ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **JUDr. Šárka Línková,** insolvenční správkyně obchodní společnosti HEEL a. s., se sídlem Jiráskova 972, Pardubice, zastoupena JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2018, č. j. 45 Af 10/2016 - 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Jaroše, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Předmětem nyní posuzované věci je otázka, zda si obchodní společnost HEEL a. s. (dále jen „HEEL“) oprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) v základní sazbě v souvislosti s přijatými dodávkami surového řepkového oleje od obchodní společnosti BLACKDZAAR, a. s. v likvidaci (předtím pod obchodní firmou LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM a. s., dále jen „BLACKDZAAR“).

[2] Ze správního spisu plyne, že společnost HEEL odebírala během měsíců únor až prosinec 2011 a leden 2012 surový řepkový olej od společnosti BLACKDZAAR.

Společnost BLACKDZAAR na základě těchto dodávek vystavila v kontrolovaných měsících daňové doklady znějící na dodávky surového řepkového technického oleje, na které uplatnila základní sazbu DPH ve výši 20 %. Společnost HEEL si pak návazně v souvislosti s těmito nákupy surového řepkového oleje uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty v základní sazbě.

[3] Dne 16. 2. 2012 společnost BLACKDZAAR požádala Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“) o vydání rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění (surového řepkového oleje) z hlediska sazby DPH. V žádosti uvedla, že vyrábí surový řepkový olej, který může být odběratelem použit jak k potravinářským účelům, tak k technickým 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.

[4] Generální finanční ředitelství vydalo na základě této žádosti rozhodnutí ze dne 28. 5. 2012, č. j. 12594/12-3210-011695 (dále jen „rozhodnutí o závazném posouzení“ nebo „závazné posouzení“), v němž dospělo k závěru, 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 skutečně použita jejím kupcem.

[5] V návaznosti na rozhodnutí o závazném posouzení společnost BLACKDZAAR vystavila opravné daňové doklady, kterými změnila faktury vystavené pro společnost HEEL; nově v dokladech vykázala zápornou výši DPH. Důvodem uvedené opravy byla chybně uplatněná sazba DPH u dodaného řepkového oleje. Společnost HEEL 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 BLACKDZAAR.

[6] V lednu 2014 podala společnost BLACKDZAAR 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 společnosti HEEL a rozhodnutím GFŘ o závazném posouzení. Specializovaný finanční úřad (jako správce daně společnosti BLACKDZAAR) v souvislosti s dodatečnými daňovými přiznáními zahájil postup k odstranění pochybností a dožádal Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Benešově, jako správce daně příslušného společnosti HEEL (dále jen „správce daně“) o prověření některých skutečností.

[7] Správce daně uskutečnil dne 12. 3. 2014 u společnosti HEEL místní šetření a stejného dne zahájil u této společnosti daňovou kontrolu týkající 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 BLACKDZAAR, jejichž předmětem byl surový řepkový olej.

[8] Správce daně zjistil, že společnost HEEL uplatnila na základě původních daňových dokladů vystavených společností BLACKDZAAR nárok na odpočet DPH v základní sazbě, ačkoliv podle rozhodnutí GFŘ o závazném posouzení 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 pro rozhodné období (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 HEEL proto mohla nárokovat odpočet DPH pouze ve snížené sazbě. Správce daně proto vydal dne 16. 9. 2014 celkem 8 dodatečných platebních výměrů, v nichž společnosti HEEL doměřil DPH v celkové výši 19 781 044 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 3 956 207 Kč.

[9] Společnost HEEL se proti dodatečným platebním výměrům bránila odvoláními, v nichž 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 o závazném posouzení, které však na věc nelze aplikovat, neboť se opíralo o mylné údaje. Není totiž pravdou, že řepkový olej od společnosti BLACKDZAAR byl dodáván v potravinářské kvalitě a že je surový technický olej využíván v České republice převážně k potravinářským účelům.

[10] Žalovaný v odvolacím řízení nejprve uložil správci daně, aby doplnil řízení o vydání výzvy k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Správce daně měl společnost HEEL ve výzvě seznámit mj. se svými pochybnostmi ohledně uplatněného nároku na odpočet daně.

[11] Společnost HEEL 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 HEEL správci daně zejména kopie e-mailů, kupní smlouvy a jejich dodatky, faktury a dodací listy.

[12] Žalovaný následně vydal dne 2. 2. 2016 rozhodnutí o odvolání, jímž odvolání zamítl. Konstatoval, že listiny předložené společností HEEL nemohou prokázat její nárok na odpočet daně v základní sazbě, neboť správnost těchto listin zpochybnila společnost BLACKDZAAR jako dodavatel tím, že vystavila opravné doklady. Podstatné je, že dodávaný řepkový olej odpovídal číselnému kódu kombinované nomenklatury 15, a že měl shodné chemické a fyzikální vlastnosti bez ohledu na to, zda byl použit k výrobě potravin, či k technickým účelům (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 o závazném posouzení nebylo pro správce daně v řízení se společnosti HEEL 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.

II.

[13] Žalobkyně jako insolvenční správkyně obchodní společnosti HEEL, podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Praze, který jí vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[14] Ztotožnil se s žalobkyní v tom, že z ustanovení § 133 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“) neplyne povinnost správce daně či žalovaného aplikovat závěry rozhodnutí GFŘ o závazném posouzení také v daňovém řízení se společností HEEL, tedy s jiným subjektem, než který požádal o závazné posouzení. Krajský soud dále uvedl, že úvahy orgánů finanční správy v rámci daňového řízení se společností HEEL převzaté z rozhodnutí o závazném posouzení nejsou skutkově ničím podložené a nadto neodpovídají právní úpravě a související judikatuře Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království*). Podle krajského soudu bylo nutné zkoumat to, jaký konkrétní surový řepkový olej byl předmětem dodávek, resp. zda je takový surový řepkový olej obvykle a obecně určen k použití při přípravě potravin. Pokud by tomu tak bylo, bylo by lze na něj bez dalšího uplatňovat sníženou sazbu DPH, a to bez ohledu na jeho skutečné využití. Pokud však takto jednoznačně obvyklé určení zboží coby přísady obvyklé při přípravě potravin nebylo možné konstatovat, 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. Taková zjištění nicméně orgány finanční správy neprovedly. Z uvedených důvodů soud zrušil rozhodnutí o odvolání a uložil žalovanému, aby doplnil skutková zjištění, a to zejména o informaci, jaký konkrétní surový řepkový olej (s jakými parametry relevantními z hlediska možného potravinářského využití) byl předmětem dodávek, z nichž společnost HEEL dle mínění správce daně nesprávně uplatnila nárok na odpočet daně v základní sazbě.

III.

[15] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[16] Stěžovatel primárně nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí o závazném posouzení vydané Generálním finančním ředitelstvím nebylo závazné i pro vyhodnocení postavení společnosti HEEL. Podle stěžovatele by jedna obchodní transakce měla být za účelem zachování zásady neutrality DPH a zásady legitimního očekávání posuzována stejně (a to jak na straně dodavatele, tak na straně odběratele). Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu jeho závěr, že úvahy orgánů finanční správy v rámci daňového řízení se společností HEEL převzaté z rozhodnutí o závazném posouzení nejsou skutkově ničím podložené a nadto neodpovídají právní úpravě a související judikatuře Soudního dvora Evropské unie (zejména rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království*). Uvedený rozsudek krajský soud podle stěžovatele

nesprávně interpretuje. Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že správní orgány měly zkoumat to, jaký konkrétní surový řepkový olej byl předmětem dodávek. Podle stěžovatele bylo podstatné, zda nakupovaný surový řepkový olej (i kdyby spadal pod kód kombinované nomenklatury pro technický olej) současně naplňuje i chemické a fyzikální požadavky pro potravinářské použití. Je totiž vždy nutné posoudit, zda surový řepkový olej může být použit pro výrobu potravin. Pokud tomu tak je, uplatní se u něj snížená sazba daně, neboť takový olej je obvykle používán pro potravinářské účely (obvyklost využití řepkového oleje pro potravinářské účely ostatně zákonodárce jednoznačně deklaroval tím, že jej zařadil do příslušného kódu celní nomenklatury). Za předpokladu, že surový řepkový olej pak naopak nesplňuje požadavky kladené na potraviny, uplatní se základní sazba daně. Taková situace je ovšem výjimkou, kterou musí prokázat daňový subjekt, tj. společnost HEEL. V projednávané věci správce daně nezpochybnitelně vydáním výzvy k prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu v základní sazbě přenesl důkazní břemeno na společnost HEEL. Důkazní břemeno však nespočívalo v prokázání toho, že společnost HEEL nakoupila surový řepkový olej pro technické účely, nýbrž toho, že nakoupila surový řepkový olej, který se svými kvalitativními vlastnostmi odlišuje od oleje využitého pro potravinářství. To společnost HEEL neprokázala. Stěžovatel dále namítl, že jelikož společnost HEEL prokazatelně disponovala daňovými doklady se sníženou sazbou DPH, byl její postup spočívající v nárokování základní sazby daně v rozporu s § 73 odst. 6 zákona o DPH. Podle stěžovatele dále krajský soud opomenul poznámku č. 1 ke kapitole 15 celního sazebníku, která má v konečném důsledku vliv na právní posouzení předmětné obchodní transakce. Konečně pak stěžovatel rozporuje závěr soudu, že veškerý olej spadající pod kód kombinované nomenklatury 1514 není možné označit za nesplňující podmínku obvyklosti potravinářského využití

[17] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[18] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že rozsudek krajského soudu považuje za správný. Ztotožňuje se s právním názorem krajského soudu, že v daňovém řízení se společností HEEL se nelze bez dalšího dovolávat (a to ani s ohledem na zásadu neutrality DPH ani na zásadu legitimního očekávání) obsahu závazného posouzení vydaného jiným správcem daně pro jiný daňový subjekt – společnost BLACKDZAAR. Žalobkyně je ve shodě s krajským soudem i v tom, že orgány finanční správy se měly zabývat charakteristikou a objektivními vlastnostmi konkrétního zdanitelného plnění – surového řepkového oleje dodaného společností BLACKDZAAR společnosti HEEL. To však neučinily, pouze převzaly závěry GFŘ uvedené v rozhodnutí o závazném posouzení vydaném na žádost společnosti BLACKDZAAR a tyto bez dalšího použily při stanovení daně (doměření), přitom z průběhu předchozího daňového řízení nijak nevyplynulo, že by Generální finanční ředitelství údaje tvrzené společností BLACKDZAAR jakkoli ověřovalo. Za správné pak žalobkyně považuje i závěry krajského soudu stran určení výše sazby DPH. Společnost HEEL odebírala od společnosti BLACKDZAAR surový olej technický (sazební zařazení dle Kombinované nomenklatury č. 1514 11 10). Tuto skutečnost potvrzují mnohé doklady, které žalobkyně v daňovém řízení předložila orgánům finanční správy. Závěrem vyjádření pak žalobkyně poukázala na to, že společnost

BLACKDZAAR ve své žádosti o závazné posouzení podané GFŘ rovněž uvedla, že surový řepkový olej je v České republice užíván převážně pro potravinářské účely. Toto tvrzení však již tehdy neodpovídalo skutečnosti. Vzhledem ke stoupajícímu využití řepkového oleje při výrobě biopaliv je nyní jeho využití v potravinářském průmyslu jednoznačně v menšině a zcela převládá jeho užití pro technické účely (v doplnění vyjádření pak žalobkyně uvedené dovozovala také z novinového článku ze dne 3. 5. 2018). Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Stěžovatel primárně nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí o závazném posouzení vydané Generálním finančním ředitelstvím nebylo závazné ve vztahu ke společnosti HEEL. Nejvyšší správní soud s ohledem na znění právní úpravy a k ní se vztahující judikatury stěžovateli nepřisvědčil a ztotožnil se s krajským soudem.

[22] Podle § 47a zákona o DPH: *Kterákoliv 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 (dále jen "závazné posouzení").*

[23] Podle § 132 odst. 1 daňového řádu: *Správce daně vydá daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon*.

[24] Podle § 133 odst. 1 daňového řádu: *Rozhodnutí o závazném posouzení je 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.*

[25] Podle § 133 odst. 5 daňového řádu: *Prokáže-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*.

[26] Z citované právní úpravy tudíž plyne, 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 jeho vydání. Není tedy závazné pro jiné správce daně ani pro jiné daňové subjekty. Rozhodnutí o závazném posouzení neváže dokonce ani daňový subjekt, který o něj požádal – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011 - 77, č. 2454/2012 Sb. NSS.

[27] Nutno dodat, že rozhodnutí o závazném posouzení není bezpodmínečně závazné ani pro správce daně, který rozhoduje o stanovení daňové povinnosti, jíž se závazné posouzení týká. Podle § 133 odst. 5 daňového řádu totiž v případech, kdy se při stanovení daně prokáže, že podmínky, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze uvedené rozhodnutí o závazném posouzení při stanovení daně použít. Uvedené pravidlo plně koresponduje s povahou závazného posouzení jako právního institutu. Rozhodne-li totiž příslušný orgán finanční správy o závazném posouzení, dává tím ve své podstatě „pouze" najevo, že pokud skutečnosti obsažené v žádosti o závazné posouzení odpovídají realitě, bude daň stanovena způsobem naznačeným v rozhodnutí o závazném posouzení (srov. důvodovou zprávu k daňovému řádu). Rozhodnutí o závazném posouzení tudíž z povahy věci vždy vychází *a priori* pouze z údajů uvedených žadatelem o jeho vydání (správce daně rozhodující o závazném posouzení nemusí tedy v každém případě zjišťovat vlastní iniciativou veškeré rozhodné skutkové okolnosti, jak tvrdí stěžovatel).

[28] V této souvislosti ostatně zdejší soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011 - 77, č. 2454/2012 Sb. NSS, vyslovil, že „[s]*myslem zavedení institutu závazného posouzení (též tzv. editační povinnost) bylo poskytnout daňovému subjektu právní jistotu v řízení před správcem daně v těch případech, kdy daňovému subjektu vzniknou pochybnosti o správné interpretaci platné právní úpravy v příslušném daňovém zákonu. Jeho prostřednictvím získá daňový subjekt informaci o tom, jakým způsobem by posoudil nastalou daňovou situaci správce daně. Pokud bude daňový subjekt postupovat v souladu s rozhodnutím o závazném posouzení, vyhne se potížím se správcem daně v eventuálním následném řízení. Vydáním rozhodnutí dle § 34b zákona o správě daní a poplatků správce daně daňovému subjektu žádná práva ani povinnosti neukládá, taktéž ničeho nemění na jeho dosud existujících právech a povinnostech, pouze stanoveným postupem právně posuzuje daňovým subjektem deklarovanou daňovou situaci (finanční operaci) a vymezuje daňové důsledky z tohoto posouzení pro daňový subjekt vyplývající*."

[29] V projednávané věci přitom bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno na žádost společnosti BLACKDZAAR a pro účely daňového řízení s touto společností. Rozhodnutí o závazném posouzení nadto bez dalšího přebírá skutečnosti tvrzené společností BLACKDZAAR. V daňovém řízení se společností HEEL nicméně zcela jistě nelze vycházet pouze z tvrzení jejího dodavatele. Nelze proto jinak, než dospět ve shodě s krajským soudem k závěru, že správce daně ani stěžovatel neměli v rámci daňového řízení se společností HEEL bezvýhradně následovat text závazného posouzení vydaného Generálním finančním ředitelstvím.

[30] Ani stěžovatelem akcentované zásady (zásada neutrality, legitimního očekávání atp.) nemohou na výše uvedeném nic změnit. Ostatně stěžovatel v kasační stížnosti neobjasnil, zda v daňovém řízení vedeném se společností BLACKDZAAR bylo závazné posouzení skutečně aplikováno, či nikoliv. I kdyby tomu tak však bylo, nebylo by možné případnou rozdílnost daňové sazby na obou stranách transakce narovnávat tím, že společnosti HEEL bude nutně a bez ohledu na jakékoliv další skutečnosti a bez zjišťování rozhodných okolností (k tomu viz dále) s odkazem na zásadu legitimního očekávání uznána pouze shodná sazba jako společnosti BLACKDZAAR. Zdejší soud již v rozsudku ze dne

16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233, vyslovil, „*že pokud správní orgán zamýšlí rozhodnout v obdobném či shodném případě jiným způsobem, může tak učinit pouze, jak stanoví § 2 odst. 4 správního řádu, pokud je to důvodné. Zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Zásada legitimního očekávání je omezena zejm. zásadou legality (§ 2 odst. 1 a 2 správního řádu) či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem (§ 2 odst. 4 správního řádu). Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, by mohl být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy.*“ (shodně viz rozsudky ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Ads 76/2015 - 80, či ze dne 10. 5. 2016, č. j. 8 As 86/2015 - 70).

[31] Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu jeho závěr, že úvahy orgánů finanční správy v rámci daňového řízení se společností HEEL převzaté z rozhodnutí o závazném posouzení jsou nepodložené a nadto neodpovídají právní úpravě a související judikatuře Soudního dvora Evropské unie (zejména rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království*). Ani tyto námitky nejsou důvodné.

[32] Správní orgány vyšly ze závazného posouzení, ve kterém se uvádí, že pokud má dodávaný řepkový olej chemické a fyzikální vlastnosti pro využití v potravinářství 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 zohledňovat konkrétní účel, k němuž je komodita použita.

[33] Mezi stranami není sporné, že právní základ případu představuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a její promítnutí do českého zákona o DPH.

[34] Podle čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH: *Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.*

[35] Podle čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH: *Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.*

[36] Podle čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH: *Členské státy mohou při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu*.

[37] Podle přílohy III směrnice o DPH mezi zboží, jehož dodání může být předmětem snížené sazby dle čl. 98, patří: *Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin*.

[38] Účelem snížené sazby DPH dle uvedeného ustanovení je zjednodušeně řečeno zlevnění potravin a komodit využívaných pro přípravu potravin. Slovy Soudního dvora Evropské unie (SDEU): „*Potraviny, uvedené na začátku přílohy III dokonce před „rozvodem*

vody" a „farmaceutickými výrobky", patří mezi základní zboží. Zákonodárce Unie tím, že umožnil uplatnit na potraviny sníženou sazbu DPH namísto sazby základní, usiloval o zlevnění těchto potravin, a tedy jejich lepší dostupnost pro konečného spotřebitele, který v konečném důsledku nese DPH (viz zejména rozsudky ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 22, jakož i ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 30). 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." (rozsudek ze dne 3. 3. 2011, C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království*).

[39] Česká právní úprava pak pro aplikaci snížené sazby DPH využila kombinovanou nomenklaturu, jak jí umožňuje výše citovaný článek 98 odst. 3 směrnice o DPH, a až na drobné rozdíly v zásadě převzala unijní úpravu týkající se popsaného institutu snížené sazby DPH.

[40] Podle § 47 odst. 3 zákona o DPH, který podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, transponuje výše uvedený čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH, platí: *U zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 1, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně.*

[41] Příloha 1 zákona o DPH pak jednotlivé kategorie zboží podléhajícího snížené sazbě definovala jednak pomocí slovního popisu, a jednak pomocí kombinované nomenklatury, tj. číselného kódu harmonizovaného systému uvedeného v celním sazebníku ve znění platném k 1. lednu 2007 [příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku]. Dle textu přílohy 1 pak snížené sazbě daně podléhalo zboží, které odpovídalo současně číselnému kódu kombinované nomenklatury a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy. Jednou z komodit podléhajících snížené sazbě podle přílohy 1 k zákonu o DPH přitom bylo zboží spadající pod kódy kombinované nomenklatury 07 až 32 a současně odpovídající následujícímu slovnímu popisu: *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.*

[42] Z uvedeného tedy plyne, že snížené sazbě DPH mohly v rozhodné době v ČR podléhat 1) potraviny a krmiva pro zvířata, 2) živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin a 3) výrobky obvykle určené (používané) jako doplněk nebo náhražka potravin. Současně pak musely spadat pod některou z položek kombinované nomenklatury výslovně uvedenou v příloze 1 k zákonu u DPH.

[43] Nutno ovšem dodat, že i pokud by komodita nebyla obvykle určená k využití k přípravě potravin, nebyla možnost jejího zatřídění pod sníženou sazbu vyloučena. Uvedené plyne z judikatury SDEU, na kterou výstižně poukázal krajský soud.

[44] V rozsudku ze dne 3. 3. 2011 ve věci C-41/09, *Evropská komise proti Nizozemskému království*, se Soudní dvůr na příkladu koní zabýval situací aplikace snížené sazby DPH na zboží, které není obvykle určené k přípravě potravin. Uvedl, že za účelem dosažení cíle

spočívajícího ve snížení konečné ceny potravin „*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.*"

[45] Na uvedenou myšlenku navázal SDEU v rozsudku ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-360/11, kde mj. uvedl, že: „*Evropská komise proti Španělskému království*: „*V tomto ohledu postačí připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, 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 (viz obdobně výše uvedený rozsudek Komise v. Nizozemsko, bod 65*)."

[46] Mezi stranami není sporné, že předmětem dodávek byl surový řepkový olej, který spadal podle celního sazebníku pro rok 2007 pod kód kombinované nomenklatury 1514, tedy pod skupinu zboží se sníženou sazbou. Slovní popis uvedený k danému kódu kombinované nomenklatury v příloze 1 k zákonu o DPH, který bylo taktéž nutno naplnit, přitom byl (jak již bylo uvedeno výše) následující: *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.*

[47] 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 (*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*). 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.

[48] Ze správního spisu nicméně plyne, že v rámci daňového řízení nebylo výše uvedené postaveno najisto. Orgány finanční správy totiž namísto potřebných skutkových zjištění a jejich právního posouzení postavily svá rozhodnutí v zásadě pouze na závěrech rozhodnutí o závazném posouzení a na skutečnostech sdělených pro účely závazného posouzení společností BLACKDZAAR, které jsou však pro účely řízení se společností HEEL nedostatečné (viz výše).

[49] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu rovněž v tom, že závěry převzaté ze závazného posouzení do rozhodnutí správce daně a stěžovatele jsou i nesprávné. 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).

[50] Příkladem budiž výše uvedený rozsudek SDEU týkající se koní. Tito jsou zcela jistě svými vlastnostmi způsobilí k potravinářskému využití, nicméně takovéto využití není v jejich případě (v podmínkách České republiky) jistě obvyklé. Přijmout pak nelze ani tvrzení stěžovatele, že obvyklost využití řepkového oleje pro potravinářské účely zákonodárce jednoznačně deklaroval tím, že jej zařadil do příslušného kódu celní nomenklatury. Jak již bylo výše uvedeno, aby zboží mohlo podléhat snížené sazbě DPH, nepostačí, aby spadalo pod příslušný kód nomenklatury, nýbrž musí rovněž odpovídat slovnímu popisu týkajícímu se daného kódu (součástí tohoto popisu je právě mj. i obvyklost užití pro potravinářské účely). Nepostačí tudíž, že zboží lze podřadit pod zákonodárcem zvolené kódy kombinované nomenklatury.

[51] 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.

[52] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že krajský soud aplikovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie nesprávně vyložil. Z citovaných rozhodnutí SDEU i podle názoru zdejšího soudu zcela jednoznačně plyne, že jestliže komodita není obvykle použita při přípravě potravin, lze u ní aplikovat sníženou sazbu daně pouze, pokud byla k takovému účelu určena svým kupujícím. To ovšem samozřejmě neznamená, že by se měla daňová sazba stát nejistou ve všech případech, jak tvrdí stěžovatel. Bude-li zboží obvykle určeno k potravinářskému využití, bude se u něj zásadně uplatňovat snížená sazba. Naopak, nebude-li zboží určeno k takovému využití, bude se v zásadě uplatňovat základní sazba. Ve výjimečných případech však za účelem zachování hlavního smyslu uvedené právní úpravy (snížení ceny potravin pro konečného spotřebitele) bude moci dojít

k prolomení uvedeného pravidla. Půjde tedy skutečně (jak ostatně uvádí i sám stěžovatel) o výjimku z pravidla, v rámci které bude nutné zohlednit úmysl kupujícího (viz výše citovanou judikaturu SDEU).

[53] Pokud ovšem stěžovatel (bez odkazu na jakoukoli právní úpravu) tvrdí, že uvedenou výjimku by měl ze skutkového hlediska bez dalšího prokazovat daňový subjekt, nelze se s jeho tvrzením ztotožnit. Nejvyšší správní soud nevidí důvod se v projednávané věci odchylovat od základního rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení, které je, jak zdejší soud setrvale judikuje, založeno na přenášení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně, kdy správce daně v zásadě prokazuje existenci vážných a důvodných pochybností o podkladech předložených daňovým subjektem a daňový subjekt tyto pochybnosti vyvrací (viz např. rozsudky ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[54] Ze správního spisu v této souvislosti plyne, že společnost HEEL správci daně a následně stěžovateli v rámci odvolacího řízení předložila řadu dokumentů, kterými se snažila prokázat okolnosti rozhodné pro posuzovanou věc (daňové doklady, kupní smlouvy a jejich dodatky, reklamace, odborné texty týkající se obvyklosti využití řepkového oleje, e-mailovou komunikaci týkající se obchodů s předmětným olejem, certifikáty ISCC). Orgány finanční správy pak k prokázání svých pochybností učinily (a to až v rámci odvolacího řízení) jediný krok spočívající ve vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 1. 2018, č. j. 526521/15/2103-60561-204677. V této však neuvedly pochybnosti, které by měly relevanci k projednávané věci, nýbrž opět zopakovaly (neúplné a nesprávné) skutečnosti plynoucí z rozhodnutí o závazném posouzení, tj. že se jednalo o olej v potravinářské kvalitě, a že je nerozhodné, k jakému účelu byl olej společností HEEL použit.

[55] Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že orgány finanční správy unesly svoji část důkazního břemene a společnost HEEL nikoliv. Naopak je nutné aprobovat závěr krajského soudu, že v dalším řízení bude na stěžovateli, aby (za účelem unesení jeho části důkazního břemene) důvodně a dostatečně zpochybnil tvrzení a související důkazní prostředky společnosti HEEL ohledně nutnosti aplikace základní sazby DPH. Za tímto účelem bude nutno se zabývat zejména výše naznačenými skutkovými a právními otázkami týkajícími se daňové sazby daně z přidané hodnoty. Nutno pak dodat, že naprostou absenci jakýchkoli relevantních zjištění ohledně sazby DPH u daného oleje ve správních rozhodnutích není možné zhojit argumentací obsaženou v kasační stížnosti (např. odkazy stěžovatele na nařízení Komise č. 2454/93, na vyhlášku č. 397/2016 Sb., či nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 178/2002).

[56] Ani další kasační námitky nevyvolávají nezákonnost rozsudku krajského soudu. Odkaz stěžovatele na § 73 odst. 6 zákona o DPH, který váže výši odpočtu v některých případech na jeho výši uvedenou na daňovém dokladu, není případný, neboť v projednávané věci společnost HEEL opravné daňové doklady obsahující pouze sníženou sazbu daně odmítla převzít a naopak nadále setrvala na správnosti dokladů obsahujících základní sazbu daně. Přístupem stěžovatele by nadto každá ze stran transakce musela vždy plně respektovat sazbu daně, kterou by požadoval její obchodní partner (ač by tato

neodpovídala skutkové situaci ani právní úpravě). Jako irelevantní pak kasační soud hodnotí i tvrzení stěžovatele, že krajský soud opomněl poznámku č. 1 ke kapitole 15 celního sazebníku. Stěžovatel totiž zaprvé neuvedl, o kterou konkrétní poznámku č. 1 by se mělo jednat (celní sazebník jich obsahuje více), a nadto ani neosvětlil, jaký význam by daná poznámka měla mít na věcné hodnocení sporu. Význam pro věc pak nemá ani argumentace stěžovatele ohledně toho, že veškerý olej spadající pod kód kombinované nomenklatury 1514 není možné označit za nesplňující podmínku obvyklosti potravinářského využití, neboť krajský soud k takovému závěru v rozsudku nedospěl.

[57] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutí krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jeho rozhodnutí zrušit.

[58] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že co se týče určení účastníků řízení v předmětné věci, ve které žalobu podala insolvenční správkyně daňového subjektu, postupoval při plné vědomosti usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, ve shodě s rozsudkem druhého senátu tohoto soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60, který se týkal shodných účastníků řízení (avšak jiné právní otázky).

[59] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[60] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalovaný) nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla ve věci úspěšná (kasační stížnost proti rozsudku, kterým bylo vyhověno její žalobě, byla zamítnuta), má proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně, která byla zastoupena advokátem, podala ke kasační stížnosti vyjádření. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že žalovaný je povinen uhradit žalobkyni k rukám jejího advokáta částku 4 114 Kč, která se sestává z odměny advokáta v částce 3 100 Kč (písemné podání ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, z náhrady hotových výdajů v částce 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky a z částky 714 Kč představující související daň z přidané hodnoty, tedy celkem 4 114 Kč.

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

V Brně dne 18. září 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu