

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **M. V.**, zastoupeného JUDr. Vlastimilem Rampulou, advokátem se sídlem Karlovo nám. 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2015, čj. 24880/15/5300-22443-711917, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2016, čj. 52 Af 42/2015-106,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají 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 takováto vnitrostátní úprava dostatečně ospravedlnitelná článkem 131 Směrnice jakožto podmínka k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu?

II. Řízení se přerušuje.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, kterým byla pro nedůvodnost zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil výši dodatečných platebních výměrů, neboť správce daně neurčil správně základ daně. Rozhodnutími správce daně byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) podle ustanovení § 143 a § 147 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“) a povinnost uhradit penále za stanovená období. K doměření DPH došlo na základě výsledů daňové kontroly; správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro osvobození daně dle ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty;

stěžovatel podle správce daně neprokázal, že zboží, které odeslal ve stanovených zdaňovacích obdobích, prošlo příslušným celním řízením.

[2] Z rozhodnutí správce daně vyplynulo, že při režimu vývozu zboží do třetích zemí (§ 66 zákona o dani z přidané hodnoty) je nutné zboží celně projednat do režimu vývozu prostřednictvím příslušného celního úřadu. Správce daně uvedl, že celní odbavení se ve vývozu provádí pouze elektronicky; z protokolu vyplynulo, že stěžovatel veškeré odesílání zásilek řešil sám. V případě, kdy je zboží projednáno v režimu vývozu, obdrží odesílatel Vývozní doprovodný doklad (dále také jako „VDD“); tento doklad přiloží k poštovní zásilce a zboží poté opustí celní a daňové území Evropské unie. Výstup daňového zboží musí být potvrzen Českou poštou; ta potvrdí výstup elektronickou cestou ve spolupráci s Celní správou a ke každé celně projednané poštovní zásilce připojí číslo z VDD (tzv. „MRN“ – movement reference number). V případě stěžovatele však na soupisu podaných zásilek nebylo číslo MRN uvedeno. Správce daně proto po stěžovateli požadoval předložení rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země za stanovená zdaňovací období, stěžovatel však žádné takové rozhodnutí nepředložil. Protože stěžovatel nepředložil ani rozhodnutí celního úřadu a neprokázal vývoz zboží do třetí země ani jiným způsobem, nemohl správce daně vykazovaná plnění podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty osvobodit.

[3] Žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil výši jednotlivých platebních výměrů, neboť správce daně nesprávně určil základ daně; ve zbytku výroky jednotlivých napadených platebních výměrů potvrdil. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s odvolacími námitkami stěžovatele neztotožnil; to proto, že daňový subjekt může uplatnit osvobození od daně při vývozu zboží dle ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jedině prokáže-li, že zboží bylo navrženo do příslušného celního režimu, tedy do režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku nebo vnějšího tranzitu, případně bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětného vývozu zboží z celního území Evropského společenství. Žalovaný souhlasil se stěžovatelem v tom, že subjekt, který vyváží zboží malé hodnoty, může sám zvolit způsob jeho odeslání; připomenul ale, že nutnou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně při vývozu zboží je celní projednání. Podle žalovaného skutečnost, že k faktickému vyvezení zboží do třetích zemí došlo a vyvezení bylo stěžovatelem i prokázáno, nezakládá sama o sobě stěžovateli nárok na osvobození od daně.

[4] Žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného krajský soud zamítl. K projednávané problematice odkázal na čl. 146 odst. 1 Směrnice. Krajský soud souhlasil s tím, že sice Směrnice žádnou obdobnou podmínku jako ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty neupravuje, avšak čl. 131 Směrnice umožňuje, aby členské státy stanovily k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, další podmínky pro osvobození od DPH. V České republice je další podmínkou právě propuštění zboží do vybraného celního režimu. Tento požadavek je podle krajského soudu přiměřený a netvoří překážku pro účinný soudní přezkum vývozu, nebrání obchodu a daný subjekt ani nijak nediskriminuje. Krajský soud v této souvislosti poukázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 18. 12. 1997, sp. zn. C-286/94, ve věci Molenheide a rozhodnutí ze dne 9. 1. 1982, sp. zn. C-8/81, ve věci Ursula Becker. Zákonodárce zavedl podmínku propuštění zboží do některého z celních režimů s ohledem na zamezení daňových úniků tak, aby možné dohledat jakým způsobem, v jakém časovém úseku, jaké a čím zboží opustilo území České republiky; stěžovatel nebyl uplatněním této podmínky nijak omezován a nedošlo ani ke zhoršení jeho postavení v rámci osvobození či k bránění jeho obchodování. Stěžovatel neprokázal, že by marně vynaložil veškeré úsilí, které od něj mohlo být rozumně požadováno, aby bylo dotčené zboží propuštěno do celního režimu vývozu; nepostačuje přitom ani to, že stěžovatel prokázal,

že fakticky došlo k dodání předmětného zboží do třetích zemí mimo Evropskou unii. Krajský soud uzavřel, že úprava § 66 zákona o dani z přidané hodnoty je plně v souladu s unijní úpravou; podmínky osvobození od DPH jsou určeny jasně a jednoznačně a splňují požadavky, které jsou na tuto úpravu kladeny Soudním dvorem.

[5] Proti rozsudku brojil stěžovatel kasační stížností u Nejvyššího správního soudu.

[6] Stěžovatel setrval na svých dosud učiněných závěrech a odkázal na obsah žaloby a repliky k vyjádření žalovaného. Uvedl, že mezi stranami není sporu o tom, že v letech 2012-2014 dodával prostřednictvím poštovních služeb zboží do zemí mimo Evropskou unii. Sporným bodem bylo, zda byly splněny podmínky pro osvobození od DPH dle ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel s krajským soudem nesouhlasil v tom, že nedošlo k prokázání splnění podmínek pro propuštění do jednoho z celních režimů. Stěžovatel považoval napadený rozsudek za nezákonný, formalistický a nespravedlivý. Namítal, že stěžejním pro splnění podmínek ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je, že zboží vystoupilo z území Evropské unie, tedy že zboží bylo fakticky 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 něž neměl nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 66 odst. 1 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 ze dne 19. 12. 2013, sp. zn. C-563/12 BDV, ve věci 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 požadovat.

[7] Z těchto, ale i dalších důvodů, které nejsou podstatné pro posouzení předběžných otázek, navrhl stěžovatel zrušit rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu a setrval na svém názoru, podle něž 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. Žalovaný konstatoval, že zákonodárce zavedl podmínku propuštění zboží do některého z režimů s ohledem na zamezení daňových úniků; tuto podmínku považoval za souladnou se Směrnicí. Stěžovatel uplatnil pouze tvrzení, která nijak nedoložil.

[9] V doplnění kasační stížnosti, které bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno dne 4. 2. 2018, stěžovatel upozornil na metodický materiál vydaný Generálním finančním ředitelstvím dne 13. 12. 2017. Uvedl, že z tohoto materiálu vyplývá, že propuštění do celního režimu vývoz lze učinit také tzv. úkonem. Poukázal, že prakticky se oním úkonem (celním prohlášením) rozumí samotný výstup zboží v poštovní zásilce z území Evropské unie. Stěžovatel setrval na svém dřívějším názoru, podle něž splnil podmínku uvedenou v § 63 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a naplnil pojem vývozu uvedený v § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Relevantní právní úprava

II. A Vnitrostátní právní úprava

[10] Osvobození od daně při vývozu zboží upravuje § 66 zákona o dani z přidané hodnoty; pro věc relevantní úprava zněla v rozhodné době takto:

§ 66

(1) Vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu, pasivní zkušební 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.

(2) Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je 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 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.

(3) Osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně je také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

(4) Při dodání zboží do třetí země se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem. Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 33a písm. a).

(5) Za den umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu se považuje den potvrzený celním úřadem na rozhodnutí o umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu v tuzemsku. Umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 33a písm. b).

(6) V případě, že výstup zboží z území Evropské unie není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky.

[11] K prokázání dodání zboží dle ustanovení § 66 odst. 4 slouží daňový doklad:

§ 33a

Daňový doklad při vývozu

Za daňový doklad při vývozu zboží se považuje

a) rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie, nebo

b) rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

[12] Pro věc stěžovatele a předběžnou otázku je podstatné, že podle výše uvedené úpravy osvobození od daně při vývozu zboží je dle zákonných podmínek vyžadováno propuštění do jednoho z celních režimů – vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, které však není v unijní právní úpravě zakotveno.

II. B Unijní právní úprava

[13] Kapitola 6 Směrnice stanoví podmínky pro osvobození od daně při vývozu v čl. 146 a násl. Podle čl. 146 Směrnice platí:

Článek 146

1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;*
- b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití;*
- c) dodání zboží schváleným subjektům, které je vyvážejí ze Společenství v rámci své humanitární, dobročinné nebo vzdělávací činnosti prováděné mimo Společenství;*
- d) poskytnutí služby spočívající v práci na movité věci, která byla pořízena nebo dovezena za účelem provedení těchto prací ve Společenství a odeslána nebo přepravena mimo Společenství poskytovatelem služby nebo příjemcem neusazeným na jejich území nebo na účet jednoho z nich;*
- e) poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na něž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a).*

2. Osvobození od daně podle odst. 1 písm. c) se může uskutečnit v podobě vrácení daně.

[14] Obecná ustanovení Směrnice týkající se osvobození od daně pak v čl. 131 stanoví:

Článek 131

Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínky, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

[15] Unijní právní úprava tak umožňuje členským státům stanovit i jiné podmínky, než jsou předpokládány ve výše citovaném ustanovení Směrnice; nestanoví však výslovně meze vnitrostátní právní úpravy.

III. Rozbor předkládané předběžné otázky

[16] Mezi stranami nebylo sporné, že stěžovatel v období let 2012-2014 dodával zboží, drobné military v množství 400 až 500 kusů měsíčně za cenu 100 až 400 Kč za kus, prostřednictvím poštovních služeb do třetích zemí mimo Evropskou unii. Dle mínění stěžovatele přitom prokázal, že zboží fakticky opustilo Evropskou unii, a to jinými důkazními prostředky ve smyslu ustanovení § 66 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty; ke splnění podmínek pro osvobození

od DPH tak podle něj došlo. Správní orgány ani krajský soud však s tímto právním závěrem stěžovatele nesouhlasily.

[17] Shora uvedená argumentace stěžovatele směřuje k tomu, že prokázání vývozu zboží pro splnění podmínek osvobození od DPH není nutné, aby bylo zboží propuštěno do jednoho z celních režimů a aby bylo toto prokázáno příslušným dokladem potvrzeným celním úřadem, ale vývoz zboží postačí prokázat též jinými důkazními prostředky, prostřednictvím kterých bude možné doložit faktický vývoz zboží mimo území států Evropské unie. Těmi měly být dle mínění stěžovatele doklady vydané poskytovatelem poštovních služeb, který uvedené zboží do třetích zemí dopravoval. Podle stěžovatele však prokázání výstupu zboží, jak bylo požadováno správními orgány a jak plyne z § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze považovat za souladné s požadavky vyplývajícími z čl. 131 Směrnice; požadavky na osvobození od daně plynoucí z ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty považoval stěžovatel v této souvislosti za nepřiměřené požadavkům plynoucím z unijní právní úpravy kladeným na osoby povinné k dani. V této souvislosti poukázal stěžovatel 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.

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování toho, zda stěžovatel splnil podmínky pro osvobození od DPH podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty, přihlédl nejen k vnitrostátní, ale také k unijní právní úpravě. Stejně jako krajský soud přitom dospěl k závěru, že unijní úprava žádné podmínky srovnatelné s podmínkami stanovenými ustanovením § 66 zákona o dani z přidané hodnoty nestanoví. Zabýval se také otázkou, zda mohlo být prokázáno vyvezení zboží jinými důkazními prostředky než příslušným celním prohlášením tak, aby došlo k prokázání vývozu zboží mimo území Evropské unie, resp. aby došlo ke splnění podmínek stanovených § 66 zákona o dani z přidané hodnoty.

[19] Nejvyšší správní soud vzal v úvahu také judikaturu Soudního dvora zabývající se výkladem ustanovení čl. 146 Směrnice ve věci BDV Hungary Trading Kft.; mezi nyní posuzovanou věcí a věcí BDV Hungary Trading Kft. však našel odlišnosti, které mu bránily bez dalšího postupovat v souladu se závěry vyplývajícími z tohoto rozsudku Soudního dvora.

[20] Stejně jako v nyní projednávané věci, nebylo ani ve věci BDV Hungary Trading Kft. sporné, že dodání zboží se uskutečnilo a že zboží, jež bylo předmětem plnění ve věci v původním řízení, fyzicky opustilo území Evropské unie. Maďarská právní úprava však v tehdy souzené věci požadovala, aby zboží určené k vývozu opustilo území Evropské unie v konkrétně stanovené lhůtě tak, aby se mohlo uplatnit osvobození od daně při vývozu. Soudní dvůr ve věci konstatoval, že na rozdíl od maďarské právní úpravy nestanoví Směrnice žádnou obdobnou podmínku. Nedodržení této lhůty by přitom mělo pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození od daně při vývozu. Soudní dvůr však v této souvislosti poukázal také na čl. 131 Směrnice, který členskými státům umožňuje přijmout další podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití režimu; avšak i tyto členskými státy stanovené podmínky musí splňovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Evropské unie. Těmi jsou zejména zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání. Členské státy tak na jednu stranu musí využívat prostředků, které umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, na stranu druhou však tyto cíle musí co nejméně narušit cíle a zásady stanovené dotčenými právními předpisy Evropské unie.

[21] Soudní dvůr ve věci BDV Hungary Trading Kft. dospěl k závěru, že čl. 146 odst. 1 a čl. 131 Směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě,

kteřá stanoví, že v rámci dodání za účelem vývozu musí zboží určené na vývoz mimo Evropskou unii opustit území Evropské unie v pevně stanovené lhůtě tří měsíců nebo 90 dnů po dni dodání, s tím, že již pouhé překročení této lhůty má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od daně.

[22] Soudní dvůr v souzené věci tedy jasně vymezil, že časové omezení, které má za následek zánik nároku na osvobození od daně bez dalšího, je v rozporu s unijním právem. Nejvyšší správní soud má však za to, že závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora týkající se maďarské právní úpravy nelze bez dalšího vztáhnout také na českou právní úpravu. Ta totiž žádný požadavek časového omezení jako úprava maďarská vysloveně nestanoví. Podle Nejvyššího správního soudu nelze srovnávat, zda je vyvezení zboží a možnost osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu tohoto zboží podmíněno uplynutím určité lhůty, po jejímž uplynutí není možné vývoz zboží bez dalšího osvobodit, či zda je podmínkou pro osvobození propuštění do jednoho z vybraných celních režimů, které musí být prokázáno zákonem požadovanou formou.

[23] Není pochyb, že ke zodpovězení otázky výkladu sporných ustanovení Směrnice je v konečné instanci příslušný výlučně Soudní dvůr a že Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí v této věci není opravný prostředek přípustný, má podle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, ledaže by tuto otázku bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (*acte éclairée*), případně že by odpověď na danou otázku byla zřejmá a jednoznačná a nevzbuzovala by pochybnosti o možnosti jiného výkladu (*acte clair*).

[24] Jak je naznačeno již shora, má Nejvyšší správní soud za to, že Soudní dvůr se výkladem čl. 131 a čl. 146 Směrnice v požadovaném rozsahu doposud nezabýval, neboť ve věci BDV Hungary Trading Kft. řešil otázku výrazně odlišnou.

[25] Předkládající soud současně neshledal, že by se otázka jevila jako natolik nesporná, aby ji bylo možno považovat za *acte clair*. V položené otázce se tedy Nejvyšší správní soud ptá, zda je v souladu s unijní právní úpravou podmínit nárok na osvobození od DPH propuštěním do jednoho z vybraných celních režimů vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, a zda tato opatření jsou ospravedlnitelná jakožto opatření mající předcházet daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

[26] Článek 146 odst. 1 písm. b) Směrnice stanoví, že členské státy osvobodí dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet; Nejvyšší správní soud je toho názoru, že se nejedná o možnost, ale povinnost členských států takové dodání osvobodit. Členské státy sice mohou v souladu s čl. 131 Směrnice stanovit podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození od daně a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu přijmout ve své vnitrostátní právní úpravě i jiné (Směrnici neupravené) podmínky, avšak, jak uvedl ve své judikatuře i Soudní dvůr, musí být tyto podmínky souladné se základními zásadami unijního práva. Nejvyšší správní soud není v projednávané věci přesvědčen o tom, že požadavky plynoucí z ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou v souladu s požadavky plynoucími z čl. 146 Směrnice ve spojení s čl. 131 Směrnice. Ačkoliv byly požadavky stanovené v § 66 zákona o dani z přidané hodnoty přijaty za účelem zabránění daňových úniků a jinému obcházení zákona, není podle Nejvyššího správního soudu zcela zřejmé, zda tyto požadavky zároveň respektují základní zásady plynoucí z unijního práva, a to zejména s ohledem na požadavek právní jistoty, zásadu legitimního očekávání a zásadu proporcionality. Je otázkou, zda nejde vnitrostátní právní úprava nad rámec těchto obecných

požadavků, pokud po daňovém subjektu požaduje prokázání propuštění do jednoho z celních režimů zákonem předpokládaným způsobem; pokud je totiž daňový subjekt schopen prokázat, že zboží fakticky opustilo území Evropské unie, vybočuje podle Nejvyššího správního soudu vnitrostátní právní úprava ze podmínek stanovených unijní právní úpravou a základních zásad unijního práva.

IV. Závěr

[27] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na shora uvedené k závěru, že je v dané věci třeba v souladu s čl. 267 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku vymezenou v bodu I. tohoto usnesení.

[28] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Po vydání rozhodnutí Soudního dvora o předložené otázce bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. března 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu