ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **BIOCOMP s.r.o.,** se sídlem Zdibská 229/2, Praha 8, IČ: 27405931
zastoupené: Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 1544/4, Praha 3,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno

proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.8.2017, č.j.: 32586/17/5300-22441-711309

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.8.2017, č.j.: 32586/17/5300-22441-711309, se ruší 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 jednoho (1) měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, daňové poradkyně Rambousek a partner a.s.

Odůvodnění

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno celkem 11 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) – dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) ze dne 30. 1. 2017 a 2. 2. 2017, jimiž byla žalobkyni za zdaňovací období únor 2011 až prosinec 2011 vyměřena vlastní daňová povinnost a současně rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.

[2] Správce daně zahájil u žalobkyně za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu s cílem prověřit, zda jí vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty týkající se pořízení řepkového oleje od dodavatelů ColorShock s.r.o. a Top Triumph s.r.o. Žalobkyně dodávala nakoupený řepkový olej většinou do jiného členského státu (Slovensko) společnosti DOP-EL s.r.o., a žalobkyně z těchto dodávek uplatňovala osvobození od DPH podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o DPH*"). Na základě daňové kontroly dospěl správce daně ke zjištěním, shrnutým ve zprávě o daňové kontrole, podle nichž žalobkyně použila u řepkového oleje nesprávnou sazbu DPH (základní namísto snížené); dále, že neprokázala nárok na odpočet daně z jeho nákupu od uvedených dodavatelů, neboť věděla nebo mohla vědět o tom, že se zúčastnila plnění zasaženého podvodem, a nakonec správce daně neuznal osvobození od DPH v souvislosti s prodejem zboží do jiného členského státu uvedenému odběrateli.

[3] V prvním žalobním bodu žalobkyně namítla, že byla sice korektně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, avšak nebyla s ní projednána zpráva o daňové kontrole. Mezi těmito instituty je přitom zásadní rozdíl, jak uvedl také Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. 121/01 ze dne 27. 8. 2001. Při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění mohou být důkazy ještě ponechány ve vyhledávací části spisu, a daňovému subjektu tudíž nedostupné, navíc v rámci projednání zprávy o kontrole již nelze navrhovat doplnění výsledku kontrolního zjištění, jelikož daňová kontrola končí až podpisem zprávy o daňové kontrole.

[4] Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „*SDEU*") je to správce daně, kdo musí prokázat, že daňový subjekt měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Nelze přistoupit na výklad žalovaného, podle nějž vědomostní test o podvodu je naplněn tím, že žalobkyně nepřijala opatření, která by vyloučila podvodné jednání. Údaje, jež si měla žalobkyně podle názoru žalovaného zjistit, nejsou veřejně dostupné, a skutečnosti naznačující existenci daňového podvodu (neopakování odpovědnosti zákonů do smluv, placení na zahraniční účty, obchodování s nově vzniklými korporacemi) jsou běžnými obchodními zvyklostmi. Žalovaný sám veřejně uvedl, že postačuje kontrola obchodních partnerů v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců, což žalobkyně učinila. Rozpory ve výpovědích svědků žalobkyně nemohl a ovlivnit a pouze vypovídají o tom, v jak složitém prostředí se pohybovala.

[5] Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že žalovaný pouze stručně konstatoval, že důkazy neprokazují dodání do jiného členského státu, aniž uvedl, které důkazy byly předloženy, které osvědčil jako důkaz a aniž je jednotlivě hodnotil. Neseznámení žalobkyně se zprávou o daňové kontrole pak žalobkyni znemožnilo bránit se, jelikož hodnocení důkazů žalovaným neznala. Žalobkyně prokázala jí tvrzené skutečnosti, čímž přešlo důkazní břemeno na žalovaného, jenž musel vyvrátit žalobkyní předložené důkazy. Nesouhlasí s hodnocením čestného prohlášení v odstavci 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť čestné prohlášení je výslovně uvedeno v ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH, nelze jej tak podle jejího názoru pouze odmítnout odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, námitky k obsahu smlouvy v odstavci 57 pak považuje za osobní názor žalovaného. Tvrzení žalovaného, že zboží bylo prodáno ještě na

území ČR, nemá ve spisu oporu. I kdyby k tomu však došlo, bylo by třeba podle rozsudku SDEU C-430/09 zkoumat všechny okolnosti případu, jako jsou i uzavřené smlouvy a vůle smluvních stran, aby bylo možno určit, kterému dodání je možno přiřadit dopravu, na to však žalovaný rezignoval. Rozsudek SDEU C-409/04 pak přiznává dobrou víru daňovému subjektu, který nemohl vědět, co jeho odběratel se zbožím udělá. Postup žalovaného odporuje také rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 83/2012 - 46 ze dne 23. 8. 2013, podle nějž skutečnost, že pořizovatel zboží nepodal v jiném členském státě daňové přiznání, nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo, a důkazní břemeno není bezbřehé, naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 41/2014-46 ze dne 4. 9. 2014 uvedl, že prokáže-li dodavatel odeslání zboží do jiného členského státu (fyzické opuštění území státu dodání), může osvobození uplatnit také. Žalobkyně prokázala, že zboží opustilo území ČR, a nemohla prověřovat, zda nebylo papírově prodáno ještě v tuzemsku a až poté přepraveno. I kdyby se tak stalo, nemohlo dojít k daňovému úniku, protože žalobkyně nevystavila doklad s DPH, takže odběratel ho nemohl nárokovat; s tím se však žalovaný nevypořádal. Doklady CIM, jejichž nepředložení žalovaný žalobkyni vyčítá, mají v držení svědci-dopravci, jež však žalovaný odmítl vyslechnout. Dále žalovaný uvedl, že výkazy železničních vozů neobsahují stejné údaje jako nákladní listy, aniž specifikoval, jaké konkrétní údaje chybějí, a především aniž uvedl, proč z jejich absence vyplývá nedodání do jiného členského státu.

[6] Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně namítla, že řepkový olej má být zařazen do snížené sazby, protože se jedná o „přísadu obvykle určenou k přípravě potravin“. Z judikátu SDEU ve věci C-41/09 přitom jasně vyplývá, že pokud je zboží od počátku předurčeno k jinému účelu, než k jakému je obvykle používáno, tak se sazba řídí podle skutečného využití. Žalobkyně předložila tabulku, z níž vyplývá, že spotřeba řepky k technickému užití byla v daném období vyšší než její spotřeba k potravinářským a krmivářským účelům, lze tedy konstatovat, že řepkový olej se obvykle používá pro technické použití. U žalobkyniných obchodních partnerů proběhla daňová kontrola, která zhodnotila, že byla správně použita základní sazba DPH, tedy že dodávaly více řepkového oleje pro technické účely. Žalobkyně se proto dovolává zavedené praxe správce daně. Žalovaný kromě toho podle žalobkynina názoru sám přiznal, že stanovení zajištěné částky nevěnoval žádnou pozornost. Nakonec žalobkyně poukázala na zatřídění celního úřadu, které vyloučilo použití řepkového oleje pro potravinářské účely. Je-li tedy přímo celním úřadem určeno, že řepkový olej nemohl být použit jako přísada pro potravinářské účely, tak pro účely DPH splňuje tento olej pouze číselný kód, ale nikoli text zákona. Z těchto důvodů nemůže být zařazen do snížené sazby.

[7] Pro případ, že by se městský soud neztotožnil s jejími argumenty, žalobkyně navrhla, aby podle § 48 odst. 1 písm. e) soudního řádu správního přerušil řízení a položil SDEU tyto předběžné otázky: 1) Prokáže-li daňový subjekt, že se jednalo o olej pro potravinářské užití, je možné ho přesto zařadit do základní sazby? 2) Postačují k prokázání toho, že daňový subjekt měl a mohl vědět o zapojení do řetězce daňového podvodu, okolnosti, které jsou běžné v obchodním styku, ale správce daně je vyhodnotí jako neobvyklé? 3) V případě, kdy daňový subjekt prokáže, že zboží prodal v režimu dodání do jiného členského státu a prokáže, že zboží skutečně opustilo tuzemsko, může mu být přičítáno k tíži, že jeho odběratel prodal zboží ještě v tuzemsku? Na kom leží v takovém

případě důkazní břemeno? Hraje v takovém případě roli fakt, že daňový doklad neobsahoval vyčíslenou daň z důvodů dodání do jiného členského státu?

[8] Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a k jednotlivým žalobním bodům odkázal na příslušné pasáže svého rozhodnutí a zejména zprávy o daňové kontrole. Žalovaný proto navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[9] Při ústním jednání účastníci na svých procesních stanoviscích setrvali.

[10] Městský soud v Praze vycházeje ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Před samotným dalším odůvodněním soud odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. července 2020, čj. 10 Af 23/2017-66, který se týkal týchž účastníků a velmi podobného skutkového příběhu (šlo o dodatečné výměry daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až červenec 2013, mimo března 2013), opíral se o množství týchž podkladů, formulace žaloby i napadeného rozhodnutí je velmi obdobná, proto soud uvádí, že se s právními závěry v tomto rozsudku ztotožnil a z nich v tomto rozsudku vychází, aniž by uváděl přímou citaci z tohoto předchozího rozsudku zdejšího soudu.

[12] Dále úvodem právního hodnocení městský soud vzhledem k formulaci některých částí žaloby předesílá, že míra obecnosti žalobních bodů předurčuje míru obecnosti soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť není úkolem soudu aktivně vyhledávat důvody pro vyhovění žalobě; takový postup by naopak znamenal porušení zásady rovnosti účastníků soudního řízení (na př. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 35/2012 - 42 ze dne 18. 7. 2013).

[13] V prvém žalobním bodě žalobkyně namítla, ačkoli seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo ze strany žalovaného korektně, že zpráva o daňové kontrole s ní nebyla projednána, což žalovaný podle žalobkynina názoru ani nepopírá, čímž byla zkrácena její veřejná subjektivní práva.

[14] Projednání zprávy o daňové kontrole je upraveno v § 88 daňového řádu ve znění tehdy účinném. Podle odst. 4 tohoto ustanovení zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle odst. 5 odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

[15] Žalovaný na str. 24 a 25 napadeného rozhodnutí k obsahově shodné odvolací námitce popsal, že žalobkyně byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění, lhůta pro vyjádření byla k její žádosti prodloužena, dále se k nim vyjádřila, a žalovaný na toto vyjádření reagoval. V průběhu dalších jednání byl výsledek kontrolního zjištění s ní projednán, žalobkyně se odmítla seznámit se zjištěním správce daně a požadovala jednání přerušit. Z obsahu projednání je patrné, že se s ní žalobkyně odmítal aktivně seznámit, ústní jednání mělo charakter polemiky. Prodlužováním této fáze daňového řízení žalobkyně bránila ukončení daňové kontroly, z čehož bylo zřejmé, že se projednání zpráv o kontrole vyhýbá. Žalovaný proto v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu zprávy o daňové kontrole žalobkyni zaslal do vlastních rukou, přičemž den jejich doručení 1. 12. 2016 se považuje za den jejich projednání a ukončení daňové kontroly. Tato tvrzení mají oporu ve spisovém materiálu, neboť žalovaný zaslal žalobkyni, resp. jejímu zástupci, spolu se zprávami o daňové kontrole oznámení s vysvětlením, že zpráva o daňové kontrole je žalobkyni doručována písemně podle § 88 odst. 5 daňového řádu z důvodu odepření jejího podpisu, a s poučením, jaké právní důsledky doručení má.

[16] Není tedy pravda, že žalovaný neprojednání zpráv o daňové kontrole s žalobkyní nepopírá nebo že nerozlišuje mezi tímto institutem a seznámením daňového subjektu s kontrolními zjištěními. Žalovaný naopak podrobně vyložil, že zpráva o daňové kontrole s žalobkyní projednána byla, avšak z důvodu odmítnutí podpisu jí byla doručena poštou. Žalobkyně však na tato tvrzení v žalobě žádným způsobem nereaguje a tváří se, jako by tato část odůvodnění neexistovala: nezpochybňuje, že jí byla zpráva o daňové kontrole písemně doručena do vlastních rukou, a nezpochybňuje ani splnění podmínek pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy např. tvrzení žalovaného, že zprávu o daňové kontrole odmítla podepsat, ačkoli právě na těchto důvodech napadené rozhodnutí stojí. Žalobní námitka proto nemůže být důvodná.

[17] Druhá žalobkynina námitka směřuje vůči odmítnutí nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období z toho důvodu, že žalobkyně věděla anebo přinejmenším měla a mohla vědět o své účasti v řetězci obchodních společností, v němž došlo k podvodu na DPH.

[18] Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 162 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice o DPH*“). K dané problematice existuje hojná judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.

[19] Při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť tento nárok tvoří nedílnou součást systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy správce daně „*dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“ (rozsudek SDEU z 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 49). V návaznosti na to NSS s odvoláním na judikaturu SDEU uvedl, že „*nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím,*

že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu“ (rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 ze dne 30. 1. 2018).

[20] Podvodem na DPH se podle judikatury správních soudů, jež v tomto ohledu vycházejí z judikatury SDEU, rozumí „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám*“ (na př. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009 - 274 ze dne 21. 4. 2010). V naposled citovaném rozsudku NSS konstatoval, že „*při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.* [...] *Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že ‚osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem‘.* [...] *Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí NSS týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.*“. NSS zároveň zdůraznil, že „*každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“ (rozsudek č. j. 1 Afs 58/2013 - 34 ze dne 31. 7. 2013).

[21] Podmínkami pro odepření nároku na odpočet DPH je tedy to, že daňové orgány prokáží existenci daňového podvodu, jakož i skutečnosti, z nichž vyplyne, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a že daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat.

[22] Úvodem vypořádání této námitky městský soud podotýká, že podle ustálené judikatury správních soudů „[není] *povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*“ (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 37/2012 - 50 ze dne 10. 10. 2012, bod 57).

[23] Žalobkyně namítla, že bylo povinností finančních orgánů prokázat, že žalobkyně měla a mohla vědět o daňovém podvodu, žalovaný však podle jejího názoru namísto toho považoval vědomostní test za naplněný tím, že žalobkyně nepřijala opatření, která by vyloučila podvodné jednání. Toto žalobkynino tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu.

[24] Žalovaný na str. 10 až 14 svého rozhodnutí podrobně popsal fungování dvou účelově vytvořených podvodných řetězců, jež v předmětném období sloužily k přeprodávání zboží za nestandardních okolností a v nichž žalobkyně zpravidla tvořila poslední tuzemský článek. Žalovaný uvedl, že dodavatelé tvořící dřívější články řetězců byli pro správce daně většinou nekontaktní a jednalo se zpravidla o společnosti bez historie, zkušeností a majetku, částečně personálně propojené a zapsané do obchodního rejstříku několik měsíců před započetím obchodování v řádu stamilionů korun českých, se sídly na hromadných nebo virtuálních adresách a neplnící řádně své daňové povinnosti, ať už šlo o podávání daňových přiznání nebo odvádění DPH. Některé společnosti neměly žádné zaměstnance, jednaly za ně osoby s falešnou identitou, případně neztotožnitelné, platby byly zasílány na účty v zahraničí, některé společnosti nakupovaly zboží dráž, než za kolik je následně prodávaly, a podobně.

[25] Na str. 14 až 16 a 22 až 24 napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu k jednotlivým podvodným řetězcům popsal objektivní okolnosti, jež samy o sobě nemusejí být v rozporu se zákonem, avšak ve svém souhrnu podle jeho názoru prokazují, že žalobkyně musela vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný se v tomto ohledu soustředil na podezřelé znaky žalobkyniných přímých dodavatelů a nestandardní prvky v jejich obchodních vztazích. Např. ve vztahu k I. řetězci žalovaný popsal, že společnost ColorShock s.r.o., od níž žalobkyně řepkový olej odebírala, sídlila na hromadné adrese, je nekontaktní, je u ní vedeno trestní řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, po prověření toků bezhotovostních plateb bylo zjištěno, že úhrady od žalobkyně nebyly odesílány na české bankovní účty této společnosti, ale na bankovní účet vedený v Maďarsku, na němž se realizovaly úhrady ve prospěch společnosti Business credit management Czech republic, s.r.o., disponenti účtu byly třetí osoby, z nichž jedna měla vystupovat pod falešným jménem a následně byla zadržena, dále byly disponenty účtu další osoby, které mj. zpracovávaly účetnictví pro jiné subjekty, které byly rovněž součástí dodávek řepkového oleje zatíženého podvodem. Rovněž tyto společnosti, pro něž tyto třetí osoby činily služby, vykazují obdobné znaky nekontaktnosti, další osoba byla prostřednictvím osoby jednatele propojena se společností Flash Project Group s.r.o., rovněž zapojenou do podvodného řetězce. Byly provedeny svědecké výpovědi svědků (bývalého jednatele dodavatele), který vypověděl, že společnost obchodovala s řepkovým olejem, k obchodní spolupráci s žalobkyní nebyl schopen uvést jakékoliv informace. Další svědek uvedl, že pro společnost neměla plnou moci, společnost neměla zaměstnance, vykonávala účetnictví pro předchozí osobu. Ve vztahu k II. řetězci žalovaný uvedl, že žalobkyně odebírala řepkový olej od společností Top Triumph s.r.o., jež sídlila na hromadné adrese, je nekontaktní, podávala daňová přiznání s velmi nízkou daňovou povinností, od března 2012 je nepodává a daňové povinnosti nehradí, v době obchodů s žalobkyní její jednatel byl zaměstnancem žalobkyně, poté, co byla tato osoba seznámena s pro ní nepříjemnými skutečnostmi týkající se této společnosti jí převedla na nového jednatele, který se jím stal v rámci protislužby za půjčku a vystupoval jako tzv. bílí kůň,

tato společnost měla odebírat olej od další společnosti, jejíž tehdejší jednatel uvedl, že tato společnost kromě něj neměla jiného zaměstnance, nemá řidiče ani vozový park a činnost provádí z kanceláře nebo domova, tato osoba je synem externí účetní z prvého řetězce, přičemž měla dispoziční práva k dodavateli žalobkyně. Dalším dodavatelem dodavatele žalobkyně byla další společnost, která rovněž vykazovala obdobné znaky (virtuální sídlo, jednatel se nezdržuje v adrese svého pobytu, má velké nedoplatky na dani z přidané hodnoty).

[26] Na základě těchto skutečností měl žalovaný za to, že lze po žalobkyni požadovat, aby přijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. To však žalobkyně podle názoru žalovaného neučinila. Žalovaný vypočetl řadu nestandardních a veřejně zjistitelných okolností, jež měly žalobkyni podnítit k větší obezřetnosti vůči jejím obchodním partnerům a z nichž je zřejmé nedostatek její dobré víry, a uvedl některá konkrétní opatření, jež měla žalobkyně v tomto ohledu učinit.

[27] Podle názoru žalovaného při aplikaci vědomostního testu mohla – existence objektivních okolností - mohla žalobkyně v případě prvého řetězce zjistit nestandardní prvky (na smlouvách a objednávkách je uvedena jiná adresa, než na první rámcové smlouvě, jedná se o adresu jiného obchodního partnera, nejsou smluvně ošetřeny dodávky zboží, účetnictví zpracovávala účetní, která tak činila pro jiný subjekt z řetězce, její syn měl dispoziční právo k účtům dalším účastníkům řetězce, žalobkyně plnila na zahraniční účet, ač se jedná o tuzemskou společnost); u druhého řetězce byla smlouva uzavřena s účinností od jejího podpisu, ač dodávky již měly být uskutečněny v minulosti, z výslechu jednatele společnosti bylo zjištěno, že společnost neměla zaměstnance a provozní prostory, ekonomická činnost byla prováděna z domova jednatele, žalobkyně akceptovala doklady a dodací listy, kde je jako vykládka uvedeno místo STZ Žukovova, přestože ve smlouvě byla ujednáno jiné místo, jednatel tohoto dodavatele byla osoba, která byla zaměstnancem žalobkyně v roce 2012 a 2013. Ohledně přijetí rozumných opatření u prvého řetězce obchodovala se společností, která nebyla zavedena na trhu s řepkovým olejem, vznikla krátce před započetím spolupráce, smlouvy byly uzavírány bez jakékoliv sankce při porušení, ač se jednalo o velký objem (12 000 tun oleje), nebyly smluveny obchodní záruky, složení jistiny, postup při reklamaci, pojištění zboží. Tento dodavatel se na trhu nijak neprezentoval, neměl vlastní internetové stránky, nezveřejňoval účetní závěrky, nebylo ověřeno, zda účetní je oprávněna za tuto společnost jednat, navázání obchodní spolupráce mělo dojít emailem na základě reklamní kampaně na letišti, placení na zahraniční účet. U druhého řetězce se jedná o obdobná zjištění.

[28] S výraznou většinou shora uvedených poznatků žalobkyně v žalobě nikterak nepolemizuje, proto městský soud nemůže hodnotit jejich správnost ani význam, nicméně z uvedeného je nade vší pochybnost zřejmé, že finanční orgány požadovaly prokázání rozumných opatření přijatých k zamezení účasti na podvodu až na základě provedeného vědomostního testu, v němž přezkoumatelně vyložily, proč žalobkyně o své účasti na podvodu musela vědět. Závěry tohoto vědomostního testu žalobkyně v žalobě zpochybňuje toliko několika značně obecnými argumenty. Není přitom pravda, že by žalobkyně argumenty daňových orgánů neznala, neboť zprávy o finanční kontrole jí byly doručeny, jak městský soud již shora vyložil.

[29] Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že ověření obchodního partnera ve veřejných databázích zásadně lze považovat za dostatečné, nevykazuje-li známky nestandardního chování a nevyvstanou-li v souvislosti s ním žádné pochybnosti. Žalovaný však poukázal na dlouhou řadu indicií odůvodňujících podezření, že na straně žalobkyniných dodavatelů došlo k nesrovnalostem, jež mohla žalobkyně zjistit právě z veřejného rejstříku a jež ji měly vést k důkladnějšímu prověření těchto partnerů a k větší opatrnosti při jednání s nimi (zejména nově vzniklé společnosti s obraty v řádu stamiliónů, eventuálně společnosti bez aktiv a bez zaměstnanců, které nezasílají do sbírky listin obchodního rejstříku zákonem stanovené listiny). Konkrétní okolnosti obchodů uzavřených mezi žalobkyní a jejími dodavateli však vypovídají právě o absenci takové opatrnosti (neprověřování jednatelských oprávnění osob, s nimiž žalobkyně jednala, absence některých smluvních zajištění, jež nevyplývají ze zákona, na př. složení peněžní jistoty nebo pojištění zboží) a řada z nich dokonce svědčí závěru, že žalobkyně byla do podvodů zapojena vědomě: jedná se mimo jiné o četné, shora uvedené rozpory a nelogičnosti v uzavřených smlouvách nebo platby zasílané tuzemským dodavatelům na zahraniční účty, personální provázání bývalého jednatele jedné ze společností v řetězci a žalobkyní.

[30] Tyto okolnosti zpravidla nejsou nezákonné, a některé z nich by samy o sobě nemusely být ani nestandardní (na př. přítomnost nově založené společnosti v řetězci), avšak v dané věci tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla a mohla.

[31] Jelikož daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu a skutečnosti, z nichž vyplynulo, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu věděla nebo přinejmenším mohla a měla vědět, spočívalo důkazní břemeno ohledně opatření, které přijala k zabránění podvodu na dani, výlučně na žalobkyni (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 233/2015 - 47 ze dne 28. 1. 2016). Žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala, že by dostatečná preventivní opatření přijala, ačkoli tak mohla v průběhu daňového řízení učinit opakovaně, a ačkoli jí byl právní názor správce daně znám nejpozději od sdělení kontrolních zjištění a následného projednání zprávy o kontrole. Pouhé ověření identifikačních údajů dodavatelů za dostatečná preventivní opatření považovat nelze.

[32] Městský soud naproti tomu shledal důvodnou žalobní námitku týkající se stanovení sazby daně surového řepkového oleje. Ačkoli žaloba je v tomto ohledu formulována poněkud neobratně, z její VI. části jako celku je jednoznačně zřejmé, že žalobkyně nesouhlasí s právním názorem žalovaného obsaženým v napadeném rozhodnutí a se zatříděním surového řepkového oleje pod kód kombinované nomenklatury 1514, tedy pod skupinu zboží se sníženou sazbou DPH, jemuž v příloze č. 3 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2014 (ve znění účinném do 31. 12. 2012 se jednalo o přílohu č. 1) odpovídá 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* (podtrženo městským soudem).

[33] Žalovaný toto zatřídění odůvodnil v napadeném rozhodnutí tak, že „[s]*urový řepkový olej je ve svém počátku v podstatě stejných fyzikálních a chemických vlastností, ať je dodáván pro potravinářské či průmyslové účely. Jedná se o vstupní surovinu, která stojí na počátku výroby pro oba účely*“ (odstavec 93). Podle žalovaného „[n]*ení rozhodující účel individuálního použití dané komodity, ale komodita sama. Pokud se jedná o stále stejnou komoditu, nelze tak režim uplatnění DPH vztahovat ke konečnému faktickému použiti, resp. k jakému účelu je komodita dodaná. Řepkový olej se do celního sazebníku zatřiďuje pro účel ostatní (15141190) a dále pro technické nebo průmyslové účel[y] (15141110). Obě položky patří do kódu nomenklatury celního sazebníku 15, který je uváděn u zboží se sníženou sazbou daně vymezeného v příloze č. 1 ZDPH. U surového řepkového oleje není vyloučena možnost použití pro přípravu potravin*“ (odstavec 98).

[34] Tento právní názor však Nejvyšší správní soud vyvrátil v rozsudku č. j. 7 Afs 36/2018 - 43 ze dne 18. 9. 2018 (který byl vydán po vydání napadeného rozhodnutí a nelze tak tento jiný právní názor klást žalovanému k tíži), v němž se zabýval stanovením sazby DPH právě u surového řepkového oleje ve zdaňovacích obdobích let 2011 a 2012: „*Citovaná právní úprava tedy vede k jednoznačnému závěru, že pro účely posouzení, zda surový řepkový olej nakupovaný společností HEEL spadal pod komoditu se sníženou sazbou daně, bylo v daňovém řízení nutno předně adekvátně vyhodnotit, jaký konkrétní řepkový olej byl obchodován. Pod kód kombinované nomenklatury 1514 totiž patří několik rozdílných druhů oleje (viz celní sazebník pro rok 2007). Po tomto kroku pak bylo nutné vyhodnotit, zda zjištěný olej spadá pod slovní popis uvedený v příloze 1 k zákonu o DPH* [...]. *Zásadní se pak v tomto kroku jeví, zda daný typ oleje byl, či nebyl obvykle určen k přípravě potravin. Na tomto místě budiž poznamenáno, že pouhé zatřídění oleje pod kód kombinované nomenklatury označený pro účely jeho celního zařazení jako technický (kódy 1514 11 10, 1514 19 10, 1514 91 10 a 1514 99 10), nevylučuje nutně, tj. bez ohledu na chemické vlastnosti oleje, obvyklost využití takového oleje v potravinářství.* [...] *Odhlédne-li soud od skutečnosti, že tvrzení o způsobilosti předmětného oleje k využití v potravinářství je pouze neověřeným tvrzením, nelze podle jeho názoru způsobilost k potravinářskému využití ztotožňovat s obvyklostí určení k takovému využití (jak opakovaně činí orgány finanční správy).* [...] *Kasační soud se taktéž ztotožnil s úvahami krajského soudu ohledně toho, jak mají orgány finanční správy postupovat, bude-li zjištěno, že posuzovaný řepkový olej sice není možné označit za obvykle určený k přípravě potravin, nicméně toto jeho využití nebude (například s odkazem na jeho chemické vlastnosti) zcela vyloučeno. V takové situaci bude namístě postupovat podle výše citované judikatury SDEU a zohlednit konkrétní použití, pro které byl olej určen svým kupujícím. Pouze v případě, že předmětný surový řepkový olej byl společností HEEL určen k potravinářskému využití, bude možné na věc aplikovat sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. Nelze proto přijmout tvrzení orgánů finanční správy převzaté z rozhodnutí o závazném posouzení, že účel použití konkrétního oleje je pro věc zcela irelevantní. Citovaná rozhodnutí SDEU hovoří o opaku.*“ (podtrženo městským soudem).

[35] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval tím, zda konkrétní surový řepkový olej, jenž byl předmětem žalobkyniných obchodů, byl obvykle určen k přípravě potravin, a případně konkrétním použitím, pro něž byl olej určen svým kupujícím. Žalovaný se spokojil tím, že surový řepkový olej je k potravinářskému využití způsobilý a možnost takového využití není zcela vyloučena. Taková zjištění ovšem ve

světle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu pro zatřídění předmětného oleje pod skupinu zboží se sníženou sazbou nepostačují, a skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá ve spisu oporu a vyžaduje zásadní doplnění.

[36] Ohledně žalobního bodu týkajícího se vývozu zboží soud uvádí následující. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH „[d]*odání 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*.“ Dodání zboží do jiného členského státu lze podle odst. 5 téhož ustanovení „*prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*.“ Toto ustanovení je odrazem čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

[37] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 104/2012 - 45 ze dne 4. 4. 2013 dovodil, že k uplatnění nároku na osvobození od DPH je třeba kumulativně naplnit tři podmínky: „*Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou*.“ Důkazní břemeno ohledně naplnění těchto podmínek leží s ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu na žalobkyni jakožto osobě povinné k dani (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 104/2012 - 45 ze dne 4. 4. 2013, bod 31).

[38] Z judikatury SDEU vyplývá, že opatření členských států k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům jsou legitimní. Prostor pro stanovování podmínek, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, však není bezbřehý a je omezen obecnými právními zásadami. SDEU připustil, že „*není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu*. [...] *Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori.*“ (rozsudek SDEU ze dne 27. září 2007 ve věci C-409/04, Teleos a další (dále jen „Teleos“). Na to SDEU navázal v pozdější judikatuře, když dovodil, že „*k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně* [...], *musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu*.“ (rozsudek ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09, bod 46), a že „*není* [...] *v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu*.“ (rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, bod 48). K právě uvedenému srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 179/2016 - 33 ze dne 11. 6. 2018, bod 28.

[39] V projednávané věci je spor o to, zda žalobkyně prokázala dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně svému odběrateli DOP-EL s.r.o. Žalovaný popsal řadu nesrovnalostí při uskutečňování obchodů s řepkovým olejem mezi žalobkyní a společnostmi zařazenými do řetězce a vyhodnotil je jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, jelikož žalobkyně dodání zboží do jiného členského státu podle jeho názoru neprokázala.

[40] Městský soud předně nesouhlasí s žalobní námitkou, že žalovaný neuvedl, o jaké důkazy své závěry opřel a jakým způsobem je hodnotil. Ohledně slovenské společnosti DOP-EL s.r.o. žalovaný uvedl, že je nekontaktní, a vyšel z jejích (česky psaných) čestných prohlášení o odebrání a přepravení zboží; z přepravních podmínek INCOTERMS FCA; z výkazů železničních vozů, jež neobsahovaly všechny obligatorní náležitosti nákladních listů, ačkoli přeprava probíhala po železnici. Z uvedeného je tudíž zřejmé, z jakých důkazů žalovaný vyšel a jaké skutečnosti z nich zjistil, a z napadeného rozhodnutí vyplývá rovněž to, jakým způsobem je hodnotil. Obecné konstatování žalobkyně v žalobě, že není zřejmé, co z čeho bylo hodnoceno, tak v této obecné rovině s ohledem na shora uvedené nemůže obstát.

[41] Žalobkyně prokazovala dodání zboží do jiného členského státu zejména čestným prohlášením příjemce zboží. K tomu je však třeba připomenout judikaturu správních soudů, podle níž „[p]*rokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH.* [...] *Stěžovatel se spoléhal především na písemná prohlášení svých odběratelů, aniž by dále prověřoval jejich pravdivost. Byť by se tento přístup jevil jako obchodně výhodný, představuje riziko vzniku daňových úniků. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Důkazní břemeno o uskutečněném dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty, které daňově uplatňuje, totiž leží právě na straně daňového subjektu.* [...] *Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 ze dne 30. 7. 2010; podtrženo městským soudem). Pochybnosti o faktickém stavu v projednávané věci existovaly, a to jak ohledně celkového rámce obchodů v podvodných řetězcích, popsaného v předchozí části rozsudku, tak ohledně samotného uskutečnění dodávek do jiného členského státu. Jelikož bylo prokázáno, že žalobkyně věděla nebo přinejmenším měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH, nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů, formulovaného SDEU ve věci Optigen. V těchto případech se podle Nejvyššího správního soudu základní ratio této judikatury SDEU – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu – neuplatní (rozsudek č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 ze dne 30. 7. 2010).

[42] Daňové orgány postupovaly správně, když po žalobkyni požadovaly předložení dalších dokladů, jimiž prokáže dodání zboží do jiného členského státu. Přitom je *„věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 ze dne 30. 7. 2010). NSS nicméně v tomto rozsudku uvedl, že „[o]*becně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží. Na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele*.“

[43] Právě s odkazem na toto rozhodnutí žalovaný v napadeném rozhodnutí označil jako zcela zásadní důkazní prostředek mezinárodní nákladní listy (CMR a CIM), jejichž obligatorní náležitosti jsou upraveny v čl. 13 vyhlášky č. 8/1985 Sb., o Úmluvě o mezinárodni železniční přepravě (COTIF): označení železniční stanice určení; jméno a adresu jediného příjemce; pojmenování zboží; hmotnost zboží nebo místo ní obdobný údaj podle platných předpisů odesílací železniční stanice; počet kusů a druh obalů kusových zásilek; číslo vozu; podrobný seznam listin požadovaný celními nebo jinými orgány státní správy; jméno a adresu jediného odesílatele. Nákladní listy přitom byla povinna předložit žalobkyně, již tížilo důkazní břemeno, a nebylo povinností daňových orgánů opatřovat je od příslušných přepravců.

[44] Žalobkyně předložila výkazy železničních vozů s jediným nákladním listem. Pro posouzení relevance těchto důkazních prostředků je rozhodující, zda obsahují shodné náležitosti jako mezinárodní nákladní listy: pokud by tomu tak bylo, není vyloučeno, aby měl takový důkaz stejnou váhu jako samotný nákladní list. Žalovaný sice konstatoval, že výkazy železničních vozů tyto náležitosti neměly, avšak neupřesnil, které konkrétní náležitosti scházely a jakým způsobem se jejich nepřítomnost promítla do úvah žalovaného. Potřebné vysvětlení není obsaženo ani ve zprávě o daňové kontrole, což žalobkyně uplatnila jako odvolací námitku. Závěr žalovaného o nedostatečnosti výkazů železničních vozů je tudíž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Na druhou stranu je nutné uvést, že žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétní pochybnosti o samotné přepravě z předložených faktur a těchto listů, která konkrétně značně zpochybňují tvrzení daňového subjektu o dodání zboží na Slovensko (uvedení různých odběratelů v těchto listinách a fakturách, z jednoho výkazu je pak patrné, že zboží

vůbec na Slovensko nesměřovalo). Podle názoru soudu tak tato část žalobního bodu je důvodná ohledně posouzení náležitostí jednotlivých výkazů a nákladních listů, které absentuje, nicméně dále uvedené pochybnosti o průkaznosti těchto předložených podkladů nečiní zásadní nedostatek odůvodnění rozhodnutí, který by sám o sobě byl důvodem pro zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

[45] Žalobkyně nemá pravdu v tom, že nemůže být činěna odpovědnou za to, že její odběratel zboží ještě na území České republiky prodal jinému subjektu, jen na základě toho, že zboží území Českou republiku nakonec opustilo. Je tomu tak jednak kvůli shora odůvodněnému nedostatku dobré víry na žalobkyniné straně, jednak kvůli tomu, že pro uplatnění osvobození nepostačuje skutečnost, že zboží nakonec fakticky opustilo území tuzemska, třeba i po několika dalších převodech vlastnického práva a v rámci jediného pohybu zboží (jako tomu patrně bylo v posuzované věci), nýbrž je nezbytné, aby přeprava zboží do jiného členského státu byla součástí obchodní transakce mezi daňovým subjektem a jeho odběratelem. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud v žalobkyní odkazovaném rozsudku č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, kde posuzoval obdobnou situaci: „*V posuzovaném případě se v podstatě jedná o řetězový obchod, na jehož počátku vystupuje stěžovatelka a na konci společnost Lear. V rámci tohoto obchodu došlo ke dvěma dílčím obchodním transakcím. První je prodej zboží mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE, druhou je prodej zboží mezi Grammer DE a společností Lear. Pro správné řešení daného sporu je nezbytné určit, jakou povahu měla první obchodní transakce. V zásadě se nabízejí dvě možné varianty. V případě, že by se jednalo o dodávku zboží bez přepravy, bylo by jí nutné označit za lokální plnění, které není od DPH osvobozeno. V souladu s rozsudkem Teleos je totiž nutné vykládat pojem ‚přepravení' tak, že v důsledku přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.* [...] *Naopak v případě, kdy by součástí posuzované transakce byla i přeprava do obce Neufahrn v Německu, byly by podmínky pro osvobození od DPH splněny.* [...] *Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR. Ty se přitom nepochybně vztahují k obchodní transakci mezi společnostmi Grammer DE a Lear, které na nich figurují v postavení odesilatele a příjemce.* [...] *Platí totiž, že i když dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za dodání, která po sobě časově následují. V daném případě dodávka mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE předcházela dodávce mezi Grammer DE a Lear. Ve smyslu rozsudku EMAG je proto dodání mezi společnostmi Grammer DE a Lear druhým ze dvou po sobě následujících dodání, a proto k prvnímu dodání (mezi stěžovatelkou a Grammer DE), které bylo v tomto případě uskutečněno před přepravou zboží, došlo v tom státě, v němž se tato přeprava začala uskutečňovat – tedy v České republice (viz údaje na CMR a celních deklaracích). Fakticky se proto jednalo o lokální plnění, které osvobození od DPH nezakládá.*"

[46] Žalobkyně má pravdu v tom, že „*skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku, nemůže být ani určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 83/2012 - 46 ze dne 4. 9. 2014), to však ani není případ posuzované věci, v níž tato okolnost představovala pouze jednu z méně závažných indicií svědčících závěru, že zboží v rámci transakcí mezi žalobkyní a jejím odběratelem nebylo dodáno do jiného členského státu.

[47] Závěrem soud uvádí, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval tím, zda byl surový řepkový olej obvykle určen k přípravě potravin, a případně konkrétním použitím, pro něž byl olej určen svým kupujícím, a závěr o jeho zatřídění do skupiny zboží se sníženou sazbou DPH tak nemá ve spisu oporu a vyžaduje zásadní doplnění. Soud uvádí, že tento právní názor je z judikatury patrný až po vydání napadeného rozhodnutí. Zároveň je pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné hodnocení žalobkyní předložených výkazů železničních vozů, na jehož základě žalovaný naznal, že žalobkyně neprokázala dodání zboží společnosti DOP-EL s.r.o. do jiného členského státu. Městský soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[48] V dalším řízení se bude žalovaný především zabývat objektivními vlastnostmi obchodovaného surového řepkového oleje a tím, zda umožňovaly jeho potravinářské využití. Dále pak prostřednictvím dokazování (na př. s využitím statistik o jeho využití v příslušných letech) zjistí, zda v době vzniku povinnosti přiznat daň byl surový řepkový olej s kvalitativními parametry odpovídajícími žalobkyní obchodovanému oleji obvykle (t. j. ve významně převažující míře) určen ke zpracování v potravinářském průmyslu. Pokud tomu tak nebude, žalovaný dále zjistí (splňoval-li surový řepkový olej dodaný žalobkyni souběžně kvalitativní požadavky jak pro potravinářské, tak i pro technické užití), za jakým účelem kupující zboží pořizoval. Pokud by dodavatel 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. Dále pak žalovaný opětovně posoudí žalobkyní předložené výkazy železničních vozů z toho hlediska, zda obsahují náležitosti nákladních listů uvedené v napadeném rozhodnutí, a pokud tomu tak nebude, svůj závěr odůvodní i s ohledem na to, proč údaje ve výkazech železničních vozů uvedené neprokazují dodání zboží do jiného členského státu, na jehož základě by žalobkyně mohla uplatnit osvobození od DPH.

[49] Pro úplnost soud uvádí, že neshledal důvod řízení přerušit a předložit věc SDEU, neboť otázku, kterou žalobkyně v žalobě vznášela, vyřešil Nejvyšší správní soud ve shora zmíněném rozsudku, který je hlavním důvodem zrušení napadeného rozhodnutí.

[50] Ohledně náhrady nákladů řízení rozhodl městský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z nákladů zastoupení daňovým poradcem jakožto osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Její výši městský soud určil v souladu s vyhláškou č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, tak, že jsou tvořeny odměnou za tři úkony právní služby po 3 100 Kč – převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a účast u ústního jednání [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)], paušální náhradou hotových výdajů 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 3) a částkou 2 142 Kč, odpovídající dani z přidané hodnoty, k jejímuž placení je žalobkynin zástupce registrován (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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 dne 14. ledna 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu