 8 napadeného rozhodnutí). Za prvé, smyslem činnosti ÚOHS je především bránit narušení hospodářské soutěže, v jeho kompetencích není vydávat jakákoli odborná vyjádření k vlastnostem surových olejů či jakýchkoliv jiných látek. Za druhé, žalovaným odkazované rozhodnutí ÚOHS bylo vydáno v roce 1999, tedy takřka dvanáct let před účinností právní úpravy aplikované ve vztahu k nyní souzené věci.

Za třetí, i když se v žalovaným odkazovaném rozhodnutí ÚOHS vyjadřoval k povaze a obchodní využitelnosti řepkových olejů, činil tak především ve vztahu k podnikatelské činnosti posuzovaných soutěžících subjektů (akciových společností žádajících povolit spojení svých podniků) v rámci řízení podle tehdy účinného zákona č. 63/1991 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, účinného do 30. 6. 2001. Jím vyslovené závěry proto nelze zevšeobecňovat a paušálně je aplikovat i na řízení podle daňového řádu. A konečně za čtvrté, přestože se ÚOHS v odůvodnění předmětného rozhodnutí poměrně detailně vyjadřoval k postupům při výrobě a zpracování surového řepkového oleje, tak nikde kategoricky nevyslovil, že by k využití pro výrobu potravin mohl být zpracován naprosto jakýkoliv surový řepkový olej – tedy i ten, u něhož by laboratorní výsledky konstatovaly nevhodnost pro výrobu potravin. S ohledem na uvedené je proto závěr žalovaného o všeobecné zpracovatelnosti jakéhokoliv surového řepkového oleje na olej vhodný pro výrobu potravin pouze nepodloženým tvrzením.

45. V souvislosti s problematikou zařazení surového řepkového oleje se nelze nepozastavit nad částečným vnitřním rozporem napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný na jednu stranu zdůrazňuje, že surový řepkový olej je vždy – byť nepřímou a zpracováním – použitelný pro výrobu potravin (viz zejm. body 29 a 30 na str. 7-8 napadeného rozhodnutí), avšak v jiných částech naopak výslovně připouští, že dodání řepkového oleje mohlo podléhat základní sazbě, pokud by bylo prokázáno, že se jedná o takový řepkový olej, který je chemicky upravený, jehož vlastnosti jsou již jiné a ani po úpravě nemůže být použit jako potravin (viz bod 27 na str. 7 napadeného rozhodnutí). Podobně žalovaný v jedné části napadeného rozhodnutí žalobci vytýká, že mu nebyl schopen sdělit chemické vlastnosti a stupeň zpracování odebíraného oleje (viz bod 27 na str. 7 napadeného rozhodnutí), ale hned ob odstavce dále tuto možnost prakticky vylučuje, neboť vysvětluje, že surový řepkový olej pod KN 1514 11 může být vždy použitelný jako potravin, jestliže je následně zpracován (viz bod 29 na str. 8 napadeného rozhodnutí). V tomto směru si žalovaný poněkud protiřečí a zčásti sám vyvrací svou vlastní argumentaci, neboť nelze na jednu stranu tvrdit, že dodávky řepkového oleje mohou za určitých podmínek podléhat základní sazbě DPH, ale zároveň argumentovat, že řepkový olej vykazuje vždy takové vlastnosti, které fakticky nepřipouštějí jinou možnost než jej kategorizovat jako zboží podléhající výhradně snížené sazbě DPH.
46. Lze tedy uzavřít, že zařazení surového řepkového oleje pod položku KN 1514 11 samo o sobě ještě nevypovídá nic o tom, zda je daný olej pro výrobu potravin vhodný či nikoliv, a naopak zařazení pod KN 1514 11 ještě nevylučuje, že se může jednat o řepkový olej určený výhradně k účelům průmyslovým nebo technickým, jenž je pro výrobu potravin zcela nevhodný.
47. Z tohoto důvodu je bezpředmětná žalovaným zdůrazňovaná skutečnost, že z dokazování vyplývá zařazení žalobcem odebíraného oleje pod KN 1514 11 a že se žalobci nepodařilo prokázat zařazení jím odebíraného oleje pod položku KN 1818 00 91. Posledně zmiňovaná položka totiž nepředstavuje jedinou výlučnou skupinu olejů, které jsou pro výrobu potravin nevhodné. Na tomto místě je třeba upřesnit, že žalobcova tvrzení o zařazení jím odebíraného oleje pod položku KN 1818 00 91 nebyla zdaleka tak kategorická, jak je naznačováno v napadeném rozhodnutí. Žalobce pouze uváděl, že i když jím odebíraný olej je v obchodním styku běžně označován KN 1514 11, tak vzhledem k účelu svého použití – coby „oleje technického charakteru“ – by měly být podřazovány spíše pod položku KN 1818 00 91. Čímž ovšem žalobce netvrdil, že jím odebíraný olej nutně spadá pod položku KN

1818 00 91, a nikoliv pod položku KN 1514 11 (jak patrně dezinterpretoval žalovaný). Jádrem žalobcových tvrzení bylo zdůrazňování skutečnosti, že surový řepkový olej odebíraný v inkriminovaném období od dodavatelů P. a E. byl svými vlastnostmi pro výrobu potravin nevhodný, v zásadě bez ohledu na to, pod který kód nomenklatury patří. Jak ale soud opakovaně zdůraznil – nevhodnost pro výrobu potravin není a priori vyloučena ani v případě podřazení pod položku KN 1514 11.

48. Žalovaný zaměřil svou pozornost takřka výhradně na zkoumání, zda žalobcem odebíraný řepkový olej lze zařadit pod zmiňovaný nomenklaturní kód. Naproti tomu přikládal velmi malý význam žalobcem předkládaným laboratorním výsledkům, konkrétně protokolům celně technické laboratoře ze dne 24. 6. 2013 (viz odstavec 24 výše) a odbornému vyjádření Zdravotního ústavu Hradec Králové (viz odstavec 23 výše). Tyto dokumenty dle soudu obsahují nikoliv nevýznamné indicie o tom, že žalobcem odebíraný olej – i navzdory kategorizaci pod KN 1514 11 – skutečně nemusel být využitelný jako potravinu či produkt pro výrobu potravin, a tedy by nepodléhal snížené sazbě DPH. Žalovaný (podobně jako předtím správce daně) sice vzal předmětné laboratorní výsledky v potaz, dokonce jejich závěry ani nijak nerozporoval, nicméně shledal, že jimi konstatovaná nevhodnost použití pro potravinářské účely se týká jen použití přímého a že nevylučuje použití nepřímé po následném zpracování. Jak ovšem soud již podrobně vysvětlil (viz odstavec 44 a 45 výše), takový závěr je nepodložený a rozhodně jej nelze dovozovat jen na základě odůvodnění jednoho konkrétního rozhodnutí UOHS z roku 1999. Závěr o zpracovatelnosti předmětného oleje na potravinu rovněž nelze dovozovat z toho, že v odborném vyjádření Zdravotního ústavu Hradec Králové ze dne 22. 3. 2012 byl jeden ze vzorků označen za vhodný pro účely potravinářství (vzorek č. 4080 splňující kritéria pro jedlé rostlinné oleje), jak se snažil žalovaný zdůraznit ve svém vyjádření k žalobě. Proti tomuto jednomu „pozitivnímu“ vzorku stojí další čtyři „negativní“ vzorky (jeden od zmiňovaného zdravotního ústavu a další tři od celně technické laboratoře) a jeden „nezařaditelný“ vzorek (čtvrtý vzorek od celně technické laboratoře – viz odstavec 24 výše). Proto zobecnující závěr o využitelnosti pro účely potravinářství má v důkazních prostředcích výrazně slabší oporu, než jak se domníval žalovaný. Zde je třeba připomenout, že žalobce v průběhu daňového řízení nepopíral, že mezi řepkovými oleji, s nimiž obchodoval, se vyskytovaly i takové, jež byly pro účely potravinářství vhodné, tento způsob využitelnosti nicméně sporoval ve vztahu k inkriminovaným dodávkám od společností P. a E. v období listopadu 2011, u nichž naopak zdůrazňoval nevhodnost pro účely potravin. V kontextu tohoto tvrzení nelze jeden „pozitivní“ vzorek považovat za korunní důkaz o potravinářské využitelnosti všech žalobcem obchodovaných olejů (jak činili žalovaný a správce daně), jsou-li k dispozici dalších čtyři vzorky „negativní“.
49. Aby žalovaný mohl učinit jednoznačný závěr o tom, že žalobcem odebíraný surový řepkový olej byl i navzdory předloženým laboratorním vzorkům pro výrobu potravin vhodný (třeba i nepřímo jako vstupní surovina), musel by obstat vlastní protidůkaz, jímž by byly zpochybněny či vyvráceny výsledky rozborů celně technické laboratoře a odborného vyjádření Zdravotního ústavu Hradec Králové. Jestliže žalovaný takový protidůkaz neobstaral, pak jeho závěr o obecné použitelnosti zkoumaného oleje pro výrobu potravin představuje pouze jeho jednostranné tvrzení, jež neobstojí v konkurenci s žalobcem předloženými důkazními prostředky (laboratorními rozborů vzorků od dvou veřejných institucí). Za této situace neunesli důkazní břemeno žalovaný a správce daně, nikoliv žalobce. Nemůže tudíž obstát závěr napadeného rozhodnutí, že nebyly prokázány podmínky pro použití základní sazby DPH namísto sazby snížené, a proto soudu nezbyvá

než vyslovit jeho nezákonnost a přistoupit k jeho zrušení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

50. Soud nicméně nesouhlasí s podpůrnou argumentací žalobce ohledně legitimního očekávání, jež mu mělo vzniknout z důvodu praxe jiného správce daně. Jakkoli je pravdou, že z hlediska předvídatelnosti postupů by správci daně měli v obdobných případech uplatňovat stejné postupy, a tedy u stejného zboží uplatňovat stejnou sazbu daně, tak to nic nemění na tom, že výsledek daňové kontroly jiného daňového subjektu nemůže být důvodem pro zhodnocení, zda zboží dodávané žalobcem podléhalo základní či snížení sazby. V tomto případě však byla úvaha žalovaného a správce daně o zařazení žalobcem vykázaného plnění pod sníženou sazbu nesprávná z jiných důvodů, jež jsou podrobně vyloženy v předchozích odstavcích.
51. V rozsahu této větve případu je tedy žaloba důvodná.

VI. Otázka faktického dodání do jiného členského státu

VI.1. Skutková zjištění z obsahu správního spisu

52. V průběhu daňové kontroly správce daně vyšel ze zjištění, že v žalobcem podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za období listopad 2011 vykázal dodání zboží do jiného členského státu ve výši 26 813 880 Kč, a to na základě faktury č. 1201110228.
53. Z obsahu faktury č. X vyplývá, že jako fakturant a dodavatel je zde označen žalobce a jako odběratel společnost W. se sídlem V. L. X, Slovenská republika, jež je zároveň označena jako plátce DPH registrovaný na Slovensku pod DIČ: X. Fakturovaná částka činí 1 059 000 EUR s datem splatnosti ke dni 30. 12. 2011. Platební údaje žalobce jsou uvedeny pod účtem č. X, IBAN X, vedeném u Č., způsob platby je specifikován „platebním příkazem“. Fakturované zboží je specifikováno jako „technický olej standardizovaný“ v množství 1 000 tun, s místem dodání V. L., způsob dopravy je specifikován jako „Železniční doprava“. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uváděn den 30. 11. 2011.
54. Z listiny označené jako „Dodací list k faktuře č. X“ vyplývá, že žalobce a společnost W. učinili souhlasné prohlášení o převzetí zboží „technický olej standartizovaný“ v množství 1 000 tun s datem převzetí 30. 11. 2011 (u položky „vydal“ je uvedena firma žalobce s připojením podpisu a u položky „převzal“ firma W. s připojením podpisu).
55. Žalobcem předložený doklad označený jako „daňová evidence – daň z přidané hodnoty, zdaňovací období CZ 10/2011“ (v průběhu kontroly označován za „skladovou evidenci“) zobrazuje přehled obdržných faktur a jejich číselného označení, data uskutečnění zdanitelného plnění, výši základu daně u jednotlivých položek, výši sazby a výši DPH za jednotlivé položky, a v závěru pak celkovou výši DPH za všechny položky.
56. Z obsahu tiskopisu nákladního listu CIM (standardizovaný formulář pro přepravní doklad mezinárodní železniční dopravy) ze dne 29. 11. 2011 vyplývá, že byl vystaven v Č., jako odesílatel je označen žalobce, jako příjemce je označena společnost W., jako smluvní dopravce je označena společnost I. C., jako místo a čas převzetí je uvedeno Č. dne 29. listopadu, jako místo dodání „V. L. S.“, trať je specifikována jako „Č. K., K. V. L.“, zboží je označeno jako „19 železničních cisteren ložených, Řepkový olej, Zboží: NHM 1514“.
57. Z obsahu faktury č. X vyplývá, že jako fakturant je zde označena společnost I. C. a jako odběratel žalobce. Fakturovaná částka činí 28 080 EUR s datem splatnosti ke dni 29. 12.

2011. Fakturované plnění je specifikováno jako „železniční doprava řepkového oleje v relaci Č. V. L.“. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uváděn den 30. 11. 2011.

58. Přípisem ze dne 19. 12. 2012 správce daně sdělil žalobci, že na předloženém nákladním listu CIM nebyl příjemcem potvrzen odběr zboží, a proto nepovažuje správnost a pravdivost údajů na předmětné faktuře za prokázanou. Proto vyzval žalobce, aby předložil důkazní prostředky prokazující dodání na Slovensko, odeslání a přepravu zboží z tuzemska, nabytí zboží a jeho úhradu společností W.. Dne 15. 1. 2013 žalobce k této výzvě sdělil, že dodání považuje za prokázané již dodanými fakturami, společným prohlášením dodavatele i odběratele a výpisy z jeho účtu, současně vyjadřoval nesouhlas s postupem správce daně, který pouze konstatuje nedostatečně prokázanou pravdivost, a žádal správce daně, aby vysvětlil, na základě čeho k tomuto názoru dospěl. V písemnosti ze dne 11. 2. 2013 správce daně žalobci vysvětlil, že pochybnosti ohledně uskutečnění dodání zboží mu vznikly na základě dožádání přijatého dne 11. 12. 2012, v němž určitý (blíže nespecifikovaný) subjekt také vykazoval dodání zboží na Slovensko, ale následným místním šetřením u společnosti W. vyšlo najevo, že není schopna prokázat prodej zboží deklarovanému odběrateli – toto dožádání však není ve správním spise nikde založeno, ačkoliv na něj správce daně v průběhu daňové kontroly opakovaně odkazoval a zmiňoval jej i ve zprávě o daňové kontrole.

59. Ve správním spise jsou založena až dožádání z průběhu roku 2013:

60. Dne 7. 2. 2013 zaslal správce daně dožádání slovenské daňové správě, aby zjistila, zda společnost W. přijala zboží od žalobce dle předmětných faktur, kdo a kde zboží převzal, jakou formou došlo k úhradě zboží, zda společnost W. použila zboží pro svou ekonomickou činnost a zda došlo k dalšímu prodeji zboží – a v případě že ano, jakému odběrateli bylo zboží dodáno, jakou formou probíhala doprava a jak a kým byla provedena úhrada zboží. Daňový úřad N. (dále jen „slovenský správce daně“) v odpovědi na dožádání uvedl, že má pochybnosti o existenci předmětného zboží, nedokáže potvrdit, zda bylo zboží přijaté osobou registrovanou u něj jako plátce. Slovenský správce daně však potvrdil, že společnost W. v daňových přiznáních k DPH vykazovala nabytí zboží na základě faktury č. X ve výši 513 932 EUR a na základě faktury č. X ve výši 1 059 000 EUR a jeho následné dodání. Odkázal přitom na vyjádření jednatele společnosti W., podle něhož mělo být zboží doručeno na železniční stanici do V. L. a odsud hned předáno maďarskému odběrateli E. S. K.. U. se sídlem v Budapešti (dále jen „E. S.“). Slovenský správce daně v odpovědi rovněž zkonstatoval, že má pochybnosti o existenci veškerého nakupovaného zboží společností W. a jeho následném dodávání do Maďarska, a proto dožádá maďarskou daňovou správu ohledně společnosti E. S..

61. Přílohou odpovědi slovenského správce daně na předmětné dožádání z února 2013 je rovněž zápis o jednání ze dne 9. 4. 2013, při němž byl vyslechnut M. D., tehdejší jednatel společnosti W.. M. D. vypověděl, že v období října a listopadu 2011 nakupoval od žalobce technický olej, on sám jej objednával. Průběh nákupů vylicil M. D. tak, že zboží bylo dopraveno vlakem z Čech do V. L., tam si zboží zkontroloval, a následně si zboží převzal maďarský odběratel E. S., který jej přecerpal z cisteren do aut a převezl do Maďarska. Úhrady faktur žalobce měly proběhnout bezhotovostně, částka ve výši 513 932 EUR byla uhrazena dne 16. 11. 2011, částka ve výši ve výši 1 059 000 EUR dne 2. 2. 2012, obě byly hrazeny z různých účtů společnosti W.. Na dotaz, za jakým účelem bylo zboží zakoupeno, M. D. odpověděl, že pouze zprostředkoval nákup a že zboží bylo hned prodáno, tedy šlo o nákup za účelem prodeje, zboží se předávalo maďarskému odběrateli E. S., za kterého

jednal jistý pan S., s nímž komunikoval prostřednictvím tlumočnicka. Faktury za prodej do Maďarska mu byly uhrazeny též bezhotovostně na účet.

62. Přílohou odpovědi slovenského správce daně na předmětné dožádání z února 2013 jsou dále kopie výpisů z bankovních účtů společnosti W.. Jednak jde o účet č. X, IBAN X, vedený bankou Č., a. s., z něhož vyplývá, že dne 16. 11. 2011 z tohoto účtu odešla platba ve výši 513 932,70 EUR ve prospěch účtu IBAN X, vedeného českou zahraniční bankou, v poznámce k platbě je uvedeno „X“ a „S. sro.“. Dále jde o **účet č. X vedený bankou T. B. a. s.**, z něhož vyplývá, že **dne 2. 2. 2012** z tohoto účtu odešla platba ve výši **1 059 00 EUR**, údaje o protiúčtu nelze z obsahu daného výpisu zjistit.
63. Z žalobcem doloženého výpisu z účtu č. X, IBAN X, vedeného u Č. ve prospěch žalobce, vyplývá, že dne 16. 11. 2012 byla na tento účet připsána platba ve výši 513 932,70 EUR, u specifikace platby je uvedeno IBAN X a „S. (W. S.R.O.)“. Z téhož výpisu dále vyplývá, že dne **2. 2. 2012** byla na předmětný účet připsána platba ve výši **130 080 EUR**, u specifikace platby je uvedeno **IBAN X** a „S. (W. S.R.O.)“ a specifikace **banky je „T.“**, a dále dne **3. 2. 2012** byla na předmětný účet připsána pod zcela identickou specifikací platby částka ve výši **928 920 EUR**.
64. Dne 5. 2. 2014 zaslal správce další dožádání slovenské daňové správě, ve kterém odkázal na výsledky dožádání z července 2013 a žádal o upřesňující sdělení, z jakých skutečností plyne slovenskému správci daně pochybnost o existenci předmětného zboží, dále o sdělení výsledků daňové kontroly a výsledků šetření u maďarské společnosti E. S., zejména zda tato společnost skutečně převzala plnění od W., zda jej zdanila, jakou formou došlo k úhradě a zda bylo předmětné zboží skutečně přepraveno z V. L. silniční dopravou a kolik vozidel (a jakých) toto zboží přepravovalo a kam bylo přepraveno, a komu společnost E. S. zboží předala a kdy. Slovenský správce daně v odpovědi na dožádání uvedl, že navzdory opakovaným pokusům se nepodařilo daňový subjekt zkontaktovat, ten se správcem daně nespolupracuje, skutečnosti související s deklarovaným dodáváním zboží do Maďarska se zjistit nepodařilo.
65. Přílohou odpovědi slovenského správce daně na posledně zmiňované dožádání z února 2014 je „protokol z daňové kontroly“ ze dne 27. 1. 2015, jenž je dle svého obsahu v zásadě stejným aktem, jako zpráva o daňové kontrole ve smyslu českého práva. Z předmětného protokolu vyplývá, že kontrolovaným daňovým subjektem byla společnost W., jež po datu 23. 7. 2013 vystupuje pod obchodní firmou P. s. r. o., předmětem kontroly byla daň z příjmů za rok 2011 a DPH za období duben – prosinec 2011. Jak dále plyne z obsahu předmětného protokolu, kontrolovaný subjekt byl pro slovenského správce daně nekontaktní, na výzvy nereagoval, faktická uskutečnění zdanitelných plnění ve zkoumaných obdobích se nepodařilo prokázat. Tento závěr byl učiněn i ve vztahu k inkriminovanému období listopad 2011, v němž ovšem byla prověřována toliko realizace dodávek mezi kontrolovaným subjektem slovenskou společností S. s. r. o., nikoliv však mezi kontrolovaným subjektem a žalobcem či společností E. S..
66. Z odpovědi ústředního kontaktního orgánu Maďarska vyplývá, že maďarské daňové orgány provedly u společnosti E. S. kontrolu za období červenec až prosinec 2011, ze které vyplynulo, že jmenovaná společnost je od 9. 3. 2012 v likvidaci, je nekontaktní a nepředložila žádnou účetní dokumentaci.
67. Správce daně dále dožádal Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště Olomouc (dále jen „FÚ Olomouc“) o šetření týkající se přepravce I. C.:

68. Z protokolu FÚ Olomouc ze dne 3. 4. 2013 vyplývá, že zmocněnkyně I. C. v rámci místního šetření předložila písemné vysvětlení, v němž popsala okolnosti týkající se přepravy prováděné v říjnu a listopadu 2011 pro žalobce. V tomto vysvětlení je nejprve obecně vysvětleno, že I. C. poskytuje neveřejnou drážní dopravu ve smyslu § 24 odst. 3 zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, ve znění účinném ke dni šetření (dále jen „zákon o drahách“), na kterou se nevztahují prováděcí právní předpisy vymezující podmínky nákladních listů, proto v obchodní praxi I. C. fungují přepravní listy v zásadě jen jako interní dokument. Objednávky si zákazníci zadávají prostřednictvím k tomu určené webové aplikace, kde specifikují své požadavky, na základě nich jsou připraveny vagony v jimi určené železniční stanici. Nakládku si zajišťuje objednatel, který také odpovídá za obsah nákladu a dodržení maximální ložné váhy, I. C. zajišťuje pouze přepravu na místo určení. Vykládku si zajišťuje konečný příjemce, a to bez součinnosti s přepravcem, což v zahraniční zpravidla ani nelze jinak, protože vlak do místa určení doveze posádka zahraničního dopravce, která k vlaku nemá vůbec žádný vztah. Ve vztahu k přepravě prováděné pro žalobce se v předmětném vysvětlení podává, že přeprava byla zajištěna dle ústní dohody s žalobcem a dle zadání jeho jednatele J. Š., který původně zadal požadavek na přepravu 1 000 tun řepkového oleje ze stanice Č. do stanice V. L. pro společnost W.. Tento požadavek však byl následně upraven a přeprava se uskutečnila tak, že dne 18. 11. 2011 bylo naloženo celkem 16 vagonů o hmotnosti 879,790 tun v závoď společnosti A. v německém S., celkově požadovaný objem nemohl být dodržen kvůli nepojízdnosti dvou cisteren. Vagony s cisternami následně byly přepravovány přes území Německa, kde přepravu zajišťoval přepravce H. T., a to až na hraniční přechod SRN/ČR ve stanici Č. K.. Odsud přes české území na hraniční přechod ČR/SR ve stanici L., přeprava na slovenském území byla zahájena v železniční stanici K. a ukončena ve stanici V. L. dne 20. 11. 2011 v 10:30 hodin. Přeprava cisteren zpět byla zajišťována pro společnost P., přeprava na slovenském území byla zahájena ve stanici V. L. dne 20. 11. 2011 v 15:12 hodin, ve stanici R. – J. byly cisterny předány příjemci, vlak dále pokračoval do stanice S.. Nakládku ani vykládku I. C. ani v jednom případě nezajišťovalo. Jelikož původní závazek zněl přepravit 1 000 tun řepkového oleje, byly zbývající tři cisterny o hmotnosti 120 tun dopraveny z německého S. dne 27. 11. 2011, byly součástí vlaku objednaného pro přepravu na území České republiky v úseku Č. K. Ú. N. L., avšak ve stanici V. O. byly odpojeny a připojeny k vlaku objednanému z V. O. do R. J.. Popsaná přeprava řepkového oleje byla žalobci vyfakturována na základě faktury č. X.
69. V předchozím odstavci specifikovaném vysvětlení zástupkyně I. C. je rovněž zmiňována přeprava pro žalobce z října 2011, kdy se jednalo o přepravu ze stanice Č. do stanice V. L., ke které mělo dojít dne 15. 10. 2011, tato byla vyúčtována faktu č. X, k průběhu této přepravy se však I. C. nepodařilo dohledat potřebné dokumenty.
70. Z protokolu FÚ Olomouc ze dne 31. 5. 2013 vyplývá, že zmocněnkyně I. C. byla dotazována na upřesnění skutečností týkajících se přepravy pro žalobce v listopadu 2011. Upřesnila, že I. C. ve své praxi nijak neověřuje oprávněnost osob provádějících nakládku nebo vykládku, nicméně za dobu fungování společnosti nebylo objednatelem přepravy reklamováno doručení zboží. V zásadě je tedy možné, že po příjezdu vlaku do stanice si může zboží převzít kdokoli bez jakéhokoliv prokazování, nicméně vzhledem k charakteru přepravovaného zboží a toku informací o jeho pohybu není pravděpodobnost odcizení zboží limitující pro způsob jeho předávání. Za přepravované zboží ručí I. C., které má příslušné pojištění za kvalitu přepravy, případná škoda na zboží by byla řešena u objednatele přepravy. Samotné přebírání zboží či oprávněných osob však není ze strany

I. C. nijak kontrolováno. I. C. proto nemohlo zodpovědět, zda dne 20. 11. 2011 došlo ve stanici V. L. k vyložení nákladu a jeho naložení, nebo zda zboží dopravené do V. L. zůstalo ve vagonech a následně bylo přepraveno zpět do České republiky. Rovněž nedovedla vysvětlit, proč je na náložních listech jako příjemce uvedena společnost A.. Pokud jde o soulad mezi množstvím zboží uváděným na fakturách a množstvím zboží skutečně přepraveným, pak na fakturách je množství uváděné objednatelem, nicméně skutečně přepravované množství se může od objednaného lišit, vzhledem ke kapacitě vagonů nemůže být vyšší. Pokud jde o dopravu zbývajících množství 120 tun (z původní objednávky 1 000 tun) do R. J. a nikoliv do V. L. na Slovensko, přestože tak zněl původní požadavek, pak toto bylo dáno v důsledku změněného požadavku žalobceva jednatele J. Š., tato informace se však administrativním nedopatřením nedostala do fakturačního místa společnosti. Na přímý dotaz, zda uskutečnila pro žalobce v listopadu 2011 ještě jinou přepravu zboží, zmocněnkyně poukázala na přepravu oleje z Č. do V. L. dle faktury č. X.

71. FÚ Olomouc dne 19. 11. 2013 vyslechl jako svědka M. G., předsedu představenstva I. C.. Ten ve své výpovědi potvrdil, že jejich zákazníci v objednávce specifikují přepravované zboží, jeho množství, místo a čas přistavení vagonů a místo dodání, na základě toho I. C. určí vhodné vagony, sdělí objednateli jejich čísla a předpokládaný čas příjezdu na místo nakládky a vykládky, při které I. C. coby dopravce neprověřuje oprávněnost osob provádějících nakládku nebo vykládku, v železniční dopravě to není zvykem, po dobu fungování společnosti nikdy nebylo reklamováno nedoručení zboží. S odkazem na nedostatek informací o nakládce a vykládce zboží svědek nedovedl zodpovědět dotaz, zda dne 20. 11. 2011 došlo ve stanici V. L. k vyložení nákladu a jeho naložení, nebo zda zboží dopravené do V. L. zůstalo ve vagonech a následně bylo přepraveno zpět do České republiky. Na dotaz, proč bylo 120 tun přepraveno do R. J. a nikoli do V. L. na Slovensko, když žalobce objednával přepravu do V. L., svědek nedovel odpovědět s odůvodněním, že jde o informaci od pracovníka žalobce.

72. FÚ Olomouc připojil ke své odpovědi na dožádání svazek listin předložených zmocněnkyní I. C., z nichž považuje soud za relevantní následující:

71.1. Německy psaná listina „Ladelist Straubing“ ze dne 18. 11. 2011, jež je dle obsahu náložním listem vystaveným pro objednatele A. a příjemce A. (sídlem na Slovensku, bez uvedení právní formy společnosti) zaznamenávající naložení 18ti vagonů o celkové hmotnosti 879,790 tun, u položky č. 17 je poznámka závada na ose.

71.2. Německy psaná listina „Wageliste“ obsahující údaj identifikující 16 přepravovaných vagonů včetně informace, že jejich přeprava byla prováděna dne 19. 11. 2011.

71.3. Německy vyplněný tiskopis nákladního listu CIM (standardizovaný formulář pro přepravní doklad mezinárodní železniční dopravy) ze dne 19. 11. 2011, z jehož obsahu vyplývá, že jako místo vytavení je uveden S., jako odesílatel je označen AMD, jako příjemce je označen žalobce, jako smluvní dopravce je označena společnost H. T. (*pozn. soudu: takto se označuje společnost H. S. G., jak je patrné z připojených faktur*), jako místo a čas převzetí je uveden S. dne 19. listopadu, jako místo dodání „R. J., vlečka V. R.“, trať je specifikována jako „S. F. I. W.; F. I. W. U. N. L. S.“, zboží je označeno jako „17 beladenen privatwagen/17 ložených privátních vozů; Repsöl/Řepkový olej, Zboží: NHM 1514“.

- 71.4. Listina „Žádost o zavedení vlaku“ ze dne 19. 11. 2011, jež je dle obsahu výstupem ze systému provozovaného státní organizací Správa železnic (pro registrované uživatele přístupný na <https://X.cz/X/>) zaznamenává vyhovění požadavku I. C. na přidělení trasy v úseku Č. K. L. s časem odjezdu 10:31 hodin dne 19. 11. 2011, jako subjekt přistavující vlak je označena společnost H. S. G., jako subjekt přebírající vlak je označen I. C.; od vstupu na české území byl vlak evidován pod č. 44821.
- 71.5. Listina „Info o vlaku“ zobrazující časový přehled pohybu vlaku evidovaného pod č. 44821, dle údajů zde uvedených se jednalo o vlak s 16ti vagony, jenž započal jízdu ve stanici K. (státní hranice ČR /SR) dne 20. 11. 2011 v 9:22 hodin a jízdu ukončil ve stanici V. L. v 10:30 hodin téhož dne.
- 71.6. Listina „Info o vlaku“ zobrazující časový přehled pohybu vlaku evidovaného pod č. 44822, dle údajů zde uvedených se jednalo o vlak s 16ti vagony, jenž započal jízdu ve stanici V. L. dne 20. 11. 2011 v 22:44 hodin a jízdu ukončil ve stanici K. (státní hranice ČR /SR) v 1:51 hodin dne 21. 11. 2011. Nutno podotknout, že v porovnání s listinou specifikovanou v předchozím odstavci (vlak č. 44821) **jsou údaje o přepravovaných vagonech, zejména pokud jde o údaje o jejich rozměrech a hmotnosti, naprosto identické** (jsou zde pouze prohozená pořadí vagonů).
- 71.7. Listina „Žádost o zavedení vlaku“ ze dne 20. 11. 2011, jež je dle obsahu výstupem ze systému provozovaného státní organizací Správa železnic (pro registrované uživatele přístupný na <https://X.cz/X/>) zaznamenává vyhovění požadavku I. C. na přidělení trasy v úseku L. S. (s průjezdem přes stanici R. J.) s časem odjezdu 15:12 hodin dne 20. 11. 2011, jako subjekt přistavující vlak je označena společnost E. R. s. r. o., jako subjekt přebírající vlak je označen I. C.; před vstupem na české území byl vlak evidován pod č. 47717. **Stojí za pozornost, že den vypravení vlaku ze stanice L. směrem zpět do českého vnitrozemí (20. 11. 2011) je stejný jako den, kdy dle jiných záznamů (srov. předchozí pododstavce) mělo být zboží dopravováno do V. L. na Slovensku.**
- 71.8. Fakturu č. X ze dne 21. 11. 2011, na níž je jako fakturant označen přepravce I. C. a jako odběratel P.. Fakturovaná částka činí 22 080 EUR s datem splatnosti ke dni 29. 12. 2011. Fakturované plnění je specifikováno jako „Fakturujeme vám za přepravu řepkového oleje z V. L. do R. J.“.
- 71.9. Německy psaná listina „Ladelist Straubing“ ze dne 25. 11. 2011, jež je dle obsahu náložním listem vystaveným pro objednatele A. a příjemce A. (sídlem na Slovensku, bez uvedení právní formy společnosti) zaznamenávající naložení tří vagonů o celkové hmotnosti 120,210 tun.
- 71.10. Německy psaná listina „Wageliste“ ze dne 27. 11. 2011 obsahující údaj identifikující celkem 13 přepravovaných vagonů zahrnují rovněž tři vagony zmiňované v předchozím pododstavci.
- 71.11. Německy vyplněný tiskopis nákladního listu CIM (standardizovaný formulář pro přepravní doklad mezinárodní železniční dopravy) ze dne 27. 11. 2011, z jehož obsahu vyplývá, že jako místo vytavení je uveden S., jako odesílatel je označen A.,

jako příjemce je označen S. a. s., jako smluvní dopravce je označena společnost H. T. (tj. H. S. G.), jako místo a čas převzetí je uveden S. dne 27. listopadu, jako místo dodání „U. N. L. S., vlečka S.“, trať je specifikována jako „S. F. I. W.; F. I. W. U. N. L. S.“, zboží je označeno jako „13 beladenen privatwagen/13 ložených privátních vozů; Repsöl/Řepkový olej, Zboží: NHM 1514“.

- 71.12. Listina „Žádost o zavedení vlaku“ ze dne 27. 11. 2011, jež je dle obsahu výstupem ze systému provozovaného státní organizací Správa železnic (pro registrované uživatele přístupný na <https://X.cz/X/>) zaznamenává vyhovění požadavku I. C. na přidělení trasy v úseku Č. K. U. N. L. S. s časem odjezdu 17:21 hodin dne 27. 11. 2011, jako subjekt přistavující vlak je označena společnost H. S. G., jako subjekt přebírající vlak je označen I. C.; od vstupu na české území byl vlak evidován pod č. 45351.
- 71.13. Listina „Žádost o zavedení vlaku“ ze dne 28. 11. 2011, jež je dle obsahu výstupem ze systému provozovaného státní organizací Správa železnic (pro registrované uživatele přístupný na <https://X.cz/X/>) zaznamenává vyhovění požadavku I. C. na přidělení trasy v úseku V. O. R. J. s časem odjezdu 5:00 hodin dne 28. 11. 2011 ; v poznámce je uvedeno „určeno na vlečku V. R.“.
- 71.14. Listina „výkaz o výkonech dopravce“ obsahující rekapitulaci dopravních cest společnosti I. C., ze které je patrné, že společnost vykonala nákladní přepravu dne 19. 11. 2011 v úsecích D. Č. K. L., dne 20. 11. 2011 v úseku L. S., dne 27. 11. 2011 v úseku D. Č. K. U. N. L. S. a dne 28. 11. 2011 v úseku V. O. R. J..
73. Správce daně dále dožádal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I (dále jen „FÚ Brno“) o šetření týkající se prověření faktury č. 11/2002 ze dne 21. 11. 2011 vystavené společností P. pro žalobce. FÚ Brno v odpovědi na dožádání sdělil, že u dané společnosti probíhají daňové kontroly, jejichž předmětem je mj. zkoumání oprávněnosti nadměrného odpočtu z dotazované faktury. Z výpisů z účtů společnosti P. vyplývá, že dotazovaná faktura byla hrazena současně s dalšími fakturami vystavenými pro žalobce. P. má dle dosavadních sdělení své zmocněnkyně působit toliko jako zprostředkovatel obchodů s řepkovým olejem, který nemá žádné zaměstnance ani skladové prostory, jeho jediným tuzemským odběratelem je žalobce. Řepkový olej vykazovaný dotazovanou fakturou č. 11/2002 ze dne 21. 11. 2011 měl P. nakoupit od problematické slovenské společnosti R. S. s. r. o. (dále jen R. S.), a to na fakturu č. X ze dne 20. 11. 2011, která dle sdělení slovenského správce daně nebyla uvedena v souhrnném hlášení, přičemž dle sdělení jednatele zmiňované společnosti se mělo jednat o třístranný obchod, v němž R. S. vystupovala jako prostředník. Dle sdělení slovenského správce daně byla dodavatelem surového řepkového oleje maďarská společnost E. S..
74. FÚ Brno připojil ke své odpovědi na dožádání následující listiny:
- 73.1 Fakturu č. 11/002 ze dne 21. 11. 2011, na níž jako fakturant je označena společnost P. a jako odběratel žalobce. Fakturovaná částka činí 1 155 600 EUR s datem splatnosti ke dni 16. 12. 2011. Fakturované plnění je specifikováno jako „surový řepkový olej“ v množství 1 000 tun, s místem dodání R. J., způsob dopravy je specifikován jako „Doprava – Železnice“.

- 73.2 Tiskopis nákladního listu CIM (standardizovaný formulář pro přepravní doklad mezinárodní železniční dopravy) ze dne 8. 11. 2011, z jehož obsahu vyplývá, že jako místo vystavení jsou uvedeny V. L., jako odesílatel je označen P., jako příjemce je označen žalobce, jako smluvní dopravce je označena společnost I. C., jako místo a čas převzetí je uvedeno V. L. dne 8. listopadu, jako místo dodání „R. J., vlečka V. R.“, trať je specifikována jako „V. L. K. S. H., K. S. H. R. J.“, zboží je označeno jako „19 železničních cisteren ložených, Řepkový olej, Zboží: NHM 1514“.
- 73.3 Tiskopis nákladního listu CIM (standardizovaný formulář pro přepravní doklad mezinárodní železniční dopravy) ze dne 1. 12. 2011, z jehož obsahu vyplývá, že jako místo vystavení jsou uvedeny V. L., jako odesílatel je označen P., jako příjemce je označen žalobce, jako smluvní dopravce je označena společnost I. C., jako místo a čas převzetí je uvedeno V. L. dne 8. listopadu, jako místo dodání „R. J., vlečka V. R.“, trať je specifikována jako „V. L. K. S. H., K. S. H. R. J.“, zboží je označeno jako „19 Kesselwagen beladenen Repsöl/Řepkový olej, Zboží: NHM 1514“.
- 73.4 Fakturou č. X, na níž je jako fakturant označena společnost I. C. a jako odběratel P.. Fakturovaná částka činí 22 080 EUR s datem splatnosti ke dni 29. 12. 2011. Fakturované plnění je specifikováno jako „fakturujeme Vám za přepravu řepkového oleje z V. L. do R. J.“. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uváděn den 1. 12. 2011, část plnění ovšem byla dle specifikace faktury poskytnuta již 8. 11. 2011.
75. V rámci navazujících ústních jednání u správce daně byl žalobce seznamován s výsledky dožádání a byl vyzván k vysvětlení rozporů mezi skutečnostmi vykazovanými fakturou č. X a skutečnostmi zjištěnými v rámci dožádání. K tomu žalobce ve svém vyjádření ze dne 22. 4. 2014 uvedl, že společnost P. měla nakoupit zboží od slovenského plátce, který objednal zboží ve S. a nechal jej dopravit do V. L., z důvody poruchy vagonů se však dodávka rozdělila a na Slovensko bylo dopraveno 879,79 tun a zbývajících 120,21 bylo dopraveno přímo do R. J.. Jinak řečeno, P. nakoupila zboží od slovenského plátce, toto prodala daňovému subjektu a ten jej obratem prodal společnosti V. R.. Poukázal přitom na obchodní zvyklosti, při nichž je doprava zboží zajišťována v různých úsecích a různými zúčastněnými subjekty dle konkrétních obchodů. Ve vyjádření ze dne 7. 5. 2014 žalobce uvedl, že dodání oleje o hmotnosti 879,79 tun je jinou dodávkou určenou pro V. R., naopak dodávka pro W. vyúčtovaná fakturou č. X nebyla pořízena od P., ale od E. a O. a bylo dodáno v Č.. Ve vyjádření ze dne 17. 7. 2014 žalobce odkázal na přiloženou tabulku zobrazující přehled pohybů zboží na jeho skladě v období od 29. 7. 2011 do 31. 12. 2011, zmínil dodavatele G. a připojil svazek faktur, které mu vystavila společnost V. R. jakožto dodavatel v průběhu srpna 2011.
76. Žalobce v rámci svých podání činěných v průběhu daňové kontroly předkládal správci daně řadu dalších faktur vystavených různými společnostmi za různé měsíce roku 2011 či 2012, jež jsou součástí správního spisu. Nicméně vzhledem k dobám zdanitelného plnění uváděným v těchto fakturách je zřejmé, že se jednalo o plnění poskytnutá mimo sledované zdaňovací období, proto se soud obsahem těchto zbývajících faktur blíže nezabýval.
77. Dne 21. 5. 2015 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, při které správce daně shrnul, že doklady předložené žalobcem dokládají uskutečnění dodávek vůči společnosti W. pouze po formální stránce, avšak faktické dodání zboží do jiného státu se tím

neprokazuje. Sumarizoval poznatky dožádaných tuzemských i zahraničních orgánů, přičemž dospěl k závěru, že jimi nebyly odstraněny pochybnosti ohledně faktického uskutečnění žalobcem tvrzené transakce. Zejména zdůraznil, že se nepodařilo prokázat přijetí zboží slovenským plátcem W., jehož jednatel se o pořízení zboží od žalobce vyjádřil obecně, jeho tvrzení o dalším přepravení maďarskému odběrateli E. S. nebylo prokázáno, neboť tato společnost je dle sdělení maďarských orgánů nekontaktní a v likvidaci. Správce daně proto dospěl k závěru, že transakce vyjádřené fakturou č. X je třeba považovat za dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, proto žalobcem vykazované dodání zboží do jiného členského státu vyhodnotil jako porušení § 2 odst. 3, § 21 a § 64 odst. 1 zákona o DPH, a z tohoto důvodu částku ve výši 26 813 880 Kč vykazovanou jako příjem osvobozený od DPH zahrnul do příjmu podléhajícímu DPH.

78. Odvolacím námitkám směřujícím do výše popsanych kontrolních závěrů žalovaný nevyhověl a závěry správce daně v napadeném rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění se rovněž vyjádřil k žalobcovým vysvětlením týkajícím se průběhu dodávek, poukázal na změny v žalobcem předkládaných verzích a vyhodnotil jeho tvrzení jako nevěrohodná. Zdůraznil, že nezpochybňuje dodací list a souhlasné prohlášení žalobce a W. jakožto důkaz o dodání zboží, zároveň však vysvětlil, že v kontextu dalších zjištění považuje věrohodnost těchto důkazů za zpochybněnou. Poukázal rovněž na přehled pohybů na skladu dle žalobcem předkládaných záznamů skladové evidence, ze které je patrná nejen změna dat, ale též zaznamenání zcela nových položek příjmu na sklad i výdeje ze skladu a ke změně množství u výdeje a ceny u příjmu na sklad. Žalobcem předkládané důkazní prostředky vyhodnotil jako nekonzistentní a neprokazující uskutečnění dodání do jiného členského státu.

VI.2. Posouzení krajským soudem

79. Mezi stranami není sporné, že žalobce poskytl zdanitelné plnění ve výši 1 059 000 EUR (potažmo 26 813 880 Kč dle kurzu platného v listopadu 2011). Předmětem sporu je otázka, zda toto plnění naplňuje znaky dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH, a tedy zda žalobce na základě poskytnutí tohoto plnění uplatnil nárok na odpočet DPH v období listopad 2011 oprávněně či nikoliv. Žalobce je přesvědčen, že jím předložené doklady dostatečně prokazují, že dodal zboží na Slovensko tamnímu plátcí DPH, přičemž zjištění dožádaných orgánů o jiném průběhu dodávek se dle jeho názoru vztahují k jinému obchodnímu případu. Žalovaný (stejně jako správce daně) je naproti tomu přesvědčen, že dodání na Slovensko osobně registrované jako plátce DPH je vykázáno pouze formálně, avšak reálně došlo k dodání zboží v tuzemsku, a proto v rozsahu tohoto plnění nemůže být nárok na odpočet přiznán.
80. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
81. Podle § 21 odst. 1 písm. a) a *contrario* a písm. b) zákona o DPH při dodání zboží do jiného členského státu se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí.
82. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

83. Konstantní judikatura dovozuje, že obchodní transakci lze kvalifikovat jako dodání zboží do jiného členského státu EU s možností uplatnění nároku na osvobození od DPH dle § 64 odst. 1 zákona o DPH tehdy, jsou-li kumulativně splněny tři podmínky: Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě (první podmínka), zboží musí být přepraveno do jiného členského státu (druhá podmínka) a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (třetí podmínka). Jinak řečeno, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a zároveň k přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží a jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, případně rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*).
84. Konstantní judikatura rovněž dovozuje, že důkazní břemeno k prokázání skutečností uváděných v daňovém přiznání pro uplatnění osvobození zboží od DPH stíhá především daňový subjekt, přičemž k unesení důkazního břemene nemusí vždy postačovat předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Proto i když daňový subjekt svůj nárok na osvobození od DPH prokazuje formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, pak je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 95).
85. Ve vztahu k nyní souzené věci žalovaný a správce daně proto zcela správně zaměřili pozornost na zkoumání, zda obchodní transakce vykazovaná žalobcem na základě faktury č. X skutečně proběhla, tedy zda došlo i k fyzickému přemístění fakturovaného zboží (cisteren řepkového oleje) z České republiky na Slovensko, zda ve faktuře uváděný odběratel W. reálně získal možnost s tímto zbožím disponovat jako vlastník, zda tento odběratel byl na Slovensku v rozhodném období registrován jako plátce DPH, a konečně zda přepravu předmětného zboží zajišťoval buďto žalobce, jeho odběratel nebo jimi pověřený zmocněnec. V tomto směru byl tedy žalobce v průběhu daňové kontroly zcela správně vyzván, aby skutečnosti vykazované fakturou č. X doložil.
86. Žalovaný a správce daně rovněž správně vyhodnotili, že skutečnosti prokazující naplnění podmínek dodání do jiného členského státu nelze považovat za dostatečně prokázané na základě žalobcem předložených výpisů z účtů Č., skladové evidence a tiskopisu nákladního listu CIM. Žalobcem předložené výpisy z účtů (viz bod 62 výše) sice prokazují, že žalobce přijal platbu ve výši 1 059 000 EUR, ve spojení s posléze obdrženými výpisy z bankovních účtů od dožádaného správce daně (viz bod 61 výše) lze mít za prokázané i poskytnutí této platby od společnosti W., nicméně úhrada kupní ceny sama o sobě ještě nevypovídá nic o tom, že se předmět koupě fyzicky přemístil z České republiky na Slovensko. Žalobcem

předložená „skladová evidence“ (viz bod 54 výše) představuje toliko seznam obdržených faktur s názvy dodavatelů a součtem plateb, ale nelze z něj dovodit žádný pohyb zboží. Mezinárodní nákladní list CIM pro železniční dopravu (viz bod 55 výše) by sice mohl mít ve vztahu k pohybu zboží vysokou vypovídací hodnotu, nicméně daňové orgány správně vyhodnotily, že neobsahuje-li tento list potvrzení příjemce, pak jej nelze samostatně považovat za důkaz o převzetí zboží odběratelem W. ve V. L.. Hlavní vypovídací hodnota listu CIM je totiž dle judikatury založena na vzájemném spolupůsobení prodávajícího, dopravce a kupujícího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42, či ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, vztahující se k vypovídací hodnotě listu CMR pro silniční dopravu – jeho koncepce je však obdobná jako u železničního CIM), přičemž v případě absentujícího potvrzení ze strany příjemce (prodávajícího) nelze o spolupůsobení hodnověrně uvažovat. Relevantním důkazním prostředkem o převzetí zboží prodávajícím je až tzv. dodací list k faktuře č. X obsahující souhlasné prohlášení žalobce a společnosti W. (viz bod 53 výše), soud však zcela souhlasí s žalovaným, že hodnověrnost tohoto důkazního prostředku byla v kontextu dalších provedených důkazů jednoznačně zpochybněna.

87. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí a posléze i ve vyjádření k žalobě velmi dobře vystihl nekonzistentnost žalobcových tvrzení, která byla v průběhu daňové kontroly často měněna a vzájemně si odporovala. Žalobce totiž v dubnu 2014 tvrdil, že olej dodávaný pro společnost W. zakoupil u společnosti P., která jej sama předtím zakoupila u slovenského plátce v německém S. – tato verze však nekoresponduje s jeho původním tvrzením o nákladu zboží v Č., jež je zaznamenáno i ve výše zmiňovaném nákladním listu CIM. V květnu 2014 naopak žalobce tvrdil, že nákup od dodavatele P. byl ve skutečnosti jinou dodávkou určenou pro V. R. a že olej dodávaný pro společnost W. zakoupil od společností E. a O. s převzetím v Č. – tato verze se však zcela rozchází s údaji od žalobcem označeného přepravce I. C. (k tomu viz body 88 až 89 níže). Jakkoli soud připouští, že přirozeně není v silách žádného podnikatelského subjektu pamatovat si každý uskutečněný obchod do posledního detailu, tak zrovna v případě kontraktu v hodnotě 1 059 000 EUR (resp. 26 813 880 Kč dle kurzu v listopadu 2011) by alespoň základní rámec měl být odpovědnému podnikateli znám – žalobce však střídá totožnost dodavatelů jako na běžícím páse a rozpory jeho tvrzení o průběhu obchodu jsou skutečně markantní. Spíše to vyvolává dojem, že žalobcem předkládané popisy uskutečnění dodávek pro společnost W. (viz bod 74 výše) byly v průběhu daňové kontroly uzpůsobovány obsahu faktur, které byly zrovna připojovány, ačkoliv vyjadřovaly zcela jiné plnění než faktury dříve předložené. Soud podotýká, že v tomto směru jsou značně nekonzistentní i žalobní tvrzení, která se sice obsahově nejvíce blíží verzi z května 2014 (jak správně zaznamenal žalovaný), nicméně z hlediska vylíčení průběhu obchodních transakcí jsou značně nesourodá a na hraně srozumitelnosti.
88. Za prokázané lze považovat toliko tvrzení žalobce, že původní objednávka řepkového oleje o hmotnosti 1 000 byla rozdělena na dvě samostatné dodávky o hmotnostech 879,79 tun a 120,21 tun, neboť toto potvrzují důkazní prostředky poskytnuté od dopravce I. C. prostřednictvím dožádaného FÚ Olomouc (viz body 71 až 73 výše, zejména pak podbody 71.1 a 71.9). Kromě tohoto rozdělení je však další skutkový průběh žalobcem tvrzené objednávky nadále nejasný, a to právě s přihlédnutím k listinám získaných od dopravce I. C.. Jím předložený německy vyplněný mezinárodní nákladní list CIM ze dne 19. 11. 2011 (viz podbod 71.3 výše) ve spojení s německým vnitrostátním nákladním listem („Ladelist“) ze dne 18. 11. 2011 (viz podbod 71.1 výše) sice potvrzují, že německá společnost ADM

vypravila po železnici náklad 879,79 tun řepkového oleje, jehož příjemcem měl být žalobce, avšak dle údajů na zmiňovaném CIM měl náklad směřovat do stanice R. J.. Tyhle údaje značně znevěrohodňují žalobcem líčenou verzi o tom, že zboží v množství 879,79 tun mělo směřovat do slovenských V. L. na Slovensku (předmětný CIM uvádí R. J. v České republice) a že jej zakoupil od dodavatele P. (předmětný CIM uvádí jako dodavatele A.). To by samo o sobě ještě nepředstavovalo zásadní problém, pokud by z dalších důkazních prostředků plynulo, že zboží nakonec putovalo na Slovensko a bylo tam převzato plátcem DPH. Nicméně verze o pohybu zboží na území Slovenska je značně znevěrohodněna doloženými výstupy ze systému státní organizace Správy železnic ze dne 19. 11. 2011 a 20. 11. 2011 (viz podbody 71.4 a 71.7), z nichž vyplývá, že vlak se zbožím v množství 879,79 tun dne 19. 11. 2011 v 10:31 hodin doputoval na česko-slovenský hraniční přechod L., odkud následujícího dne 20. 11. 2011 v 15:12 hodin vyrazil ve směru na S. s plánovaným průjezdem přes R. J.. Průjezd předmětného vlaku na Slovensko naopak není na výstupech ze systému státní organizace Správy železnic nijak zaznamenán. Jedinými doklady o pohybu předmětného vlaku na slovenském území jsou listiny označené jako „Info o vlaku“ (viz podbody 71.5 až 71.6 výše), podle nichž se měl vlak s nákladem 16ti vagonů pohybovat na území Slovenska v čase od 9:22 hodin dne 20. 11. 2011 do 1:51 hodin dne 21. 11. 2011 – což ale zcela koliduje s časy na výstupech ze systému státní organizace Správy železnic, podle nichž měl vlak již v 15:12 hodin dne 20. 11. 2011 vyjždět z L. směrem na S.. Jde o zásadní časový rozpor, neboť vlak by musel být ve stejný čas na různých místech. To lze vysvětlit buďto tím, že listiny „Info o vlaku“ zaznamenávaly pohyb zcela jiného vlaku než výstupy ze systému státní organizace Správy železnic (v takovém případě by však zůstala nepodložená žalobcova verze o přepravě 879,79 tun zboží naloženého ve S. směrem do V. L.), nebo tím, že oba dokumenty sice zaznamenávaly pohyb téhož vlaku, avšak jeden z nich uvádí nesprávné či klamavé údaje o jeho pohybu k datu 20. 11. 2011. K tomu soud dodává, že věrohodnost výstupů ze systému státní organizace Správy železnic považuje za mnohem vyšší, neboť je zřejmé, kdo je jejich původcem (k žádosti I. C. je vydala veřejnoprávní korporace zřízená zákonem č. 77/2002 Sb.) a ve prospěch koho byly vydány (ve prospěch I.C.), naproti tomu z listin „Info o vlaku“ nevyplývá ani kdo je jejich původcem, ani komu byly vydány – jde pouze o časový popis cesty s připojením informace o objemu a hmotnosti nákladu bez jakékoliv vazby na kterýkoliv subjekt. Soud proto nepovažuje za prokázané, že by náklad s přepravou 879,79 tun řepkového oleje vypravený ze S. vůbec kdy doputoval na Slovensko.

89. Z porovnání údajů na listinách „Info o vlaku“ je navíc zřejmé, že vlak na trase K. V. L. měl zcela identický náklad (pokud jde o objem, hmotnost a označení zboží) jako vlak na zpáteční trase z V. L. do K.. Proto i kdyby soud (navzdory závěrům předchozího odstavce) vyhodnotil údaje na listinách „Info o vlaku“ jako zcela věrohodné, pak by nemohl jinak než konstatovat, že vypovídají toliko o cestě tam a zase zpátky stále stejně naloženým vlakem, z něhož po celou dobu cesty skrz slovenské území nebylo žádné zboží nikým odebráno (natož tamním plátcem DPH). Uvedené jen podtrhuje správnost závěrů daňových orgánů o neprokázání dodání zboží.
90. Pokud jde o vyjádření přepravce I. C. (viz bod 69 výše) a svědeckou výpověď jeho předsedy představenstva M. G. (viz bod 70 výše), tak v nich sice byla zmiňována přeprava do V. L., ovšem s tím, že převzetí dováženého zboží nelze potvrdit, neboť toto přepravce nikdy nekontroluje a nekontroloval. Přepravce ani vypovídající předseda jeho

představenstva navíc nedovedli uspokojivě vysvětlit rozpory v údajích na fakturách a náložních listech.

91. Jediný důkaz o fyzickém dodání zboží na Slovensko a jeho převzetí plátcem představuje výpověď M. D., tehdejšího jednatele společnosti W. (viz bod 60 výše), kterou však soud ve shodě s žalovaným i správcem daně hodnotí jako nevěrohodnou. Jemovaný totiž vypověděl, že si zboží zkontroloval a následně umožnil jeho převzetí maďarským odběratelem, ale nikterak se nezmiňuje o tom, že by mu namísto 1 000 tun oleje dorazilo pouze 879,79 tun, ačkoliv rozdíl 120,21 tun by se jistě musel projevit v počtu cisteren a nepochybně by jej reklamoval i (svědkem avizovaný) maďarský odběratel. Výpověď svědka tak koliduje s (žalobcem tolik zdůrazňovaným) údajem o rozdělení dodávky. Navíc z jeho výpovědi nelze spolehlivě dovodit, že by zboží (údajně) odebírané od žalobce bylo následně použito v rámci podnikatelské činnosti společnosti W.. V tomto směru svědek uvedl dodání maďarské společnosti E. S., která je však dle zjištění maďarských orgánů (viz bod 65 výše) zcela nekontaktní a od 9. 3 2012 je v likvidaci. Ze strany jednatele W. přitom nebyly předloženy žádné faktury či jiné doklady ohledně obchodování s maďarskou společností E. S.. Tyto se ani později nepodařilo získat slovenským orgánům v rámci daňové kontroly společnosti W. (přejmenované od 24. 7. 2013 na P.), neboť společnost i její jednatel byli v průběhu daňové kontroly pro slovenského správce daně zcela nekontaktní. Tyto okolnosti jen zvyrazňují nevěrohodnost svědecké výpovědi někdejšího jednatele společnosti W. (později P.) o odběru zboží dodaného žalobcem.
92. S ohledem na uvedené soudu nezbyvá než konstatovat, že žádný z důkazních prostředků předložených žalobcem či obstaraný správcem daně neposkytuje dostatečně věrohodný důkaz o tom, že se dodávka řepkového oleje fakturovaná žalobcem společností W. vůbec dostala fyzicky na Slovensko, natož že by jej převzal slovenský plátec DPH pro účely svého podnikání. Provedené důkazy naopak vypovídají o tom, že veškeré dodávky řepkového oleje ve skutečnosti směřovaly do R. J., kde je patrně odebrala společnost V. R. či jiný subjekt. Žádné z důkazů navíc nepodporují pravdivosti tvrzení ohledně plnění cisteren v Č., veškerá dokumentace naopak ukazuje na plnění v německém S. a následném dodání do R. J., byť „oklikou“ přes L..
93. Namítal-li žalobce odlišný způsob vedení skladové evidence, pak soudu z obsahu daných námitek není zřejmé, co to má vypovídat o pohybu zboží směrem na Slovensko (vyjma toho, že zde žalobce do značné míry znovu opakuje verzi o rozdělení dodávky a její předchozí odběr od různých subjektů), neboť jde toliko o evidenci pohybu zboží na skladě žalobce, která však nijak neodstraňuje rozpory ve skutkových okolnostech souvisejících s údajnou přepravou do V. L.. Zde lze opět poukázat na nekonzistentnost žalobcových tvrzení (a to jak v průběhu daňového řízení, tak i později v žalobě), kdy v souvislosti se skladovou evidencí je síť žalobcových dodavatelů popisována různě a často poměrně zmatečně.
94. Soud proto uzavírá, že žalovaný a správce daně správně vyhodnotili plnění vykazované fakturou č. X jako plnění poskytnuté v tuzemsku, neboť i když za něj žalobce přijal od odběratele platbu ve výši fakturované částky, tak okolnosti případu nasvědčují tomu, že fakturované zboží se fyzicky nikdy nedostalo na Slovensko a ve skutečnosti putovalo do R. J..
95. V rozsahu této větve případu je tedy žaloba nedůvodná.

VII. Otázka účasti na daňovém podvodu

96. Pokud jde o namítané nezohlednění závěrů judikatury SDEU ohledně povinnosti prokázat účast na podvodu (viz bod 7 výše), pak soud musí přisvědčit argumentaci žalovaného, že důvodem neuznání nadměrného odpočtu za období listopad 2011 nebyl závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu. Na takovém závěru napadené rozhodnutí vůbec nestojí, ani zpráva o daňové kontrole žalobci účast na daňovém podvodu nepřičítá. Domnívá-li se žalobce o opaku, pak měl ve své námitce upřesnit, jaké konkrétní počínání žalovaného či správce daně má nasvědčovat tomu, že mu byla přičítána účast na daňovém podvodu a že mu v důsledku toho nebyl uznán uplatněný nárok na nadměrný odpočet. Žalobce však pouze ocitoval části unijní judikatury obsahující pasáže o tom, že je povinností orgánů daňové správy účast na podvodu dostatečně prokázat, ovšem bez jakékoliv relevantní spojitosti s jeho případem. Ani v tomto rozsahu tedy žaloba není důvodná.

VIII. Závěr a náklady řízení

97. Soud tedy uzavírá, že žalovaný sice správně zjistil, že surový řepkový olej odebíraný žalobcem od dodavatelů P. a E. byl zbožím spadajícím pod položku KN 1514 11, současně však chybně vyhodnotil, že zařazení pod zmiňovanou nomenklaturou bez dalšího předurčuje vhodnost použití daného oleje v potravinářství. Žalobcem předložené důkazní prostředky (laboratorními rozbory vzorků od dvou veřejných institucí) přitom nasvědčovaly spíše verzi, že daný olej byl pro potravinářství zřejmě nevhodný, tudíž podporovaly žalobcovo tvrzení ohledně nutnosti aplikovat základní sazbu DPH. Jelikož žalovaný tyto důkazní prostředky dostatečně nezpochybnil, je jeho právní závěr o použití snížené sazby DPH nesprávný, a z tohoto důvodu musel soud napadené rozhodnutí zrušit (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
98. V dalším řízení je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) právním názorem, že zařazení zboží pod položku KN 1514 11 automaticky nepředurčuje jeho použitelnost pro účely potravinářství, a proto toto zařazení samo o sobě nemůže představovat důvod pro uplatnění snížené sazby DPH. Bude na žalovaném, zda doplní dokazování a pokusí se zpochybnit žalobcem předložené důkazní prostředky poukazující na nevhodnost využití předmětného oleje pro účely výroby potravin. Pokud žalovaný dokazování v tomto směru nedoplní či se mu závěry dosavadních důkazních prostředků zpochybnit nepodaří, pak mu nezbude než vůči zdanitelným plněním uskutečněným mezi žalobcem a dodavatelem P. a E. v listopadu 2011 uplatnit základní sazbu DPH, a v daném rozsahu uznat žalobcem vykazovaný nadměrný odpočet jako oprávněný.
99. Naproti tomu ve druhé větvi této kauzy týkající se sporu ohledně dodání zboží do jiného členského státu žalovaný a správce daně učinili správný skutkový závěr o tom, že žalobcem fakturované dodání zboží společnosti W. nebylo ve skutečnosti dodáno na Slovensko tamnímu plátcí DPH, ale jednalo se o dodání v tuzemsku. Proto učinili správný právní závěr, že jde o plnění neosvobozené od DPH, v tomto rozsahu správně vyhodnotili, že žalobcem uplatněný nárok na odpočet z titulu dodání do jiného členského státu byl neoprávněný, tedy v tomto rozsahu správně vyměřili daň. Přestože v této části byla žaloba nedůvodná, tak v důsledku neoddelitelnosti výroku napadeného rozhodnutí není možno vyslovit zrušení jen v části týkající se aplikace sazby daně, ale muselo být přistoupeno ke zrušení napadeného rozhodnutí jako celku.

100. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobce, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladu řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladů zastoupení ve výši 8 228 Kč, které tvoří odměna za dva úkony právní služby ve výši 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a dvě paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobce je plátcem DPH, k nákladům řízení tak patří i náhrada za DPH v sazbě 21% ve výši 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení uložil soud žalovanému zaplatit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 ve spojení s § 55 odst. 5 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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.

Praha 27. srpna 2020

JUDr. Věra ŠIMŮNKOVÁ, v. r.
předsedkyně senátu