



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **Š. L.**
sídlem J., P.
insolvenční správce společnosti H. a. s., IČ X
sídlem T., B.
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D.
sídlem Na Pankráci 449/11, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2016, č. j. 4092/16/5300/22442-707666,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2016, č. j. 4092/16/5300/22442-707666, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Jaroše, Ph.D.

Odůvodnění:

I. Obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 1. 4. 2016, domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené

rozhodnutí“). Žalobkyně svou žalobu podala společně se společností H. a. s., jejíž je insolvenční správkyň. Krajský soud v Praze nejprve usnesením ze dne 28. 11. 2016, č. j. 45 Af 10/2016-32, žalobu ve vztahu ke společnosti H. odmítl, neboť byla podána osobou zjevně neoprávněnou. Aktivně legitimovaná k podání žaloby je jen insolvenční správkyň ustanovená ke správě majetkové podstaty, jíž se daňová řízení týkala.

2. Napadeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání společnosti H. a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 16. 9. 2014:
 - č. j. 3715217/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období duben 2011 doměřena daň ve výši 1 349 960 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 269 992 Kč,
 - č. j. 3715305/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období květen 2011 doměřena daň ve výši 2 163 550 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 432 710 Kč,
 - č. j. 3715381/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období červen 2011 doměřena daň ve výši 2 539 803 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 507 960 Kč,
 - č. j. 3715432/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období červenec 2011 doměřena daň ve výši 1 147 525 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 229 505 Kč,
 - č. j. 3715504/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období srpen 2011 doměřena daň ve výši 5 262 495 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 052 499 Kč,
 - č. j. 3715535/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období září 2011 doměřena daň ve výši 5 696 202 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 139 240 Kč,
 - č. j. 3715587/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období prosinec 2011 doměřena daň ve výši 1 127 600 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 225 520 Kč, a
 - č. j. 3715621/14/2103-24802-203967, jímž byla společnosti H. za zdaňovací období leden 2012 doměřena daň ve výši 493 909 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 98 781 Kč.
3. Žalobkyně nejprve shrnuje, že společnost H. nakupovala v období od dubna 2011 do ledna 2012 řepkový olej od společnosti B., a. s., jejíž obchodní firma (podle současné právní úpravy název) do 15. 11. 2011 zněla L. Ú. N. L. (dále jen „společnost B.“), za který platila cenu s DPH v základní sazbě. Řepkový olej prodávala svým odběratelům za účelem jeho zpracování na bionaftu, a to rovněž za cenu s DPH v základní sazbě. V daňových přiznáních proto uplatňovala nárok na odpočet DPH na vstupu v základní sazbě. Společnost H. dle tvrzení žalobkyně předložila ve správním řízení důkazy k prokázání skutečnosti, že předmětem dodávek byl technický surový řepkový olej, nikoli řepkový olej, který by byl „*přísadou obvykle určenou k přípravě potravin*“, jak tvrdily daňové orgány, a tudíž bylo uplatnění základní sazby DPH správné. Generální finanční ředitelství nicméně dne 28. 5. 2012 na základě žádosti společnosti B. závazně rozhodlo, že na technický olej se

má uplatnit snížená sazba DPH, načež společnost B. vystavila opravné daňové doklady, kterými nově stanovila cenu s DPH ve snížené sazbě. Částku odpovídající rozdílu v odlišných sazbách DPH společnost B. společnosti H. dle tvrzení žalobkyně neuhradila. Žalobkyně má za to, že opravné daňové doklady nebyly vystaveny oprávněně, protože rozhodnutí Generálního finančního ředitelství není na věc aplikovatelné. Žádost společnosti B. byla podle žalobkyně podána účelově a motivována snahou dosáhnout vrácení DPH.

4. Žalobkyně žalovanému vytýká, že věc nesprávně právně posoudil, nepřihlédl ke skutečnostem tvrzeným společností H. a k jí označeným důkazům, učinil nesprávná či neúplná skutková zjištění a nehodnotil všechny předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný vycházel z rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, které bylo vydáno na základě sdělení společnosti B. o potravinářské kvalitě řepkového oleje a na základě jejího tvrzení, že surový řepkový olej se v České republice používá převážně k potravinářským účelům, ačkoliv tato tvrzení zřejmě nebyla Generálním finančním ředitelstvím prověřována. Informace, podle kterých Generální finanční ředitelství rozhodlo, neodpovídaly skutečnosti. Nezpracovaný surový řepkový olej nelze k potravinářským účelům použít, neboť je nejprve nutno provést jeho rafinaci v rafinérii. Společnost H. ovšem nekupovala řepkový olej po rafinaci, nýbrž surový olej technický určený k technickým účelům. Označení „surový olej technický“ bylo uváděno na dodacích listech, kupních smlouvách i daňových dokladech. V kupních smlouvách mezi společností H. a jejími odběrateli pak jsou uvedeny kvalitativní parametry předmětného technického řepkového oleje, například číslo kyselosti (mg KOH/g) max. 4 % (zatímco pro potravinářství platí max. 2,5 %) nebo hmotnostní podíl fosforu max. 40 mg/kg (pro potravinářství max. 10 mg/kg). Zboží pořízené od společnosti B. tedy nebylo způsobilé k použití jako přísada do potravin. Dodávaný surový řepkový olej mimoto mnohdy nesplňoval ani kvalitativní parametry stanovené pro technický olej, neboť společnost R. B. Zrt. (odběratel společnosti H.) dodávku řepkového oleje reklamovala, jelikož dle testů a dokumentů předložených společností H. v daňovém řízení byly naměřené hodnoty fosforu několikanásobně vyšší než limitní hodnoty.
5. Tvrzení daňových orgánů, že řepkový olej od společnosti B. měl stejné fyzikální a chemické vlastnosti bez ohledu na to, zda měl být užit pro technické či potravinářské účely, je podle žalobkyně rovněž mylné. Společnost H. totiž neodebírala pouze technický řepkový olej, ale také řepkový olej určený pro potravinářství, přičemž smlouvy, které uzavřela se společností B., se v určení kvality dodávaného oleje lišily. V kupních smlouvách o dodávkách technického řepkového oleje byla uváděna jakost vyžadovaná pro technické využití. Žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že se řepkový olej v České republice užívá převážně v potravinářství, a naopak tvrdí, že převládá jeho užití pro technické účely. Žalobkyně se dále domnívá, že rozhodnutí Generálního finančního ředitelství bylo účinné vůči správci daně, který rozhodoval o daňové povinnosti žadatele o vydání závazného posouzení. Nebylo však závazné v daňovém řízení se společností H.
6. Generální finanční ředitelství i žalovaný dle názoru žalobkyně vycházeli z mylného předpokladu, že rozhodujícím faktorem pro určení sazby DPH jsou chemické a fyzikální vlastnosti zboží bez ohledu na účel jejich využití. Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) však v rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království* (dostupném na <http://curia.europa.eu>), v němž se zabýval uplatněním snížené sazby DPH na dodání, dovoz a pořízení koní podle směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), konstatoval, že předmětem snížené sazby DPH může být pouze dodání koně za účelem jeho porážky k použití při přípravě potravin a že ustanovení, která mají povahu výjimky, je nutno vykládat restriktivně. Proto členský stát nemůže uplatnit sníženou sazbu DPH na veškerá dodání živých zvířat bez ohledu na jejich účelové určení. Žalobkyně se s ohledem na tyto závěry domnívá, že uplatnění snížené sazby DPH na komoditu pořízenou pro technické účely, která obvykle není určena k přípravě potravin, by bylo v rozporu se směrnicí o DPH.

7. Žalobkyně závěrem dodává, že společnost H. předložila v daňovém řízení dostatek důkazů, z nichž plynulo, že řepkový olej od společnosti B. měl podléhat základní sazbě DPH, neboť se jednalo o technický surový řepkový olej, který nesplňoval parametry oleje potravinářského. Žalovaný však tyto důkazy nesprávně posoudil a bez dalšího aplikoval závěry rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, které však nemohly být v daňovém řízení se společností H. aplikovány způsobem nepřipouštějícím důkaz opaku, když společnost H. nebyla účastníkem řízení před Generálním finančním ředitelstvím.
8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvádí, že tvrzení žalobkyně ohledně informací, které společnost B. poskytla Generálnímu finančnímu ředitelství, jsou zcela spekulativní a nemohou zpochybnit rozhodnutí tohoto orgánu o závazném posouzení. Není akceptovatelné, aby společnost H. uplatňovala základní sazbu DPH na pořízení zboží, které podléhá snížené sazbě. Pouhá skutečnost, že společnost H. neakceptuje opravné daňové doklady vystavené společností B., nezakládá právo prvé ze zmiňovaných společností na odpočet DPH v základní sazbě. Žalovaný dále konstatuje, že veškerý surový řepkový olej dodávaný odběratelům byl vždy vyráběn v potravinářské kvalitě a odběratel jej mohl využít pro potravinářské účely. Rozhodující není, jakým způsobem konkrétní odběratel zboží použil, ale jaký byl obvyklý účel jeho využití. Podle rozhodnutí Generálního finančního ředitelství se jednalo o zboží *„obvykle používané k přípravě potravin“* a uplatnila se na ně snížená sazba bez ohledu na to, zda se jednalo o surový technický olej pro technické či jiné účely. Žalobkyní předkládané listiny přitom nemohly sloužit jako důkaz, kterým by bylo možné prokázat nárok na odpočet DPH v základní sazbě, neboť se jednalo o listiny, jejichž správnost zpochybnil sám dodavatel. Reklamace kvality řepkového oleje, schéma technologie tuků a olejů ani příspěvek ze sborníku z konference o prosperujících olejninách nemohly prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v základní sazbě, když ta byla vyvrácena vystavením opravných dokladů ze strany dodavatele. Odkaz na rozsudek SDEU ve věci C-41/09 žalovaný nepovažuje za příléhavý.
9. K námitce žalobkyně, že správce daně neprokázal, že řepkový olej měl potravinářskou kvalitu, žalovaný konstatuje, že důkazní břemeno ohledně této otázky nenesl správce daně, nýbrž společnost H. Správce daně své závěry opřel o rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, které bylo závazné pro dodavatele, odběratele i pro žalovaného, a o žádost společnosti B., podle níž měl řepkový olej stále stejné vlastnosti bez ohledu na to, pro jaké účely byl odběratelem použit.
10. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, v níž opakovaně nesouhlasí s aplikací závěrů rozhodnutí Generálního finančního ředitelství na souzenou věc, neboť toto rozhodnutí nebylo vydáno na základě žádosti společnosti H. a navíc vycházelo z nepravdivých informací. Žalobkyně také opětovně zmiňuje, že řepkový olej od společnosti B., který společnost H. dále dodávala společností D. s. r. o., B. E. s. r. o. nebo

T. G. Kft., nebyl v potravinářské kvalitě. Svá tvrzení ohledně technické povahy dodávaného řepkového oleje společnost H. prokázala doklady předloženými v daňovém řízení. Správnost rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, týkajícího se jiného subjektu, přitom nebyla povinná vyvracet. Že společnost B. vystavila opravné daňové doklady, žalobkyně nepovažuje za rozhodné.

II. Obsah správních spisů

11. Soud z předložených správních spisů zjistil, že společnost B. dodávala společnosti H. v průběhu měsíců únor až prosinec 2011 a leden 2012 řepkový olej. Společnost B. jako dodavatel vystavila v těchto měsících 188 daňových dokladů (mezi nimi několik dobropisů) znějících na dodávky surového řepkového technického oleje, na které uplatnila základní sazbu DPH ve výši 20 %.
12. Dne 16. 2. 2012 společnost B. požádala Generální finanční ředitelství o vydání závazného posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby DPH. V žádosti uvedla, že vyrábí surový řepkový olej, který může být odběratelem použit k potravinářským účelům, přičemž na daňových dokladech užívá kód nomenklatury celního sazebníku 1514 11 10 (*pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu*) nebo 1514 11 90 (*pro ostatní účely*), a to v závislosti na účelu použití oleje konkrétním odběratelem. Generální finanční ředitelství vydalo na základě této žádosti rozhodnutí ze dne 28. 5. 2012, č. j. 12594/12-3210-011695 (dále jen „rozhodnutí GFR“), v němž naznačilo, že pokud má dodávaný řepkový olej shodné chemické a fyzikální vlastnosti bez ohledu na to, zda je odběratelem použit pro potravinářské nebo jiné účely, lze konstatovat, že se jedná o zboží „obvykle používané k přípravě potravin“ a uplatní se na ně snížená sazba DPH. Při uplatnění snížené sazby DPH nelze dle Generálního finančního ředitelství zohledňovat účel, k němuž je komodita použita.
13. Dne 23. 12. 2013 vystavila společnost B. deset opravných daňových dokladů, jimiž provedla opravu 188 daňových dokladů vystavených pro společnost H. a vztahujících se ke zdanitelným plněním uskutečněným v únoru až září 2011, prosinci 2011 a lednu 2012. Společnost B. v opravných daňových dokladech vykazovala zápornou výši DPH; deklarovaným důvodem opravy byla chybně uplatněná sazba DPH u dodaného řepkového oleje. Společnost H. s uplatněním snížené sazby DPH nesouhlasila s odůvodněním, že řepkový olej nebyl použit k potravinářským účelům, ale k přepracování na bionaftu. Dopisem ze dne 14. 1. 2014 proto opravné daňové doklady vrátila zpět společnosti B.
14. V lednu 2014 podala společnost B. dodatečná daňová přiznání na DPH vztahující se k jednotlivým zdaňovacím obdobím roku 2011 a ledna 2012, která podložila opravnými daňovými doklady, potvrzením o jejich doručení a rozhodnutím GFR. Specializovaný finanční úřad v souvislosti s dodatečnými daňovými přiznáními zahájil postup k odstranění pochybností a dožádal správce daně o prověření některých skutečností (např. zda společnost H. opravné daňové doklady eviduje ve svém účetnictví a zda došlo k finančnímu vyrovnání plynoucímu z těchto dokladů).
15. Správce daně uskutečnil dne 12. 3. 2014 místní šetření a stejného dne zahájil u společnosti H. daňovou kontrolu ohledně DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2011 a leden 2012 se zaměřením na oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti B., jejichž předmětem byl surový řepkový olej. Správce daně zjistil, že společnost H. uplatnila na základě původních daňových dokladů vystavených společností

B. nárok na odpočet DPH v základní sazbě, ačkoliv podle rozhodnutí GŘ měla být při prodeji surového řepkového oleje uplatněna snížená sazba DPH. S odkazem na § 73 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ve sporných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o DPH“), správce daně konstatoval, že pokud převyšuje částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu výši daně, která má být uplatněna podle zákona o DPH, je daňový subjekt oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle zákona o DPH. Společnost H. proto mohla nárokovat odpočet DPH pouze ve snížené sazbě. Po porovnání výše daňové povinnosti podle daňového přiznání s výsledkem daňové kontroly správce daně uzavřel, že v měsících únor, březen, říjen a listopad 2011 činil rozdíl 0 Kč. Rozdíl za zbývající měsíce roku 2011 vyčíslil správce daně částkou +19 287 135 Kč a za měsíc leden 2012 částkou +493 909 Kč (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 9. 2014). Správce daně proto vydal dne 16. 9. 2014 celkem 8 dodatečných platebních výměrů, v nichž společnosti H. doměřil DPH za zdaňovací období duben až září 2011, prosinec 2011 a leden 2012 a uložil jí povinnost uhradit penále.

16. Společnost H. se proti dodatečným platebním výměrům bránila samostatnými odvoláními, v nichž obdobně jako v žalobě tvrdila, že předmětem dodávek byl surový technický řepkový olej a nikoli přísada obvykle určená k výrobě potravin, a proto dodávky podléhaly základní sazbě DPH. Měla za to, že správce daně vycházel nesprávně pouze z rozhodnutí GŘ, které však na věc nelze aplikovat, neboť se opíralo o mylné údaje. Není totiž pravdou, že řepkový olej od společnosti B. byl dodáván v potravinářské kvalitě a že je surový technický olej využíván v České republice převážně k potravinářským účelům.
17. Žalovaný nejprve uložil správci daně, aby doplnil řízení o vydání výzvy k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, konkrétně aby vyzval společnost H. k prokázání správnosti výše nároku na odpočet daně a k předložení důkazních prostředků, z nichž bude patrné, o jaké konkrétní plnění se v jednotlivých dodávkách jednalo (zda bylo společnosti B. například zřejmé, k jakému účelu bude řepkový olej užíván). Správce daně měl společnost H. ve výzvě seznámit také se svými pochybnostmi ohledně uplatněného nároku na odpočet daně a vyzvat ji k předložení listin, které nepřiložila k odvolání, ačkoliv na ně odkazovala. Společnost H. k výzvě sdělila, že účel použití řepkového oleje k technickým účelům je patrný z faktur, dodacích listin a z e-mailové komunikace mezi oběma společnostmi. Ke každé dodávce byl navíc přikládán certifikát ISCC, který je vydáván pro oleje sloužící k výrobě bionafty. Společně s výzvou zaslala společnost H. správci daně zejména kopie e-mailů, kupní smlouvy a jejich dodatky, faktury a dodací listy.
18. Žalovaný se seznámil se zjištěnými skutečnostmi, vyzval společnost H. k vyjádření a následně vydal dne 2. 2. 2016 napadené rozhodnutí (žalobkyni bylo téhož dne doručeno), jímž všechna odvolání zamítl. Žalovaný konstatoval, že listiny předložené společností H. nemohou prokázat její nárok na odpočet daně v základní sazbě, neboť správnost těchto listin zpochybnila společnost B. jako dodavatel tím, že vystavila opravné doklady. Podstatné je, že dodávaný řepkový olej odpovídal číselnému kódu 15 (tj. kód nomenklatury celního sazebníku – poznámka soudu) a že měl shodné chemické a fyzikální vlastnosti bez ohledu na to, zda byl použit k výrobě potravin, k výrobě MEŘO či jako příměs motorové nafty. Tento produkt přitom již byl závazně posouzen Generálním finančním ředitelstvím, které dospělo k závěru, že pro rozhodování o aplikovatelné sazbě DPH je nerozhodné, k jakému účelu je daná komodita užita, nýbrž že je obsažena v seznamu zboží, které podléhá snížené sazbě DPH, a že její číselný kód odpovídá

příslušnému kódu nomenklatury celního sazebníku a slovnímu popisu k tomuto kódu uvedenému v příloze č. 1 k zákonu o DPH. Odvolací námitku, že rozhodnutí GFŘ nebylo pro správce daně v řízení se společností H. závazné, neboť ta o jeho vydání nepožádala, považoval žalovaný za bezpředmětnou, což odůvodnil tím, že není možné uplatnit na stejné zboží bez jakékoli úpravy různé sazby daně. Ani ostatní odvolací námitky neshledal žalovaný důvodnými.

III. Posouzení žaloby krajským soudem

19. Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru o důvodnosti žaloby a shledal, že je namístě napadené rozhodnutí zrušit podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V takovém případě nebylo nutné nařizovat jednání.
20. Jádrou souzené věci spočívá v posouzení otázky, zda měl surový řepkový olej, který společnost B. dodávala společnosti H., podléhat základní či snížené sazbě DPH. Je-li správný závěr daňových orgánů, že na dodání surového řepkového oleje měla být podle zákona uplatněna snížená sazba DPH, pak byla společnost H. oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně pouze v částce odpovídající snížené sazbě bez ohledu na to, že na původních daňových dokladech byla cena za dodání zboží vyčíslena s DPH v základní sazbě (viz § 73 odst. 6 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011).

A) Závaznost rozhodnutí GFŘ v daňovém řízení se společností H.

21. S ohledem na argumentaci žalovaného se soud nejprve zabýval otázkou, zda byly závěry rozhodnutí GFŘ závazné pro daňové orgány v řízení se společností H. V této záležitosti přitom soud musí dát za pravdu žalobkyni.
22. Podle § 47a zákona o DPH, ve znění účinném ke dni 28. 5. 2012, kdy bylo vydáno rozhodnutí GFŘ, platilo, že „[k]terákoli osoba může požádat Generální finanční ředitelství o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zdanitelné plnění z hlediska sazby daně správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně podle § 47 odst. 1.“ V žádosti byl žadatel povinen uvést vedle svých identifikačních údajů a návrhu výroku rozhodnutí o závazném posouzení popis zboží, služby nebo nemovitosti, jichž se žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení týkala (§ 47a odst. 2 téhož znění zákona). Na výzvu byl žadatel povinen předložit další údaje vztahující se k obsahu žádosti (§ 47a odst. 3).
23. Podle § 132 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 18. 9. 2016 (dále jen „daňový řád“) a stejně tak ve znění účinném ke dni rozhodování Generálního finančního ředitelství platilo, že správce daně vydá daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplývají z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon. Podle § 133 odst. 1 téhož předpisu je rozhodnutí o závazném posouzení při stanovení daně **„účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.“** Rozhodnutí o závazném posouzení se stává neúčinným, dojde-li ke změně zákonné úpravy, na jejímž základě bylo vydáno (§ 133 odst. 2), a není účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných

skutečností, které nastaly po uplynutí lhůty stanovené zákonem nebo správcem daně (§ 133 odst. 3 a 4). Podle § 133 odst. 5 daňového řádu dále platilo, že „[p]rokáže-li se při stanovení daně, že podmínky, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze toto rozhodnutí v tomto daňovém řízení použít.“

24. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011-77, publikovaného pod č. 2454/2012 Sb. NSS (dostupného stejně jako ostatní zde citovaná rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), plyne, že rozhodnutí o závazném posouzení není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a tedy nezakládá, nemění, neruší ani závazně neurčuje práva nebo povinnosti žádajícího daňového subjektu, ale „pouze stanoveným postupem právně posuzuje daňovým subjektem deklarovanou daňovou situaci (finanční operaci) a vymezuje daňové důsledky z tohoto posouzení pro daňový subjekt vyplývající. Povinnost daňového subjektu řídit se názorem vyjádřeným v rozhodnutí o závazném posouzení není jeho vydáním založena.“ Povinnost respektovat závěry vyslovené v rozhodnutí o závazném posouzení stíhá dle citovaného rozsudku pouze správce daně, který bude rozhodovat o daňové povinnosti žadatele, a to za předpokladu, že v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Daňový subjekt, o jehož žádosti bylo rozhodnuto, se může od názoru podle rozhodnutí o závazném posouzení odchýlit a nerespektovat ho, vystavuje se však nebezpečí, že při kontrole ze strany správce daně dojde k vyměření či doměření daně. (Dodatečný) platební výměr pak daňový subjekt může napadnout odvoláním, v jehož rámci odvolací správní orgán přezkoumá i závěry vyjádřené v rozhodnutí o závazném posouzení. Obdobně přezkoumá napadené rozhodnutí správní soud, pokud daňový subjekt nebude se závěry odvolacího orgánu souhlasit a podá žalobu.
25. Znění § 133 odst. 1 daňového řádu nenechává prostor pro pochybnosti o tom, že rozhodnutí správce daně o závazném posouzení je účinné (závazné) pouze vůči tomu správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, jenž **požádal** o vydání rozhodnutí o závazném posouzení. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je navíc patrné, že závěry rozhodnutí o závazném posouzení nezavazují odvolací orgán, neboť ten je oprávněn přezkoumat takové závěry v řízení o odvolání proti rozhodnutí (platebnímu výměru), jehož podkladem bylo rozhodnutí o závazném posouzení. Tak tomu však bude jen v případě, kdy o závazném posouzení rozhodoval orgán, jenž v organizační struktuře stojí níže než orgán rozhodující o odvolání proti platebnímu výměru. V případech, kdy rozhodnutí o závazném posouzení nevydal finanční úřad, ale Generální finanční ředitelství, bude třeba respektovat organizační strukturu finanční správy (zejména § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011. Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů) a vycházet z toho, že rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o závazném posouzení je účinné nejen vůči finančnímu úřadu rozhodujícímu při stanovení daně o daňové povinnosti daňového subjektu, který požádal o závazné posouzení, ale také pro Odvolací finanční ředitelství v řízení o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru, jehož podkladem takové rozhodnutí o závazném posouzení bylo [to však nic nemění na tom, že rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o závazném posouzení poté může přezkoumat soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru jako tzv. podkladový úkon podle § 75 odst. 2 s. ř. s.]. Předpokladem účinnosti (závaznosti) rozhodnutí je však vždy totožnost skutečného stavu věci s údaji, které byly podkladem pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení (§ 133 odst. 1 daňového řádu). Pokud tedy správce daně v řízení o vyměření daně zjistí, že podmínky, které byly předvídány rozhodnutím o závazném

posouzení, nejsou splněny, pak rozhodnutí o závazném posouzení nepoužije jako podklad pro své rozhodnutí (§ 133 odst. 5 daňového řádu).

26. V souzené věci bylo rozhodnutí GFŘ vydáno na základě žádosti společnosti B. jako dodavatele řepkového oleje. Příslušný správce daně – finanční úřad rozhodující ve věci daňové povinnosti společnosti B. se proto musí v případě totožnosti skutečného a Generálním finančním ředitelstvím předvídaného skutkového stavu řídit rozhodnutím GFŘ (nenastane-li některá ze skutečností, s níž zákon spojuje neúčinnost tohoto rozhodnutí). Tímto příslušným správcem daně je, jak plyne ze správního spisu, Specializovaný finanční úřad posuzující dodatečná daňová přiznání společnosti B., eventuálně Odvolací finanční ředitelství v řízení o odvolání proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu.
27. Z ustanovení § 133 odst. 1 daňového řádu však neplyne povinnost správce daně či žalovaného aplikovat závěry rozhodnutí GFŘ také v daňovém řízení se společností H., neboť ta o jeho vydání nežádala. Soud sice rozumí logice daňových orgánů, které vycházely z toho, že určilo-li Generální finanční ředitelství, že společnost B. na straně dodavatele má uplatnit na dodaný řepkový olej bez ohledu na konkrétní účel jeho použití sníženou sazbu DPH, pak to musí znamenat, že společnost H. na straně odběratele může uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu jen ve výši odpovídající snížené sazbě. Tento závěr však není správný.
28. V první řadě daňové orgány byly povinny prověřit, zda skutkové okolnosti v jimi posuzovaném případě se shodují se skutkovými okolnostmi, z nichž vycházelo rozhodnutí GFŘ (*de facto* jde o patrně nijak neproověrovaná tvrzení o skutkových okolnostech uvedená v žádosti společnosti B.), a v návaznosti na zjištěné skutkové okolnosti učinit vlastní právní závěry (které se mohly, ale nemusely shodovat se závěry rozhodnutí GFŘ) vypořádávající se odpovídajícím způsobem i s argumentací společnosti H. Za druhé pak v případě, že by daňové orgány (i při shodném skutkovém základu) byly nuceny dojít k odlišnému právnímu závěru než Generální finanční ředitelství, musely by společnosti H. uznat odpočet odpovídající běžné sazbě DPH, ačkoliv by společnost B. byla v důsledku individuální vázanosti rozhodnutím GFŘ povinna k úhradě pouze snížené sazby DPH. Takový stav je sice nežádoucí z hlediska zásady neutrality systému DPH, vzniklý rozpor by však nemohl jít k tíži společnosti B. ani H., neboť jej zavinil stát (Generální finanční ředitelství).
29. Rozhodnutí GFŘ by bylo namíste následovat pouze za předpokladu, že podmínky, z nichž Generální finanční ředitelství vycházelo, odpovídaly skutečnému stavu věci a že v rozhodnutí GFŘ vyslovené závěry byly v souladu s aplikovanou vnitrostátní i unijní právní úpravou. Splněním těchto předpokladů se však daňové orgány nezabývaly, neboť neověřovaly skutečnost, zda dodávaný surový řepkový olej skutečně byl obvykle využíván pro potravinářskou výrobu, a potud tedy napadené rozhodnutí vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Žalovaný tak pochybil, jestliže rozhodnutí GFŘ aplikoval v řízení se společností H. bez dalšího jako závazný podklad, aniž by důkazně prověřil pravdivost tvrzení společnosti B. o obvyklosti potravinářského užití jí dodávaného surového řepkového oleje a umožnil žalobkyni se k provedenímu dokazování vyjádřit, resp. prověřil totožnost skutkového stavu této věci se stavem, z něhož bylo vycházeno při vydání rozhodnutí GFŘ. Soud má navíc za to, že Generální finanční ředitelství ve svém rozhodnutí patrně vyslovalo chybný (nebo alespoň neúplný) právní závěr (viz dále).

B) Právní úprava základní a snížené sazby DPH

30. Právní rámec výchozích úvah soudu tvoří čl. 98 směrnice o DPH ve spojení s prvním bodem přílohy III téže směrnice a jejich promítnutí do českého zákona o DPH.
31. Podle čl. 98 směrnice o DPH mohou členské státy uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III téže směrnice. Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu. Podle prvního bodu přílohy III směrnice o DPH mohou být předmětem snížené sazby DPH „[p]otraviny (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.“
32. SDEU se výkladem prvního bodu přílohy III směrnice o DPH zabýval v žalobkyní zmiňovaném rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království*. Ačkoliv se rozsudek vztahoval k uplatňování snížené sazby DPH na dodání živých koní, jsou jeho závěry relevantní i pro nyní souzenou věc, neboť v něm SDEU vyložil celý dotčený bod přílohy III. Ten se podle něj skládá ze tří částí věty. První část uvádí potraviny jako takové, zatímco třetí část se týká výrobků určených k použití jako doplněk nebo náhražka potravin. Druhá část věty se týká živých zvířat, semen, rostlin a přísad, které nejsou samy o sobě potravinami. „Tuto druhou část věty, která je ohraničena dalšími částmi, je třeba logicky chápat tak, že se týká těchto prvků pouze v rozsahu, v němž jsou obvykle určeny k použití při přípravě potravin.“ Dále SDEU vysvětlil, že potraviny jsou základním zbožím. Tím, že zákonodárce Evropské unie 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 závěru nese DPH. „Za účelem plného dosažení tohoto cíle uvedený 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 dodáni 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.“ Rozebíraný bod 1 tedy členskému státu neumožňuje uplatnit sníženou sazbou DPH na veškerá dodání živých koní, a to bez ohledu na jejich určení. Vedle shora citovaných závěrů SDEU připomenul také to, že ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána restriktivně. To, že kůň určený na porážku a závodní či rekreační kůň podléhá rozdílným sazbám DPH, přitom neodporuje zásadě daňové neutrality, neboť si tyto kategorie koňů

navzájem nekonkurují.

33. Ze shora citovaného judikátu vycházel SDEU například v rozsudku ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-360/11, *Evropská komise proti Španělskému království*, kde 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. V témže rozsudku SDEU také uvedl, že kategorie uvedené v příloze III směrnice o DPH je nutno vykládat nejen restriktivně, ale také v souladu s jejich obvyklým významem.
34. V souvislosti s kategoriemi zboží a služeb, jež mohou podléhat snížené sazbě, lze dále poukázat na nedávný rozsudek ze dne 9. 11. 2017 ve věci C-499/16, *AZ proti Minister Finansów*, ve kterém SDEU podotkl, že pod podmínkou, že je dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, přísluší členským státům, aby mezi dodáními zboží a poskytnutím služeb zařazenými do kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH, určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se snížená sazba uplatní. Členské státy přitom mohou (ale nemusí) použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.
35. 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. Jak totiž naznačil SDEU ve vztahu k živým zvířatům v podobě skotu, ovcí, koz a prasat, které ve zcela převažující míře jsou tradičně určeny k potravinářskému využití, jsou-li v tomto smyslu obvykle a obecně určeny k potravinářskému využití, pak na ně lze bez dalšího uplatňovat sníženou sazbu DPH, a to i kdyby takové dodání poněkud neobvykle mělo být využito jinak (nákup domácího „mazlíčka“, nákup zvířete k testování lékařských či kosmetických přípravků a postupů aj.). Tedy pokud by i surový řepkový olej obvykle a obecně, tj. ve zcela převažující míře, byl 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 v takové situaci bylo podle soudu možné dovodit jen pro takový surový řepkový olej, který by sám o sobě nebyl zbožím obvyklých charakteristik, neboť by jeho objektivní vlastnosti (chemické či fyzikální) jeho potravinářské využití vylučovaly – u něj by se ani v dané situaci nemohla snížená sazba DPH uplatnit.
36. Pokud však takto jednoznačně obvyklé určení zboží coby přísady při přípravě potravin konstatovat nelze, jako tomu bylo právě v případě koní posuzovaných SDEU, pak je třeba daňové zařazení zboží zkoumat (pokud konkrétní určení zboží není předurčeno již jeho objektivními vlastnostmi) vždy s přihlédnutím k záměru kupujícího, byl-li prodávajícímu znám.
37. Pokud jde o českou právní úpravu, ta v § 47 odst. 2 zákona o DPH stanoví důležité pravidlo, že u zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. V době rozhodné pro souzenou věc (tj. duben 2011 až leden 2012) 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), resp. 14 % (od 1. 1. 2012). 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 sazby 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.“ Český zákonodárce tedy až na drobné formulační odlišnosti vycházel z bodu 1 přílohy III k směrnici o DPH, když mimo jiné určil, že potraviny a přísady, které jsou obvykle určené k přípravě potravin, podléhaly snížené sazbě DPH. Potavinou se v běžném slova smyslu rozumí požitina (látka nebo výrobek), která je určena k tomu, aby ji člověk konzumoval ústy jako potravu. Přisadou 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).

38. K vymezení přesného rozsahu kategorií zboží, na které se uplatňovala snížená sazba, využil český zákonodárce 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 k zákonu o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2012) - tedy kombinovanou nomenklaturu. Snížené sazby daně přitom podléhalo pouze zboží, které „odpovídá současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy“ (míněno příloha č. 1 k zákonu o DPH). V souvislosti se shora citovanými kategoriemi zboží odkázal zákonodárce na číselné kódy 01–05, 07–23 a 25 a z výrobků zde zahrnutých vyloučil zboží zařazené do číselných kódů 2203–2208.
39. Protože příloha č. 1 k zákonu o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2012 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 pro rok 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:

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:
11514 11 10	- - - Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
11514 11 90	- - - Ostatní
1514 19	- -Ostatní:
11514 19 10	- - - Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
11514 19 90	- - - Ostatní

	- Ostatní:
1514 91	-- Surový olej:
91514 91 10	--- Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
11514 91 90	--- Ostatní
1514 99	-- Ostatní:
91514 99 10	--- Pro technické nebo průmyslové účely, jiné než pro výrobu potravin určených pro lidskou výživu
91514 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.

40. 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. Surový řepkový olej ale také může sloužit technickým, průmyslovým, popřípadě jiným účelům (srov. položky pod kódy 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 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 k zákonu o DPH.
41. Přestože tedy zákonodárce v příloze č. 1 u přísad obvykle určených k přípravě potravin odkázal plošně na celou kategorii 15 kombinované nomenklatury, ve vztahu k některým typům zboží zařazeným do této kategorie může být vyloučeno, aby se na ně uplatňovala snížená sazba DPH - v případě řepkového oleje by šlo o zboží zařazené pod kódy 1514 11 10, 1514 19 10, 1514 91 10 a 1514 99 10 na základě jeho objektivně daných vlastností. Zákonodárce mohl toto zboží z přílohy č. 1 výslovně vyloučit (jako to učinil u zboží pod číselnými kódy 2203–2208). Stejného účinku nicméně zákonodárce dosáhl tím, že v závěru přílohy č. 1 uvedl, že snížené sazby 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 přílohy č. 1 k zákonu o DPH.
42. Sníženou sazbu DPH tudíž bylo možné za rozhodné právní úpravy uplatňovat na dodání

takového surového řepkového oleje, který spadl pod některou z položek kategorie 15 celního sazebníku pro rok 2007 a pro který současně platilo, že byl obvykle určen k přípravě potravin. Tyto podmínky přitom nemohl splňovat surový řepkový olej s kódem 1514 11 10 a 1514 91 10, pokud jeho objektivní vlastnosti vylučovaly jeho užití k výrobě potravin.

43. Co se týče zboží s obecnějšími kódy 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 jeho konkrétních vlastností tvrdit, zda obecně slouží k potravinářským účelům či účelům průmyslovým nebo technickým (typicky k výrobě MEŘO), popř. jiným. Před posouzením, zda na dodání takového oleje má být uplatněna základní nebo snížená sazba DPH, je tak nutno zjistit, zda jeho vlastnosti předurčují 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 k zákonu o DPH (ve znění účinném do 31. 3. 2012), 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. Byly-li by vlastnosti surového řepkového oleje spadajícího pod kódy 1514 11 a 1514 91 takové, že by olej mohl sloužit jak pro potravinářské, tak pro technické či průmyslové účely (soud na tomto místě vyslovuje pouhý předpoklad, čímž nijak nevylučuje možnost, že takový surový řepkový olej z odborného hlediska nemusí existovat), pak by bylo potřeba podobně jako u dodání koní, jímž se zabýval SDEU ve věci C-41/09, zohledňovat konkrétní použití surového řepkového oleje kupujícím známé prodávajícímu ke dni ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (§ 47 odst. 2 zákona o DPH).

C) Zhodnocení závěru a postupu žalovaného

44. Na původních daňových dokladech vystavených společností B. ke zdanitelným plněním uskutečněným v období od dubna 2011 do ledna 2012 bylo uvedeno, že jejich předmětem bylo dodání surového technického řepkového oleje, na které byla uplatněna základní sazba DPH ve výši 20 %. Správce daně a poté i žalovaný navzdory vydaným daňovým dokladům vyjádřili pochyby o oprávněnosti nároku uplatňovaného společností H. na odpočet DPH v základní sazbě z přijatých zdanitelných plnění, neboť měli za to, že předmětné dodávky měly podléhat dani ve snížené sazbě.
45. Vzhledem ke shora uvedené právní úpravě bylo pro určení správné sazby daně nezbytné zjistit, jaký konkrétní surový řepkový olej byl předmětem dodávek (že se jednalo o surový řepkový olej, daňové orgány nezpochybovaly). Jednalo-li se o surový řepkový technický olej odpovídající kódu kombinované nomenklatury 1514 11 10 (nebo eventuálně 1514 91 10) s ohledem na jeho objektivní vlastnosti vylučující jeho potravinářské využití, jak tvrdila společnost H., nešlo o olej obvykle určený k přípravě potravin, a tedy na něj nebylo možné uplatňovat sníženou sazbu DPH. Pokud byl předmětem dodávek surový řepkový olej odpovídající kódu kombinované nomenklatury 1514 11, který mohl sloužit technickým i potravinářským účelům, jak uváděla společnost B. ve své žádosti o vydání závazného posouzení, bylo pro určení sazby daně rozhodné konkrétní použití dodaného oleje kupujícím známé dodavateli v den vzniku povinnosti přiznat daň.
46. Daňové orgány však zjištění, jež byla nezbytná pro posouzení správného uplatnění sazby daně, neučinily, neboť konkrétně nezjišťovaly, jaké je obvyklé užití dodávaného surového

řepkového oleje, nezkoumaly ani jeho objektivní vlastnosti (zda vůbec umožňovaly potravinářské využití) a navíc vycházely i z nesprávného právního názoru, že účel použití surového řepkového oleje není vůbec důležitý. V důsledku toho žalovaný nevěnoval dostatečnou pozornost listinám, které společnost H. předložila v odvolacím řízení s tím, že mají potvrzovat její tvrzení, že předmětem dodávek byl surový řepkový olej určený pro technické účely a že si obě zainteresované společnosti byly vědomy toho, že tento olej bude k technickým účelům použit (konkrétně k výrobě metylesteru řepkového oleje – MEŘO). Žalovaný se tak spokojil pouze se sdělením společnosti B. z roku 2012, že předmětem dodávek byl surový řepkový olej použitelný i pro potravinářské účely, jehož pravdivost nikterak neověřil a které navíc nemohlo postačovat k přijetí závěru o uplatnitelnosti snížené sazby DPH, neboť i v případě pravdivosti tohoto tvrzení by bylo třeba v případě více obvyklých využití téhož zboží nutné dále zohlednit konkrétní použití zobchodovaného surového řepkového oleje.

47. Soudu proto nezbyvá, než napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, neboť doposud zjištěný skutkový stav věci vyžaduje zásadní doplnění o informaci, jaký konkrétní surový řepkový olej (s jakými parametry relevantními z hlediska možného potravinářského využití) byl předmětem dodávek, z nichž společnost H. dle mínění správce daně nesprávně uplatnila nárok na odpočet daně v základní sazbě. Pokud by se ukázalo, že dodávaný surový řepkový olej není ve zcela převažující míře určen pro výrobu potravin, nicméně byl způsobilý k takovému použití, bude se žalovaný muset znovu zabývat listinami předloženými společností H., eventuálně vyslechnout osoby jednající za společnost B. či provede jiné důkazy tak, aby bylo potvrzeno či vyvráceno tvrzení společnosti H., že se dodávky týkaly surového řepkového oleje, který byl s vědomím dodavatele určen k technickým účelům. Na základě doplněného skutkového stavu věci pak žalovaný znovu posoudí, zda měl dodávaný řepkový olej podléhat DPH ve snížené či základní sazbě a zda společnost H. uplatnila nárok na odpočet daně ve správné výši.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

48. Soud ze shora uvedených důvodů proto zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tedy bude především zabývat objektivními vlastnostmi dodávaného zboží a tím, zda umožňovaly jeho potravinářské využití. Dále pak za pomoci dokazování (např. s využitím statistik o využití surového řepkového oleje v letech 2011-2012, které by měly být k dispozici ve správním spise vedeném v souvislosti s rozhodnutím GŘ) bude zjišťovat, zda v době vzniku povinnosti přiznat daň byl surový řepkový olej (s kvalitativními parametry odpovídajícími oleji dodávanému společností B. společností H.) obvykle (tj. ve významně převažující míře) určen ke zpracování v potravinářském průmyslu. Pokud tomu tak nebude (např. potravinářské využití takového surového řepkového oleje bude v rozhodné době jen mírně převažovat nebo jeho podíl bude rovnocenný podílu technického využití), bude žalovaný dále zjišťovat (splňoval-li surový řepkový olej dodaný společností H. souběžně kvalitativní požadavky jak pro potravinářské, tak i pro technické užití), zda měla společnost B. od společnosti H. v době vzniku povinnosti přiznat daň informace o tom, za jakým účelem zboží pořizuje. Pokud by dodavatel od ní věděl, že dodávaný surový řepkový olej je určen k technickému využití, nebo pokud by o jeho určení neměl žádnou informaci, pak by bylo namístě dodávané zboží podrobit základní sazbě DPH.

49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 9 300 Kč, kterou tvoří odměna za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání ve věci samé, tj. žaloba a replika podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 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], tří paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 2 142 Kč odpovídající 21% DPH z předchozích částek, a zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 22. ledna 2018

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu