



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Wellcrafted s.r.o.**, se sídlem Lipová 1744, Kadaň, zastoupen JUDr. Martinem Janákem, advokátem, se sídlem Sedláčkova 212/11, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2014, čj. 21613/14/5000-14307-711307, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 3. 2017, čj. 15 Af 69/2014-58,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 3. 2017, čj. 15 Af 69/2014-58, **se ruší.**
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2014, čj. 21613/14/5000-14307-711307, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů částku 28 570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 8. 2014 k odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Kadani (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 9. 2012, kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty a penále za zdaňovací období březen, květen, červen, srpen, září a listopad 2009 tak, že bylo změněno bankovní spojení pro účely uhrazení daně a v ostatním byly uvedené platební výměry ponechány beze změny.

[2] Žalobkyně v roce 2009 vyvážela zboží různého charakteru (např. repliky zbraní, historické kostýmy atd.) mimo území EU do třetích zemí. K přepravě zboží využívala služeb německé

zasílatelské společnosti General Logistics Systems Germany GmbH & Co. OHG. Následně byla u žalobkyně zahájena dne 12. 10. 2011 daňová kontrola, jejímž předmětem byla mimo jiné také kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2009. Správce daně žalobkyni po provedení daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty, neboť u předmětného zboží nedoložila, že vystoupilo z území EU, což je jedním ze základních předpokladů pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží, čímž měla žalobkyně porušit § 66 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Správce daně tedy prodej tohoto zboží považoval za prodej v tuzemsku.

[3] Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek vývozu zboží ve smyslu § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že při výstupu zboží mimo území EU bylo zboží propuštěno do příslušného celního režimu.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[5] Krajský soud konstatoval, že mezi účastníky nebylo sporné, že zboží opustilo území EU, což žalobkyně doložila potvrzeními od dopravce a přehledem plateb za zboží, z něhož vyplývalo uhrazení kupních cen převodem finančních prostředků ze země mimo EU. Sporná byla otázka, zda zboží dopravované mimo území EU bylo propuštěno do příslušného celního režimu. Krajský soud dovedl, že i v případě, v němž je připuštěno prokazování výstupu zboží z území EU jinými důkazy, se předpokládá existence dokladu o vývozu zboží dle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Stěžovatelka mimo jiné namítala, že splnila všechny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty, neboť tvrdila a doložila všechny předpoklady vývozu dle § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. K prokázání vývozu zboží do třetích zemí předložila doklad „*Ausfuhrbescheinigung*“ (dále jen „potvrzení o vývozu“), celní prohlášení učiněné v ústní formě a navrhla výslech svědka – zástupce společnosti General Logistics Systems Germany GmbH & Co. OHG.

[7] Stěžovatelka namítla, že krajský soud rozporně konstatoval, že dle daňového řádu není stanovena hierarchie důkazních prostředků, ale přesto dovedl, že zákon o dani z přidané hodnoty stanoví povinnost prokázat propuštění zboží do příslušného celního režimu konkrétním důkazem. Krajský soud rovněž vnitřně rozporně uvedl, že vývoz zboží musí být prokázán dokladem o vývozu zboží dle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty, ale na straně druhé připouští, že vývoz může být prokázán *dalšími* důkazními prostředky (správně *jinými* důkazními prostředky). Krajský soud rovněž nedůvodně činil rozdíl mezi *vývozem zboží* a *výstupem zboží*, přestože význam těchto pojmů je shodný. Krajský soud se v této souvislosti ani hlouběji nezamyslel nad provázaností jednotlivých ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

[8] Potvrzení o vývozu je podle stěžovatelky jiný důkazní prostředek, jímž lze prokázat vývoz zboží z EU v celním režimu vývozu. Tyto doklady byly přepravcem vždy vystaveny až po dodání zboží příjemci ve třetí zemi. Zákon o dani z přidané hodnoty přitom v § 66 odst. 1, 2 písm. a) a odst. 4 připouští použití i jiných důkazních prostředků pro prokázání, že zboží opustilo území EU na území třetí země a bylo propuštěno do celního režimu „vývoz“. Rovněž z jejího účetnictví (bankovních výpisů) je zřejmé, že úhrady za zboží byly provedeny ze třetích zemí. Stěžovatelka

pokračování

si zároveň opětovně od přepravce vyžádala celní potvrzení výstupu u případů vývozu doměřených správcem daně. I tyto důkazní prostředky představují jiné důkazní prostředky ve smyslu § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Právě veškerá uvedená potvrzení pověřeného dopravce podle německých právních předpisů byla v rámci daňové kontroly předložena a dokládají, že zboží opustilo území EU (konkrétně SRN).

[9] Stěžovatelka zdůraznila, že právní předpisy pro prokázání vývozu zboží jsou a musí být pro existenci zákazu diskriminace shodné pro plátce daně z přidané hodnoty registrovaného v SRN a pro plátce registrovaného v ČR. Žalovaný ani krajský soud si neověřili, že stěžovatelkou předložené doklady obsahují veškeré předepsané náležitosti podle německých právních předpisů a nedůvodně bylo přeneseno důkazní břemeno na stěžovatelku.

[10] Stěžovatelka tedy splňuje podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží (§ 66 zákona o dani z přidané hodnoty), byť to dokazuje dokladem vydaným jiným členským státem EU (§ 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty). Krajský soud však související důkazní návrh nesprávně odmítl *a priori* pro jeho zahraniční původ, protože dovedl, že stěžovatelka „*musí splnit požadavky právní úpravy platné právě v České republice a nelze odkazovat na odlišnou právní úpravu v jiném členském státě EU*“.

[11] Za nesprávné považuje stěžovatelka rovněž vypořádání žalobní námítky, která se vztahovala k protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2011. Krajský soud (stejně jako správce daně) matoucím způsobem, který zastírá účel daňového řízení a znemožňuje poskytnutí účinné součinnosti stěžovatelkou, konstatoval, že správce daně nevyzval stěžovatelku k předložení „*výslovně jednotného správního dokladu k jednotlivým vývozům, ale vyzval ji obecněji k prokázání vývozu daňovými doklady, kdy s ohledem na předmět kontroly, kdy jím byla otázka možnosti uplatnění osvobození vyvezeného zboží od daně z přidané hodnoty, je jednoznačné, že se jednalo o jednotné správní doklady prokazující propuštění vyváženého zboží do režimu vývozu*.“ Tento způsob vypořádání námítky považuje stěžovatelka za nepřipustný, neboť se ve své podstatě jedná o dodatečný výklad požadavku neurčité výzvy.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že i v řízení před krajským soudem navrhla, aby byl vyslechnut svědek - zástupce společnosti General Logistics Systems Germany GmbH & Co. Touto svědeckou výpovědí mohl být osvědčen postup platný v SRN při prokazování vývozu zboží a případně možnost ústního proclení. Krajský soud však jen odkázal na nedostatečné odůvodnění rozhodnutí správce daně.

[13] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud se řádně nevypořádal ani s její argumentací, která byla založena na aplikaci nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení“). Stěžovatelka rozvedla, že nařízení bylo implementováno do českého právního řádu (§ 1 zákona o dani z přidané hodnoty a § 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon). V čl. 226 písm. a) nařízení se výslovně uvádí, že vývozní celní prohlášení lze podat ústně, pokud se jedná o zboží neobchodní povahy, které je zasíláno soukromým osobám. Podle čl. 226 písm. b) nařízení pak lze vývozní celní prohlášení podat ústně také pro zboží obchodní povahy, jestliže celková hodnota jedné zásilky jednoho deklaranta nepřesahuje statistickou prahovou hodnotu stanovenou podle platných právních předpisů Společenství. Touto statistickou prahovou hodnotou byla v SRN v kontrolovaném období částka 1 000 euro. Vývozní celní prohlášení v ústní formě tak podle stěžovatelky opět není ničím jiným než jiným důkazním prostředkem dle § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

[14] Stěžovatelka v této souvislosti uvedla, že v posuzovaných případech ani jednou při vývozu nepřekročila hodnotu 1 000 euro, což bylo i prokázáno, přičemž se většinou jednalo

o zaslání zboží neobchodní povahy soukromým osobám. Stěžovatelka i německý přepravce postupovali v souladu s nařízením. Rovněž v období srpen 2013 se uskutečnil vývoz prostřednictvím přepravce, který u malých zásilek (co do váhy i ceny) provedl ústní vývozní prohlášení. Správce daně z předložených dokladů akceptoval, že podmínky pro osvobození tohoto zboží od daně z přidané hodnoty v rámci vývozu byly splněny. Pro jiné období se však správce daně nedůvodně od této své praxe odklonil a případ posoudil odlišně. Ústním celním prohlášením ve smyslu čl. 226 písm. b) nařízení byla splněna druhá podmínka osvobození od daně podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka je přesvědčena, že kumulativně splnila obě podmínky. Žalovaný a krajský soud jí však znemožnily prokázat výstup zboží prostřednictvím jiných důkazních prostředků.

[15] Závěrem stěžovatelka shrnula, že krajský soud se řádně nevypořádal s jejími námitkami, tvrzeními ani důkazními návrhy ohledně propuštění zboží do režimu vývozu a kasační stížností napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, neleželo na straně stěžovatelky, ale správce daně, který je neunesl, protože nezpochybnil pravost dokladu „*Ausfuhrbescheinigung*“ ani celního prohlášení v ústní formě.

[16] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že v odůvodnění napadeného rozsudku nespátřuje stěžovatelkou namítaný vnitřní rozpor. Krajský soud pouze postavil do kontrastu obecnou úpravu důkazních prostředků v daňovém řádu a zvláštní úpravu obsaženou v zákoně o dani z přidané hodnoty, který jako speciální zákon upravuje prokazování vývozu zboží konkrétně vymezenými důkazy.

[17] Žalovaný se plně ztotožnil se závěrem krajského soudu, že podle § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné splnění podmínky propuštění do daného celního režimu prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Jinými důkazními prostředky ve smyslu § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty lze pak prokazovat pouze skutečnost, že zboží fyzicky opustilo území EU. Žalovaný zdůraznil, že popsaná právní úprava je výsledkem implementace směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která v čl. 131 a násl. stanoví případy, ve kterých má dojít k osvobození od daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr Evropské unie v souvislosti s tím poukázal v rozsudku ze dne 13. 12. 2013, věc C-563/12, *BDV Hungary Trading Kft.*, bod 33) na to, že jedním z uznaných cílů směrnice je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím, přičemž tento cíl spočívající v předcházení daňovým únikům leckdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. V souladu s čl. 131 směrnice je v pravomoci členských států, aby tyto požadavky stanovily v rámci vnitrostátní právní úpravy. Je tedy jen logické, že zákon o dani z přidané hodnoty stanoví požadavek na prokázání podmínky propuštění zboží do daného celního režimu pouze prostřednictvím daňového dokladu dle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

[18] Žalovaný dále argumentoval, že rovněž v případě, že by NSS dospěl k opačnému závěru, tj. že jinými důkazními prostředky ve smyslu § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty lze prokazovat nejen splnění podmínky, že zboží opustilo území EU, ale i podmínky, že zboží bylo propuštěno do daného celního režimu, v meritu věci by se tímto závěrem nic nezměnilo, neboť stěžovatelka nepředložila žádný jiný důkazní prostředek, kterým by bylo prokázáno splnění obou podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu, tj. že zboží opustilo území EU a bylo propuštěno do daného celního režimu.

[19] Odkaz stěžovatelky na zahraniční právní úpravu není v projednávané věci relevantní, protože splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu je v této věci

pokračování

nutné posuzovat podle českých právních předpisů (zákona o dani z přidané hodnoty). Žalovaný se rovněž ztotožnil se závěrem krajského soudu ve vztahu k nedostatkům výzvy správce daně namítaným stěžovatelkou.

[20] Podle názoru žalovaného se krajský soud řádně vypořádal také s žalobní námitkou týkající se neprovedeného svědeckého výslechu navrhovaného stěžovatelkou. Tento výslech by byl nadbytečný, protože ústní potvrzení svědka o vývozu zboží nemůže nahradit potvrzení celního orgánu o propuštění zboží do celního režimu vývoz. Dále žalovaný poukázal na napadený rozsudek, v němž krajský soud nijak nezpochyboval skutečnost, že při splnění stanovených podmínek může být celní prohlášení podáno i ústně, ale zdůraznil, že důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že zboží bylo propuštěno do režimu vývoz, leželo na stěžovatelce, která je neunesla a nesplnila proto podmínky pro osvobození od daně podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty.

[21] Žalovaný dále odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Právní úprava v rozhodnou dobu dopadající na nyní projednávanou věc byla následující.

[24] Podle § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se vývozem zboží pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

[25] Podle § 66 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití.

[26] Podle § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je vývoz zboží plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 a 5. V případě, že výstup zboží z území Evropského společenství není potvrzen celním orgánem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky.

[27] Podle § 30 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je daňovým dokladem při vývozu zboží a) písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství, b) písemné rozhodnutí celního orgánu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

[28] NSS se v první řadě zabýval otázkou, za jakých podmínek lze vývoz zboží do třetí země osvobodit od daně z přidané hodnoty podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy i jednotlivými předpoklady vývozu zboží do třetích zemí. Zjistil přitom, že usnesením

ze dne 28. 3. 2018, čj. 8 Afs 252/2016-60, NSS předložil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) následující předběžnou otázku: „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 takováto vnitrostátní úprava dostatečně ospravedlnitelná článkem 131 Směrnice jakožto podmínka k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu?“

[29] NSS proto usnesením ze dne 4. 9. 2018, čj. 5 Afs 110/2017-49, řízení přerušil. Třetí senát Soudního dvora rozhodl o předložené předběžné otázce rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, C-275/18, ECLI:EU:C:2019:265, proto NSS usnesením ze dne 13. 8. 2019, čj. 5 Afs 110/2017-60, rozhodl o pokračování v řízení. Soudní dvůr rozhodl takto:

„Článek 146 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s článkem 131 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby ustanovení vnitrostátní právní úpravy podmiňovalo osvobození od daně z přidané hodnoty vztahující se na zboží určené k vývozu mimo Evropskou unii tím, že toto zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu, je-li prokázáno, že věcné podmínky pro osvobození od daně, a zejména podmínka, aby předmětné zboží skutečně opustilo území Unie, jsou splněny.“

[30] Soudní dvůr dovodil, že ačkoliv kvalifikace určitého plnění jako dodání za účelem vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice nemůže záviset na propuštění 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 směrnici. 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 daně z přidané hodnoty dodržením formálních povinností, aniž by zohlednilo věcné požadavky, a zejména aniž by se zabývalo otázkou, zda tyto požadavky byly splněny.

[31] Soudní dvůr konstatoval, že „[t]aková 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 k takovému vývozu skutečně nedošlo.“

[32] Z rozsudku Soudního dvora je rovněž zřejmé, 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 takového správní orgány nedovodily.

pokračování

[33] V druhém případě může porušení formálního požadavku vést k odmítnutí osvobození od daně z přidané hodnoty tehdy, pokud má toto porušení za následek nemožnost předložit spolehlivý důkaz o splnění věcných požadavků. Podle názoru NSS však zatím nelze v projednávané věci dovodit, že by nepropuštění zboží do celního režimu vývozu vedlo k nemožnosti prokázat, že věcné požadavky (v dané věci fakt, že zboží skutečně opustilo území EU) byly splněny.

[34] Soudní dvůr na základě výše uvedeného 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 zboží skutečně opustilo území EU.

[35] Dále NSS připomíná, že citované články směrnice je třeba přímo aplikovat na základě principu přednosti unijního práva, a to na úkor 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. k tomu také rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29).

[36] Nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží tedy nelze ani v nyní projednávané věci podmiňovat propuštěním do příslušného celního režimu, ale bude postačovat, pokud stěžovatelka jinými důkazními prostředky (např. též svědeckou výpovědí či listinnými důkazy) prokáže (resp. prokázala), že uvedené zboží skutečně dodávala do třetích zemí mimo EU. Uplatní se tedy požadavky plynoucí z unijního práva. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze pro nesplnění formálních zákonných požadavků plynoucích z vnitrostátní právní úpravy nemůže být proto stěžovatelce upřen.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] NSS proto s ohledem na výše uvedené konstatuje, že závěry správních orgánů a krajského soudu v projednávané věci nejsou správné. Vzhledem k tomu, že správní orgány i krajský soud vycházely primárně z (nesprávného) základního předpokladu, že i v případě, kdy zákon o dani z přidané hodnoty připouští dokazování výstupu zboží z území EU jinými důkazními prostředky, se stále předpokládá existence dokladu o vývozu zboží dle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty, nemohl NSS jinak než kasační stížnosti vyhovět a rozsudek krajského soudu zrušit. Jelikož i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného trpí podstatnou vadou, která má za následek jeho nezákonnost, pro kterou by ho bylo možné zrušit již v řízení před krajským soudem, NSS podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[38] Protože NSS zrušil rozsudek krajského soudu a současně s ním i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti i o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Ten náleží stěžovatelce, neboť NSS zrušil napadené rozhodnutí žalovaného.

[39] Stěžovatelce zejména přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky, které činí 3 000 Kč za řízení před krajským soudem a 5 000 Kč za řízení o kasační stížnosti, celkem tedy 8 000 Kč.

[40] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena daňovým poradcem Ing. Jaroslavem Mikešem, který poskytuje specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Náklady stěžovatelky za řízení o žalobě před krajským soudem tak spočívají v částce odpovídající odměně daňovému poradci za zastupování ve výši 3 x 3 100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast u jednání krajského soudu dne 22. 3. 2017 [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], a dále paušální náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy náklady vynaložené stěžovatelkou na její zastoupení v řízení před krajským soudem činí částku ve výši 10 200 Kč.

[41] Dále stěžovatelce přísluší vůči žalovanému náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti před NSS, v němž byla zastoupena JUDr. Martinem Janákem, advokátem, které spočívají v částce odpovídající odměně advokáta za zastupování ve výši 2 x 3 100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a dále paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy náklady vynaložené stěžovatelkou na její právní zastoupení v řízení před NSS činí částku ve výši 6 800 Kč.

[42] Stěžovatelce tedy náleží za řízení před krajským soudem a NSS náhrada nákladů za její zastupování ve výši 17 000 Kč. Vzhledem k tomu, že výše jmenovaný daňový poradce i advokát jsou plátcí DPH, je nutné k této částce připočítat 21% daň z přidané hodnoty ve výši 3 570 Kč, tj. celkem 20 570 Kč.

[43] Celkem tedy stěžovatelce náleží na náhradě nákladů řízení částka 28 570 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 25. září 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu