



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **M. V.**, zast. JUDr. Vlastimilem Rampulou, advokátem, se sídlem Karlovo náměstí 671/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2015, č. j. 24882/15/5300-22443-711917, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2016, č. j. 52 Af 43/2015 - 90,

**t a k t o :**

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2016, č. j. 52 Af 43/2015 - 90, **se zrušuje**.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2015, č. j. 24882/15/5300-22443-711917, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady soudního řízení ve výši 39.161 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, JUDr. Vlastimila Rampuly, advokáta.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 5. 3. 2015, č. j. 286271/15/2801-50521-605546, vyměřil Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) podle § 147, § 139 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), žalobci daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2014, neboť žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od této daně podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Nedoložil totiž, že by bylo jím vyvážené zboží propuštěno do jednoho z celních režimů. Žalovaný výše označeným rozhodnutím (dále také jen „napadené rozhodnutí“) změnil (snížil) výši vyměřené daně, neboť správce daně při jejím vyměření vyšel z nesprávné výše základu daně. V ostatním platební výměr potvrdil.

## II.

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl. Ztotožnil se s právním názorem žalovaného vyjádřeným v napadeném rozhodnutí a též s názorem správce daně. Nesouhlasil se žalobcem, že by podmínka propuštění zboží do vybraného celního režimu byla nepřiměřená a nesouhlasil ani s tím, že by žalobce jakkoliv diskriminovala. Konstatoval, že podmínka propuštění zboží do některého z celních režimů byla do právního řádu České republiky zakotvena s ohledem na zamezení daňových úniků a že žalobce neprokázal, že by marně vynaložil veškeré úsilí, které od něj mohlo být rozumně požadováno, aby bylo dotčené zboží do celního režimu vývozu propuštěno. Krajský soud též připomenul, že žalobce je podnikatel, který je povinen znát právní úpravu a postupovat s péčí řádného hospodáře.

## III.

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jíž brojil proti napadenému rozsudku, opřel o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhl zrušit napadený rozsudek, napadené rozhodnutí, jakož i platební výměr správce daně.

[4] Stěžovatel namítal, že stěžejním pro splnění podmínek § 66 zákona o dani z přidané hodnoty je, že zboží vystoupilo z území Evropské unie, tedy že zboží bylo dodáno do třetí země [podle § 3 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty]; dle zákona je takovou skutečnost nutné prokázat potvrzením celního úřadu, nebo jinými důkazními prostředky. Nesouhlasil s krajským soudem v tom, že by tyto podmínky sloužily pouze pro vývoz zboží osobní povahy a že by se na podnikatele vztahovala jiná pravidla. Stěžovatel nesdílel názor krajského soudu, podle něhož neměl nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty ani v případě, pokud pouze prokázal vystoupení zboží z území Evropské unie a pokud zboží nebylo propuštěno do jednoho z celních režimů uvedených v odstavci 1 citovaného ustanovení; odkázal přitom na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 19. 12. 2013 ve věci C-563/12 BDV Hungary Trading Kft. Z něj dovodil, že samotná podmínka uvedení do jednoho z daných celních režimů jde nad rámec toho, co mohou členské státy v souladu s čl. 131 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28 listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „směrnice“) požadovat.

[5] Stěžovatel považoval za formalistický závěr krajského soudu, podle kterého má být jako podnikatel znalý v daňových předpisech; zdůraznil, že se daňové právo (více než kterékoliv jiné odvětví práva) setkává s problémem nepřehlednosti a nejasnosti právních norem. Dovolával se též ústavní ochrany legitimního očekávání.

[6] Podle stěžovatele krajský soud nevypořádal dostatečně ani námitku vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, které na jedné straně nezpochybnilo, že zboží bylo dodáno do třetích zemí a na straně druhé z něj byl patrný souhlas se závěrem správce daně, podle kterého zboží bylo dodáno v tuzemsku.

## IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu a setrval na svém názoru, že v daném případě nedošlo ke kumulativnímu splnění všech podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při vývozu zboží dle ustanovení § 63 a § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

## V.

[8] Stěžovatel kasační stížnost doplnil rozvedením své stížnostní argumentace. Odkázal na čl. 158 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie a také na čl. 141 odst. 4 prováděcího nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, podle nichž se „zboží v poštovních zásilkách, jež hodnota nepřevyšuje 1.000 EUR a jež nepodléhá vývoznímu dlu, považuje za navržené k vývozu jeho výstupem z celního území Unie“. Jinými slovy měl za to, že požadavek na propuštění zboží do celního režimu vývoz lze učinit i tzv. úkonem, jímž se v případě uvedených zásilek rozumí samotný výstup zboží v poštovní zásilce z území Evropské unie. Veškeré podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty tak stěžovatel splnil. Setrval tudíž na podané kasační stížnosti.

## VI.

[9] Nejvyšší správní soud ve skutkově a právně obdobné věci týkající se týchž účastníků, pouze jiného zdaňovacího období, vedené pod sp. zn. 8 Afs 252/2016 položil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) dvě předběžné otázky týkající se podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží. Jejich zodpovězení bylo rozhodující též pro posouzení sporné otázky nastolené v nyní projednávané věci, proto kasační soud toto řízení o kasační stížnosti přerušil.

[10] Rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, ve věci C-275/18 (dále také jen „rozsudek Soudního dvora“), Soudní dvůr o položených předběžných otázkách rozhodl. Tím pomínil důvod pro přerušování řízení (§ 48 odst. 6 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se v řízení o kasační stížnosti stěžovatele pokračuje (výrok I.).

## VII.

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

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jak již shora uvedeno, skutkově a právně obdobnou věc týkající se týchž účastníků již kasační soud posuzoval a rozhodl o ní rozsudkem ze dne 25. 6. 2019, č. j. 8 Afs 252/2016 - 95. V nyní projednávané věci nemá důvod se od závěrů v odkazovaném rozsudku uvedených odchýlit.

[14] Mezi stranami není sporu o tom, že stěžovatel v roce 2014 dodával zboží, drobné militarie v množství 400 až 500 kusů měsíčně za cenu 100 až 400 Kč za kus, prostřednictvím poštovních služeb do třetích zemí mimo Evropskou unii. Stěžovatel měl za to, že jinými důkazními prostředky ve smyslu ustanovení § 66 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 31. 12. 2015) prokázal, že zboží fakticky opustilo Evropskou unii; k naplnění podmínek pro osvobození od DPH tak podle něj došlo. Správní orgány ani krajský soud však s tímto právním závěrem stěžovatele nesouhlasily.

[15] Shora uvedená argumentace stěžovatele směřuje k tomu, že k prokázání vývozu zboží pro účely splnění podmínek osvobození od DPH není nutné, aby bylo zboží propuštěno do jednoho z celních režimů (zde celního režimu vývozu) a aby to prokázal příslušným dokladem potvrzeným celním úřadem. Měl za to, že vývoz zboží postačí prokázat též jinými důkazními

prostředky, prostřednictvím kterých bude možné doložit faktický vývoz zboží mimo území členských států Evropské unie. Podle stěžovatele by mělo postačovat předložení dokladů vydaných poskytovatelem poštovních služeb, který uvedené zboží do třetích zemí dopravoval. Prokázání výstupu zboží, jak bylo požadováno správními orgány a jak plyne z § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, není podle stěžovatele v souladu s požadavky vyplývajícími z čl. 131 směrnice. Požadavky na osvobození od daně plynoucí z § 66 zákona o dani z přidané hodnoty považoval stěžovatel v této souvislosti za nepřiměřené požadavkům plynoucím z unijní právní úpravy. V této souvislosti poukázal na již zmiňovaný rozsudek Soudního dvora ve věci sp. zn. C-563/12 BDV Hungary Trading Kft., který se posuzováním přiměřenosti vnitrostátní právní úpravy v souvislosti s čl. 131 směrnice zabýval.

[16] Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 8 Afs 252/2016 položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

*„1) Je přípustné podmínit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží [čl. 146 směrnice Rady 2006/112/Es ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“)] tím, že zboží bude nejprve propuštěno do určitého celního režimu (§ 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)?*

*2) Je taková vnitrostátní úprava dostatečně ospravedlnitelná jakožto podmínka ke zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (čl. 131 Směrnice)?“*

[17] Soudní dvůr ve svém rozsudku (viz odst. [10]) k položeným předběžným otázkám konstatoval, že ačkoliv kvalifikace určitého plnění jako dodání za účelem vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice nemůže záviset na propuštění předmětného zboží do celního režimu vývozu s tím, že jeho nepropuštění by znamenalo pro osobu povinnou k dani ztrátu nároku na osvobození od daně při vývozu, přísluší přesto členským státům stanovit podmínky, za kterých osvobodí od daně vývozní operace za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození stanovených směrnicí. Při výkonu svých pravomocí však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního řádu, mezi něž patří zejména zásada proporcionality. Soudní dvůr pak uvedl, že vnitrostátní opatření jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění správného výběru daně, pokud v podstatě podmiňuje nárok na osvobození od DPH dodržením formálních povinností, aniž by zohlednilo věcné požadavky, a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto požadavky byly splněny.

[18] Soudní dvůr konstatoval, že „[A]ková podmínka, jakou stanoví § 66 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., která brání osvobození od DPH u dodání zboží, jež nebylo propuštěno do celního režimu vývozu, ačkoliv je nesporné, že toto zboží bylo skutečně vyvezeno v souladu s kritérii připomenutými v bodě 24 tohoto rozsudku, a že tudíž toto dodání svými objektivními charakteristikami splňuje podmínky pro osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, není v souladu se zásadou proporcionality.

*Uložit takovou podmínku by se totiž rovnalo podmínění nároku na osvobození od daně dodržením formálních povinností ve smyslu uvedeném v bodě 29 tohoto rozsudku, aniž by byla zkoumána otázka, zda byly či nebyly věcné požadavky stanovené unijním právem skutečně splněny. Pouhá okolnost, že vývozce nezajistil propuštění předmětného zboží do celního režimu vývozu, neznamená, že ke takovému vývozu skutečně nedošlo“.*

[19] Z citovaného rozsudku dále plyne, že existují pouze dva případy, v nichž může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty. V prvním případě se zásady daňové neutrality nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému daně z přidané hodnoty. V projednávané věci však nic nenasvědčovalo

pokračování

tomu, že by odmítnutí osvobození od daně dotčené v řízení bylo založeno na existenci takového podvodu.

[20] V případě druhém může porušení formálního požadavku vést k odmítnutí osvobození od daně z přidané hodnoty tehdy, pokud má toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků. Podle Soudního dvora však nebylo v řízení tvrzeno, že by nepropuštění předmětného zboží do celního režimu vývozu vedlo k nemožnosti prokázat, že věcné požadavky (v dané věci fakt, že zboží skutečně opustilo území Evropské unie) byly splněny.

[21] Soudní dvůr tedy uzavřel, že nesplnění formálního požadavku propuštění zboží určeného k vývozu do celního režimu vývozu nemůže vést k tomu, že vývozce ztratí nárok na osvobození od daně při vývozu, pokud bylo prokázáno, že předmětné zboží skutečně opustilo území Evropské unie.

[22] Nejvyšší správní soud pro shora uvedené konstatuje, že správce daně pochybil, pokud stěžovateli vyměřil daň z přidané hodnoty pro nesplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Citované články směrnice je třeba přímo aplikovat na základě principu přednosti unijního práva, a to namísto vnitrostátní právní úpravy. V souladu s principem přednosti unijního práva činí ustanovení zřizovacích smluv a přímo použitelné unijní akty ve svých vztazích s vnitrostátním právem členských států pouhým svým vstupem v platnost bez dalšího nepoužitelným jakékoliv ustanovení vnitrostátního práva, které je s nimi v rozporu. Je také povinností vnitrostátního soudu, který má v rámci své pravomoci aplikovat unijní právo, zajistit plný účinek unijních norem tím, že dle potřeby upustí od aplikace odporujícího ustanovení vnitrostátního předpisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, č. j. 2 Afs 100/2016 - 29).

[23] Jak plyne z výše uvedeného závěru Soudního dvora, nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží nelze v projednávané věci podmínit propuštěním do příslušného celního režimu, ale bude postačovat, pokud stěžovatel jinými důkazními prostředky prokáže (resp. prokázal), že uvedené zboží skutečně dodával do třetích zemí mimo Evropskou unii. Uplatní se tedy požadavky plynoucí z unijního práva, které stěžovatel naplnil. Jak totiž plyne z napadeného rozhodnutí, žalovaný skutečnost, že stěžovatel vyvezl zboží do třetích zemí mimo území Evropské unie nezpochybňoval, resp. měl za prokázané. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze pro nesplnění formálních zákonných požadavků plynoucích z vnitrostátní právní úpravy nemůže být proto stěžovateli upřen.

## VIII.

[24] Pro uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož i napadené rozhodnutí žalovaného trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou ho bylo možno zrušit již v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) téhož zákona vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[25] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[26] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se Nejvyšší správní soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl stěžovatel ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jeho

případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)].

[27] Zástupce stěžovatele učinil celkem 6 úkonů právní pomoci podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, v sepisu žaloby, repliky k vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 29. 6. 2016, doplnění blanketní kasační stížnosti ze dne 10. 1. 2017 a druhého doplnění kasační stížnosti ze dne 2. 2. 2018 a účasti zástupce při jednání krajského soudu dne 19. 10. 2016 ve výši 6 x 3.100 Kč, dále dle § 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 1.550 Kč za sepis návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby a návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, tj. celkem na odměně za zastupování 6 x 3.100 Kč a 2 x 1.550 Kč. K tomu na paušální náhradě nákladů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) 8 x 300 Kč. Jelikož je advokátní kancelář, jejímž společníkem je JUDr. Vlastimil Rampula, plátcem daně z přidané hodnoty, odměna zástupce se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 24.100 Kč, tj. 5.061 Kč.

[28] Další náklady stěžovatele tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, 1.000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby, 5.000 Kč za kasační stížnost a 1.000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 39.161 Kč.

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

V Brně dne 18. července 2019

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu