



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **czechats s.r.o.**, IČO: 02269155,
se sídlem Perlová 68/7, 301 00 Plzeň,
zastoupena JUDr. Václavem Hajšmanem, advokátem,
se sídlem náměstí Republiky 204/30, 301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2021, č. j. 31670/21/5300-21443-712603,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Dodatečnými platebními výměry vydanými Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně I. stupně*“) ze dne 26. 2. 2020, č. j. 339156/20/2301-51523-402095 (za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016) a č. j. 339250/20/2301-51523-402095 (zdaňovací období 2. čtvrtletí 2016) byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 739 075 Kč a penále 347 815 Kč (1. čtvrtletí 2016), resp. 567 482 Kč a penále 113 496 Kč (2. čtvrtletí 2016). Žalovaný k odvolání žalobkyně napadeným rozhodnutím ze dne 1. 9. 2021, č. j. 31670/21/5300-21443-712603 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), změnil platební výměr ze dne 1. 9. 2021, č. j. 339156/20/2301-51523-

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

402095 (za 1. Q 2016) tak, že doměřená daň činila 1 158 005 Kč a penále 231 601 Kč; ve vztahu k platebnímu výměru za druhé čtvrtletí 2016 žalobcovy odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

2. Věcně jde o to, že žalobkyně v roce 2015 prodala společnosti Bravo Air Ltd. (dále jen „Bravo Air“) 4 letouny typu AN-26, které měly být vyvezeny mimo EU; fakticky k tomu však do vydání napadeného rozhodnutí došlo pouze u jednoho z nich (sériové č. 12409). Ostatní letouny (sériové č. 12408, 124201 a 13209) vyvezeny nebyly a ještě v době vydání napadeného rozhodnutí byly uskladněny na letišti v Praze. Žalovaný tak uznal žalobkyni právo na osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 66 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZodPH“) ve vztahu k prvému letadlu, které bylo i fakticky vyvezeno, proto došlo ke změně prvního dodatečného platebního výměru. U zbylých tří letadel však právo na odpočet žalobkyni neuznal s tím, že k vývozu letadel nedošlo, a proto nebyl prokázán nárok na odpočet dle citovaného ustanovení.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně uvedla, že ve vztahu k třem letounům, které dosud nebyly odeslány do Moldavska, existuje jediný rozdíl vůči již vyvezenému letounu, a to rozdíl časový. Uvedla, že ve vazbě na ukončení jejich přípravy k odletu je Bravo Air vyveze do Moldavska v souladu s § 66 odst. 2 písm. b) ZoDPH. Žalobkyně dodala, že společnost Bravo Air nemá v ČR sídlo, místo pobytu, ani provozovnu.
4. Současně žalobkyně shrnula nesporný skutkový stav věci: Bravo Air obdržela vývozní licenci na export letounů do Gruzie. Pokusila se je však vyvézt do Moldavska, což vedlo k soudním sporům mezi ní a Bravo Air, v nichž byla mj. vydána předběžná opatření, která zakazovala vývoz letadel. Uvedené spory byly v roce 2019 ukončeny mimosoudním narovnáním, jehož součástí byl mj. závazek žalobkyně nebránit ve vývozu letadel. Bravo Air se poté v srpnu 2019 podařilo jeden letoun skutečně do Moldavska exportovat, v odletu se zbývajících jí zabránil COVID-19 (nemožnost dopravit techniky i piloty do ČR atd.) a dále i technická náročnost přípravy letounů na odlet. V návaznosti na zlepšení pandemické situace žalobkyně Bravo Air vyzvala k vývozu zbylých tří letounů. Bravo Air skutečně činí kroky k neprodlenému vývozu těchto letadel, což žalobkyně žalovanému doložila vzájemnou korespondencí. Navrhla provedení místního šetření či dotazu na LOM Praha s. p., v jehož prostoru na kbelském letišti jsou letouny uskladněné.
5. Žalovaný si měl ověřit tvrzení žalobkyně o tom, že přípravy k odletu probíhají a poté vyčkat, až Bravo Air vyveze do Moldavska i zbýající letouny. Následně měl žalovaný rozhodnout obdobně jako o prvním letounu. Žalovaný měl také přihlédnout k tomu, že Bravo Air bránily ve vývozu objektivní překážky (předběžná opatření soudů a opatření vztahující se k nemoci COVID-19), stejně jako přihlédl i v případě prvního letounu. Takový postup žalovaného by byl logický a procesně ekonomický, protože by zabránil jak podání této žaloby, tak případným dalším krokům žalobkyně, který má nyní hradit DPH ve výši 3 353 144 Kč pouze proto, že napadené rozhodnutí fakticky „předběhlo“ vývoz letadel o několik měsíců, což si samozřejmě nemůže nechat líbit.
6. Prokazatelně se od samého počátku jednalo o vývoz letadel mimo území EU, což žalovaný nijak nerozporuje. Čtyři roky exportu bránila předběžná opatření soudů, od roku 2019 pak i pandemická situace a náročnost přípravy letadel k odletu. Přesto se jeden letoun podařilo vyvézt a tři další jsou k tomu intenzivně připravována.
7. Žalobkyně uzavřela, že za relativně krátkou dobu budou podmínky pro osvobození od daně ve smyslu napadeného rozhodnutí splněny, za této situace by žalovaný měl zachovat zdrženlivost a vyčkat, až Bravo Air vývoz uskuteční. Postup, který žalovaný zvolil s vědomím, že nejdéle do několika měsíců by musel rozhodnout přesně obráceně, je absurdní a odporuje zásadě přiměřenosti, zásadě součinnosti, zásadě vstřícnosti, zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie a zásadě legitimního očekávání.
8. Žalobkyně doplnila žalobu podáním ze dne 16. 11. 2021. S odkazem na e-mailovou komunikaci Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

se společností Bravo Air tvrdila, že vývoz letadel by měl být uskutečněn do konce měsíce listopadu. Dále uvedla, že má za to, že žalovaný vykládá zákon chybně, pokud tvrdí, že nárok vzniká vždy až výstupem zboží z území EU. Žalobkyně má naopak za to, že touto interpretací by se ustanovení § 66 ZoDPH stalo fakticky neaplikovatelným, jelikož by žalobkyně musela vystavit faktury s DPH, Bravo Air by je musela zaplatit, žalobkyně státu odvést DPH a dnes, po 5 letech, by je měla po státu žádat zpět s argumentem, že zboží bylo vyvezeno.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě odkázal na obsah doplněného spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že správce daně I. stupně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem. Poukázal zejména na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jelikož závěry žalovaného stále trvají.
10. Ze spisového materiálu vyplývá, že ostatní tři letouny se nacházely ke dni vydání napadeného rozhodnutí v Praze, nebylo tak u nich prokázáno, že vystoupily z území EU na území třetí země.
11. Z ustanovení § 66 ZoDPH jasně vyplývají podmínky, za nichž lze uplatnit nárok osvobození od DPH při vývozu zboží. Aby mohl být nárok na osvobození od daně uplatněn, musí se předmětné letouny skutečně nacházet mimo území EU, tedy zboží musí vystoupit z území EU na území třetí země. Tato podmínka byla v daňovém řízení opakovaně žalobci předestřena jak v řízení v prvním stupni, tak v řízení odvolacím. Žalobkyně tuto podmínku nesplnila. Nepostačuje pouhé tvrzení, že předmětné letouny budou v nejbližší době vyvezeny mimo EU, aniž by termín nebyl přesněji specifikován. Žalobkyně byla navíc v průběhu řízení před odvolacím orgánem jednoznačně informována, o tom, proč předložené důkazní prostředky nejsou dostačující a proč na jejich základě nemůže být nárok na osvobození od DPH přiznán.
12. Žalovaný považuje námitku, že měl vyčkat, až se podaří letouny vyvézt jako zcela bezdůvodnou. Žalovaný zdůraznil, že od podání odvolání žalobkyně do vydání napadeného rozhodnutí uplynulo zhruba jeden a půl roku, žalovaný tak vyčkával dostatečně dlouho, aby žalobkyně měla možnost předložit doklady o tom, že i ostatní letouny byly vyvezeny mimo EU do třetí země. Žalovaný se navíc žalobci snažil vyjít maximálně vstříc, když žalobkyni v rámci seznámení informoval o tom, jaké skutečnosti nemá za prokázané. Žalovaný tak v souladu se zásadou hospodárnosti a rychlosti vydal napadené rozhodnutí a zčásti rozhodl ve prospěch žalobkyně.
13. Je na žalobkyni, aby prokázala splnění podmínek pro osvobození od daně. Jelikož však nesplnila podmínky stanovené v § 66 ZoDPH, nebylo možné považovat předmětná plnění za osvobozená od daně, nýbrž zdanitelné plnění, které je předmětem daně. Žalovaný je přesvědčen o dodržení zásad daňového řízení, stran námitky v souvislosti s opatřeními proti šíření nemoci COVID-19, žalovaný odkazuje na bod 29 napadeného rozhodnutí, kde se již touto námitkou zabýval.
14. Závěrem žalovaný uvedl, že nedošlo k pochybením, která by zakládala nezákonnost napadeného rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí podrobně popsal skutková zjištění, rozebral právní úpravu dopadající na danou problematiku a učinil závěr, který má oporu v právních předpisech a spisovém materiálu.

Vyjádření žalobkyně

15. Žalobkyně soudu zaslala vyjádření ze dne 18. 5. 2022, v němž soud informovala o odletu dalšího, tj. druhého letounu do Moldavska s tím, že odlet zbývajících letounů zkomplikovala válka na Ukrajině. Zároveň informovala o podání návrhu na povolení obnovy řízení, resp. návrh na prominutí daně, příslušenství a penále. Dále sdělila, že DPH společnosti Bravo Air z opatrnosti vyfakturovala.
16. K projednávání věci sdělila, že je třeba ZoDPH posuzovat komplexně nikoli jen § 44 odst. 4 ZoDPH. Projednáváný případ je specifický v tom, že nemůže být sporu o tom, že Bravo Air chce vyvézt letouny mimo území EU od samého počátku, zejména když k tomu byla vydaná příslušná

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

vývozní licence, v minulosti již proběhl pokus o vyvezení, avšak nastala překážka vývozu dle předběžného opatření soudů, po jejím odpadnutí Bravo Air vyvezl dva letouny, přičemž vývoz objektivně komplikovaly pandemie COVID-19, technická náročnost a nyní válka na Ukrajině.

17. ZoDPH nelze vykládat tak, že by žalobkyně musela státu odvést DPH a poté po několika letech složitě a zdlouhavě je nárokovat zpět cestou obnovy řízení. Žalobkyně upozornila, že v daném případě nelze vrácení daně nárokovat postupem dle § 80 ZoDPH, s podobným případem zákonodárce zjevně nepočítal, a proto je potřeba postupovat tak, aby byl výsledek rozumný a spravedlivý, za což žalobkyně nepovažuje zaplacení DPH v situaci, kdy nelze mít důvodné pochybnosti o reálnosti záměru Bravo Air vyvézt letouny mimo území EU.

Jednání ve věci

18. Dne 1. 6. 2022 se ve věci konalo před Krajským soudem v Plzni jednání, jehož se zúčastnil zástupce žalobkyně, JUDr. Václav Hajšman, a pověřená zaměstnankyně žalovaného, Mgr. Bc. T. G. M. Zástupce žalobkyně v rámci svého přednesu žaloby zopakoval některá klíčová skutková východiska projednávaného případu, zdůraznil, že žalobkyně při prodeji letounů předpokládala, že dojde k jejich rychlému vývozu, proto ostatně vystavila jejich nabyvateli daňový doklad bez DPH. Došlo však ke zkomplikování situace, když se společnost Bravo Air pokusila letouny vyvézt v rozporu s uzavřenou smlouvou, na to žalobkyně zareagovala návrhem na vydání předběžného opatření a vedením civilního sporu, jelikož ale neměla finanční prostředky na složení doplatku zajištění náhrady škody či jiné újmy, jež by mohla z předběžného opatření vzniknout, ve výši 12 000 000 Kč, spor se společností Bravo Air urovnala. V srpnu 2019 byl jeden letoun skutečně vyvezen, ale následně kvůli koronavirové pandemii nebylo možno přistoupit k vývozu zbylých letounů. Až dne 22. 2. 2022 se podařilo vyvézt druhý letoun, o tom žalobce nabídl soudu doklad. Jelikož ale dne 24. 2. 2022 začala válka na Ukrajině, není možné připravit k vývozu zbývající dva letouny, neboť společnost Bravo Air jsou vlastně Ukrajinci, nedaří se zajistit piloty pro přelet letadel ani techniky, kteří by letadla připravili. Samotná příprava letounů k odletu je vysoce náročná činnost, která i poměrně dlouho trvá, letouny jsou staré 20 let. Zástupce žalobkyně poukázal na to, že je mu známá argumentace žalovaného i ustanovení § 66 ZoDPH, ale má za to, že jeho výklad v nyní projednávaném případě není správný, protože kdyby žalobkyně DPH odvedla, ztratila by možnost zaplacenou částku v případě pozdějšího vývozu letadel získat zpátky.
19. Pověřená zaměstnankyně žalovaného v rámci svého vystoupení poukázala na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. Uvedla, že soudní řízení správní není pokračováním řízení správního, a proto není možno přihlídnout k žalobkyní navrženému důkazu o tom, že bylo dne 22. 2. 2022 vyvezeno další letadlo.
20. Soud v rámci jednání neprováděl dokazování. Pokud jde o důkazy navržené žalobkyní v žalobě, jednalo se o součásti správního spisu (napadené rozhodnutí, samotný správní spis a vyznění o výši nedoplatku) a zástupce žalobkyně na jejich provedení netrval. Navržený důkaz o odletu dalšího letounu mimo území EU dne 22. 2. 2022 soud neprovedl pro nadbytečnost, neboť žalobkyně jejím prostřednictvím mínila prokazovat skutečnost, jež se časově vymyká z mezí soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Ten se totiž podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) upíná po skutkové i právní stránce věci ke stavu, který panoval v době vydání napadeného rozhodnutí. Je proto zřejmé, že soud by nemohl v rámci svého přezkumu napadeného rozhodnutí jakkoli zohlednit tvrzenou skutečnost, že dne 22. 2. 2022 došlo k vývozu dalšího letounu, když je nesporné, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí tři letouny stále dlely na pražském kbelském letišti.

Posouzení věci

21. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, a jak bylo zmíněno již výše, vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

v době rozhodování správního orgánu, a to v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.

22. Žalobkyně ve své žalobě tvrdí, že i ostatní tři letouny budou nakonec vyvezeny (resp. že mezitím došlo k vývozu dalšího letadla, což mínila i prokazovat během jednání, viz výše), všechny byly společnosti Bravo Air prodány se záměrem jejich vývozu, kterému zabránily toliko objektivní okolnosti (provádění nutných oprav a opatření spojená s koronavirovou pandemií). Má za to, že žalovaný si měl ověřit tvrzení žalobkyně, že přípravy k odletu probíhají, a vyčkat, až k jejich vývozu dojde a následně o nich rozhodnout, jak učinily ve vztahu k jednomu již vyvezenému letadlu. Napadené rozhodnutí předběhlo jejich vývoz o několik měsíců, což si žalobkyně nemůže nechat líbit. V těchto tvrzeních tedy žalobkyně uplatnila žalobní bod namítající nedostatečné zjištění skutkového stavu věci a žalobní bod procesního pochybení žalovaného, který měl vyčkat, až dojde k uskutečnění vývozu zbylých tří letadel, a teprve poté rozhodnout. K tomu se pak připojuje argumentace obsažená v závěru žaloby, podle níž budou za relativně krátkou dobu splněny podmínky pro osvobození od DPH i u dalších tří letounů, jež se dosud nacházejí v ČR, žalovaný měl zachovat zdrženlivost a vyčkat, až tyto podmínky nastanou. Opačný postup, který zvolil, je absurdní, odporuje zásadě přiměřenosti, zásadě součinnosti, zásadě vstřícnosti, zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie a zásadě legitimního očekávání.
23. V doplnění žaloby ze dne 16. 11. 2021 pak žalobkyně uplatnila další žalobní bod, v němž namítá nesprávný výklad § 66 odst. 2 písm. b) ZoDPH, v jehož rámci žalovaný nesprávně spojil nárok na odpočet DPH až se samotným výstupem zboží z území EU. Tento žalobní bod však nebyl uplatněn žalobkyní včas. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí podat do dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení. Soud ze správního spisu ověřil, že zástupci žalobkyně bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 1. 9. 2021. Posledním dnem lhůty pro podání žaloby proti tomuto rozhodnutí byl tak 1. 11. 2021, kdy také byla žaloba podána. Jelikož rozšíření žaloby na dosud nenapadené výroky, nebo o nově koncipovaný žalobní bod je možné pouze ve lhůtě pro podání žaloby, je patrné, že dne 16. 9. 2021 již takto rozšířit žalobu nebylo přípustné. Soud zdůrazňuje, že argumentace týkající se tvrzení nesprávného výkladu § 66 odst. 2 písm. b) ZoDPH v tom směru, že vznik nároku na odpočet DPH není spojen s výstupem zboží z území EU, byl zcela novou argumentací, neboť v žalobě ze dne 1. 11. 2021 žalobkyně naopak vychází z toho, že žalovaný měl vyčkat faktického vývozu tří letadel z území EU, a pak o jejím nároku na odpočet DPH rozhodnout stejně jako ve vztahu k tomu letadlu, které vyvezeno nakonec bylo. To znamená, že nově uplatněný žalobní bod zcela vybočuje z včasné uplatněné argumentace žalobkyně, a proto jej nelze považovat ani za rozvinutí již (včasné) uplatněného žalobního bodu. Tento žalobní bod tak byl uplatněn opožděně, a proto jej soud nebude vypořádávat.
24. Ve vyjádření ze dne 18. 5. 2022 sdělila žalobkyně soudu, že s ohledem na informaci o odletu dalšího, tj. druhého letadla do Moldavska s tím že odlet zbývajících dvou zkomplikovala válka na Ukrajině, podala žalobkyně dne 13. 5. 2022 návrh na povolení obnovy řízení, resp. návrh na zastavení daňové exekuce, resp. prominutí daně, příslušenství a penále. Tím však nemíní vyjádřit souhlas s argumentací žalovaného v projednávané věci. Z opatrnosti pak žalobkyně také DPH společnosti Bravo Air vyfakturovala. Upozornila pak na svůj názor, podle něhož je ZoDPH nutno vykládat komplexně, nikoli jen § 66 odst. 4, jak činí žalovaný. Tato kauza je specifická v tom, že nemůže být sporu o tom, že Bravo Air předmětná letadla vyvézt mimo území EU chce, a to od samého počátku, zejména když k tomu byla vydána příslušná vývozní licence, v minulosti se je pokusila vyvézt do Moldavska, potom jí v tom bránila předběžná opatření soudů, následně jedno, resp. dvě letadla vyvezla, načež vznikla koronavirová pandemie, technická náročnost a aktuálně válka na Ukrajině. Dle názoru žalobkyně nelze ZoDPH vykládat tak, že by v tomto případě měla daň zaplatit a následně si ji za několik let složitě nárokovat zpět cestou obnovy řízení apod. Žalobkyně si nemůže nárokovat vrácení daně dle § 80a ZoDPH, takže s podobně specifickým případem zákonodárce zjevně nepočítal. Proto je třeba při interpretaci zákona postupovat tak, aby výsledek byl rozumný a spravedlivý. Takovým nárokům však nedostojí výklad, v jehož rámci by žalobkyně byla povinna odvést DPH za situace, kdy nikdo, ani žalovaný, nemůže mít důvodné pochybnosti o reálnosti záměru Bravo Air předmětná letadla vyvézt mimo

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

území EU.

25. Soud se nejprve zabýval žalobním bodem nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. V něm žalobkyně konkrétně uvedla, že žalovaný si měl ověřit její tvrzení, že přípravy k odletu tří letadel dosud umístěných na pražském kbelském letišti probíhají, přičemž měl přihlídnout k tomu, že jejich vývozu bránily objektivní překážky, nejprve předběžná opatření a potom zejména koronavirová pandemie.
26. Z napadeného rozhodnutí soud zjistil, že k oběma těmto skutečnostem žalovaný přihlédl. Pokud jde o přípravy letadel k odletu, v bodě 32 žalovaný konstatuje (zdůraznění připojil krajský soud): „S ohledem na umístění tří letounů v tuzemsku odvolací orgán také uvádí, že jejich případná přeprava do třetí země vyžaduje nezbytný servis včetně dalších souvisejících nákladů. Tyto kroky však nejsou zřejmé ze žádných předložených listin či dokladů. Naopak, ze všech předložených důkazů vyplývá, že letadla jsou bez dalšího odstavena na letišti v Praze – Kbely.“ Není tedy pravdou, že by žalovaný nepřihlédl k potřebě letadla k vývozu technicky připravit, naopak tuto potřebu sám presumuje, nicméně konstatuje, že sama žalobkyně nepředložila žádné důkazy o tom, že tyto práce bezprostředně předcházející odletu předmětných letadel fakticky probíhaly. O tom ostatně svědčí i obsah správního spisu, neboť ještě dne 1. 9. 2021, tedy v den, kdy bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí, doručila žalobkyně žalovanému vyjádření, jehož přílohou byl screenshot z prostředí aplikace WhatsApp spolu s překladem zachycené komunikace mezi žalobkyní a Bravo Air. Jejím obsahem je mj. informace ze strany Bravo Air, že technici začnou [na přípravě letadel k odletu, pozn. soudu] pracovat 2. 9. 2021. Ve stejném podání pak žalobkyně uvádí, že příprava letadel k odletu ze strany techniků bude záležitostí „spíše na týden, půjde-li to jako minule“. Jinými slovy řečeno, sama žalobkyně potvrdila to, co žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, totiž že faktický vývoz letadel ještě ani není připraven, že dokonce ještě ani neproběhla technická příprava těchto letadel k provedení přeletu mimo území EU a že její realizace zabere přinejmenším další týden.
27. Stejný závěr je třeba učinit i ohledně tvrzení týkajícího se koronavirové pandemie. Ani její existenci žalovaný nijak nezpochybňuje, stejně jako dopady, které opatření s ní související mohla mít na uskutečnění vývozu letadel mimo území EU. V odstavci 29 žalobou napadeného rozhodnutí však žalovaný konstatuje: „*Odvolací orgán však dodává, že relevantní nejsou ani námitky odvolatele související s opatřeními skrze COVID-19, neboť do doby vydání tohoto rozhodnutí došlo k rozvolnění těchto opatření a předmětné letouny tak mohly být vyvezeny mimo území Evropské unie.*“ Žalobkyně vůči tomuto závěru žalovaného nestaví žádnou argumentaci, z níž by snad bylo možno dovodit, že nějaká konkrétní opatření související s bojem proti koronavirové pandemii přesto bránila realizovat export letadel mimo území EU, že tedy žalovaný argumentuje nesprávně. Místo toho žalobkyně zcela neurčitě a věcně nesprávně uvádí, že žalovaný měl k pandemii přihlídnout coby k objektivní okolnosti bránící vývozu. Odhlédne-li soud od toho, co již bylo konstatováno, totiž že není pravda, že by žalovaný ke koronavirové pandemii nepřihlédl, nelze přehlédnout, že argumentaci žalobkyně schází dostatečná hloubka. Je povinností žalobkyně konkretizovat svá tvrzení tak, aby jejich prostřednictvím prokázala důvodnost svých žalobních bodů. Proto bylo i její povinností, pokud zamýšlela prokazovat, že jí ve vývozu letadel až do dne vydání napadeného rozhodnutí bránila nějaká opatření související s koronavirovou pandemií, tato opatření konkretizovat a vysvětlit, jakým způsobem vývozu zabránila. To však žalobkyně neučinila a není věcí správního soudu, aby za ní tuto argumentační linku domýšlel či dotvářel. Tím by soud vybočil ze své role „nezúčastněného třetího“ a porušil ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán uplatněnými žalobními body.
28. Shora řečené je možno vztáhnout i na tvrzení, podle kterého představovala objektivní překážku vydaná předběžná opatření. Tento argument je ještě méně konkrétní než argument týkající se opatření souvisejících s koronavirovou pandemií. Žalobkyně na jiném místě žaloby pouze uvádí, že v řízeních, která vedly Okresní soud Plzeň-město pod sp. zn. 30 C 352/2016, Krajský soud v Plzni pod sp. zn. 64 Co 2/2017 a Obvodní soud pro Prahu 9 pod sp. zn. 5 C 185/2017, byla vydána předběžná opatření, která zabránila společnosti Bravo Air letouny vyvézt. Žalobkyně však tato předběžná opatření nijak nekonkretizuje. Ještě podstatnější však je, že sama uvádí, že v roce 2019 skončily spory mezi ní a Bravo Air mimosoudním narovnáním, jehož součástí byl i závazek Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

žalobkyně dále nebránit ve vývozu předmětných letounů, přičemž Bravo Air se v srpnu 2019 podařilo jeden letoun vyvézt (jednalo se o letoun sériového čísla 12409, tedy o ten letoun, jehož vývoz vedl žalovaného ke změně platebního výměru správce daně I. stupně č. j. 339156/20/2301-51523-402095 žalobou napadeným rozhodnutím, pozn. krajského soudu). Z toho tedy jednoznačně vyplývá, že je poněkud pochybné argumentovat těmito předběžnými opatřeními ve vztahu k situaci, kdy zbylé tři letouny nebyly vyvezeny ještě ani v září roku 2021, coby objektivními skutečnostmi, pro které nemohl být jejich vývoz realizován, zvláště když jeden letoun se následně vyvézt podařilo. Není tedy jasné, jakým způsobem měl podle představ žalobkyně k této skutečnosti žalovaný přihlédnout, neboť již jen z časového pohledu se nejednalo v září 2021 o relevantní faktor skutečně vývozu letadel bránící. Jak se navíc z argumentace žalobkyně rovněž podává, byla to přitom ona sama, kdo vydání jí zmíněných předběžných opatření inicioval; byla to tedy ona, kdo v dané době vývozu letadel bránila v rámci řešení svého obchodního spolu se společností Bravo Air. Soudy vydaná předběžná opatření tedy nebyla jakýmsi zásahem vyšší moci, něčím, co pomyslně „spadlo z nebe“ a nad čím žalobkyně neměla žádnou kontrolu. Jednalo se naopak o prostředek v řešení obchodních sporů mezi dvěma podnikatelskými subjekty a má-li žalobkyně za to, že v jejich důsledku byla poškozena, může svou újmu uplatňovat po tvrzeném škůdci pořadem práva (tj. v civilním soudním řízení). Příslušná část této žalobní argumentace však není ničím jiným než snahou přenést důsledky obchodního sporu, resp. v jeho rámci užitých prostředků (předběžného opatření bránící ve vývozu letadel) na erár, po němž se žádá, aby strpěl nesplnění podmínek konkrétního osvobození od DPH, neboť dva podnikatelské subjekty určitým způsobem řeší své soukromé spory. Taková snaha je však zjevně nepřijatelná.

29. Soud tedy uzavírá, že žalobní bod, v němž žalobkyně tvrdí, že žalovaný nepřihlédl k jejím tvrzením týkajícím se objektivních překážek bránících ve vývozu letounů v podobě předběžných opatření a „COVID-19“, resp. že nepřihlédl k tomu, že přípravy letadel k vývozu probíhají, není důvodný.
30. V druhém žalobním bodu namítla žalobkyně nesprávný procesní postup žalovaného, který nevyčkal na dobu, kdy bude vývoz zbylých tří letounů realizován a žalobkyně tak splní podmínky pro osvobození od DPH. V tom spatřuje žalobkyně porušení řady základních zásad daňového řízení.
31. Správní orgány v projednávané věci aplikovaly § 66 odst. 1, 2 písm. b) ZoDPH. Podle § 66 odst. 1 ZoDPH platí: *„Vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropské unie.“* Dle § 66 odst. 2 písm. b) ZoDPH pak: *„Vývoz zboží je osvobozen od daně, pokud jde o dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země 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.“* Dle § 66 odst. 3 ZoDPH: *„Při vývozu zboží, který je osvobozen od daně, se pro účely tohoto zákona za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropské unie.“* Podle § 66 odst. 4 ZoDPH pak: *„Výstup zboží z území Evropské unie je plátce povinen prokázat a) rozhodnutím celního úřadu, u kterého je potvrzen výstup zboží z území Evropské unie, o propuštění do celního režimu vývozu, pasivního zkušební styku, vnějšího tranzitu, nebo o zpětném vývozu, nebo b) jinými důkazními prostředky.“*
32. Dle § 20a odst. 1 ZoDPH: *„Povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“* Podle § 21 odst. 1 písm. a) ZoDPH: *„Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem dodání podle § 13 odst. 1.“* Dle § 13 odst. 1 ZoDPH přitom: *„Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“* § 33a ZoDPH: *„Za daňový doklad při vývozu zboží se považuje daňový doklad vystavený podle § 28 odst. 1 písm. a).“*
33. Na podkladě citované právní úpravy je především nutno konstatovat, že právní úprava osvobození od DPH při vývozu zboží je logicky založena na tom, že skutečně k vývozu zboží dojde (došlo). Není možné uplatňovat tento důvod osvobození od DPH tehdy, pokud k vývozu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

zboží nedojde, nebo k němu má dojít v závislosti na nejistých budoucích okolnostech v budoucnosti, jejíž vzdálenost však nelze nijak určit. Není proto překvapivé, že s podmínkou faktického dodání zboží do třetí země mimo EU pracuje zcela přirozeně i judikatura Nejvyššího správního soudu k tomuto institutu se vztahující, k tomu srovnej např. jeho rozsudek ze dne 25. 6. 2019, č. j. 8 Afs 252/2016-96.

34. Dále soud připomíná, že přezkum napadeného správního rozhodnutí se ze zákona upíná ke skutkovému a právnímu stavu, který panoval v době vydání tohoto rozhodnutí. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. platí: „*Při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*“ Judikatura Nejvyššího správního soudu z tohoto pravidla sice dovodila některé výjimky, v jejichž rámci je nutno z takto stanovených mezí soudního přezkumu správního rozhodnutí vybočit, ty však v projednávané věci nejsou relevantní. To znamená, že jakkoli žalobkyně v rámci svého podání ze dne 18. 5. 2022 poukazuje na to, že v mezidobí došlo k vývozu dalšího letadla do Moldavska, tedy mimo území Evropské unie (žalobkyně ovšem ani neuvádí o letadlo kterého sériového čísla se mělo jednat, nijak je tedy nekonkretizuje), v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí k tomu přihlídnout možno není. Mezi stranami totiž není sporu o tom, že v době vydání napadeného rozhodnutí, tj. dne 1. 9. 2021, tři ze čtyř letounů AN-26, které žalobkyně společnosti Bravo Air v roce 2015 prodala, byly dosud zaparkovány na kbelském letišti v Praze.
35. Soud dospěl k závěru, že správní orgány vyložily v projednávané věci podmínky uplatnění osvobození od DPH správně.
36. Ze správního spisu vyplývá, že dne 27. 2. 2019 zahájil správce daně I. stupně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016-4. čtvrtletí 2016. V jejím rámci byla žalobkyně vyzvána výzvou ze dne 15. 4. 2019 mj. k prokázání splnění povinnosti přiznat daň na výstupu dle § 21 ZoDPH u plateb přijatých na bankovní účet č. 2500499695/2010, konkrétně se jednalo o platby ze dne 27. 1. 2016 ve výši 136 125 USD, ze dne 26. 2. 2016 ve výši 136 125 USD, ze dne 29. 3. 2016 ve výši 136 125 USD a ze dne 25. 4. 2016 rovněž ve výši 136 125 USD. Výzva byla zdůvodněna tím, že žalobkyně již v roce 2015 prodala společnosti Bravo Air 4 kusy letounů AN-26 výrobních čísel 12408, 12409, 13209 a 14201, a to s podnikatelským záměrem jejich vývozu. Letouny se však stále nacházely na kbelském letišti, přičemž ovšem ze „Souhlasu společnosti czechats s.r.o.“ ze dne 18. 3. 2019 vyplynulo, že výlučným vlastníkem letounů je společnost Bravo Air a žalobkyni nenáleží žádné věcné ani jiné obdobné právo zadržovací, zástavní ani držby. Správce daně zjistil, že žalobkyně prodala dané letouny společnosti Bravo Air, obdržela za ně úplatu a předala letouny k dispozici kupujícímu (předávací protokoly byly podepsány ke dvěma letounům dne 23. 5. 2016 a ke zbylým dvěma dne 5. 8. 2016). Při tom správce daně I. stupně zohlednil listinu nazvanou „Souhlas společnosti czechats s. r. o.“ ze dne 18. 3. 2019, v níž žalobkyně coby součást dohody o narovnání mj. konstatuje, že Bravo Air je výlučným vlastníkem uvedených letounů AN-26 a že naopak žalobkyni k nim nenáleží žádné věcné ani jiné obchodní právo, zejména ne právo zadržovací, zástavní, právo držby. Proto správce daně I. stupně logicky dovodil, že žalobkyně tím že převedla vlastnické právo k letounům na jejich nabyvatele, pozbyla možnost ovlivnit další osud těchto letounů. V průběhu daňové kontroly přitom správce daně I. stupně zjistil, že tři letouny AN-26 jsou stále na území ČR, nebyly vyvezeny z území EU. Správce daně I. stupně proto považoval prodej letadel odběrateli Bravo Air, resp. přijetí úplaty za ně, za uskutečněné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Bylo proto povinností žalobkyně plynoucí z § 21 odst. 1 ZoDPH ve spojení s § 13 odst. 1 ZoDPH přiznat daň ke dni přijetí úplaty a uvést ji v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém jí vznikla povinnost přiznat daň.
37. S tímto závěrem správce daně, který posléze akceptoval i žalovaný, se ztotožňuje rovněž Krajský soud v Plzni, a to v rozsahu korigovaném posléze žalovaným, který zohlednil, že k vývozu jednoho letounu mimo území EU skutečně došlo (jedná se o letoun sériového čísla 12409, který byl v srpnu 2019 vyvezen do Moldavska). Žalobkyně neprokázala, že by ve vztahu ke zbylým třem letounům AN-26, které se ještě i v době vydání napadeného rozhodnutí nesporně nacházely na kbelském letišti v Praze, tedy na území EU, splňovala podmínku osvobození tohoto plnění od

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

DPH dle § 66 ZoDPH.

38. Předpokladem uplatnění nároku na osvobození od DPH dle § 66 ZoDPH je prokázání vyvezení zboží mimo území EU, nikoli záměr o vývoz, snaha o vývoz, a to navíc snaha ležící v budoucnosti, kterou není možno prakticky nijak určit. Žalobkyně do dne vydání napadeného rozhodnutí neprokázala, že by 3 jí prodané letouny AN-26 skutečně byly mimo území EU vyvezeny, tj. že by byly splněny podmínky osvobození zdanitelného plnění od DPH. V této souvislosti přitom nejsou relevantní důvody, které dle žalobkyně vývozu letounů zamezily: jakkoli lze situaci žalobkyně částečně rozumět potud, že export letounů vskutku mohl být zkomplikován některými z důvodů, které tvrdí, na věci to nic nemění. Je však třeba dodat, jak už soud poznamenal výše, že ne všechny žalobkyní tvrzené důvody, jež měly vývozu letounů zabránit, byly objektivní povahy. Platí to zejména o zmíněných předběžných opatřeních soudu, která byla vydána na návrh samotné žalobkyně.
39. Se žalobkyní se nelze ztotožnit ani v tom, když uvádí, že případ tří letounů, které nebyly do dne vydání napadeného rozhodnutí z území EU, se od případu onoho jediného letounu, který vyvezen byl, odlišuje pouze časově. Toto tvrzení žalobkyně se opírá pouze o její domněnky, jak bude s letouny zacházet jejich současný vlastník; tyto domněnky sice mohou být podpořeny vzájemnou komunikací, faktem však zůstává, že žalobkyně nemá jakýkoli právní vliv na to, kdy budou tyto zbývající letouny z území EU vyvezeny a zda se tak vůbec nakonec stane. Byla to však ona, kdo osvobození zdanitelného plnění od DPH uplatnil a kdo tedy nese i důkazní břemeno o tom, že zákonem stanovené podmínky osvobození splnil. Toto důkazní břemeno však žalobkyně v projednávané věci neunesla.
40. Nerelevantní je také poukaz žalobkyně, že nebude schopna uhrazenou daň z přidané hodnoty získat zpět postupem podle § 80 ZoDPH, pokud následně k vývozu letounů přeci jen dojde. V posuzované věci žalobkyně uplatnila nárok na osvobození od DPH, jehož hmotněprávní podmínky nesplnila, resp. neprokázala jejich splnění. Je mimo rámec hodnocení věci, zda by hypoteticky bylo možno nějakým způsobem získat částku zaplacené daně zpět, pokud by podmínky osvobození od DPH byly snad splněny někdy v budoucnosti. Správný výklad ustanovení § 66 ZoDPH nemůže podléhat tomu, zda zákon umožňuje či neumožňuje uhrazenou daň refundovat, pokud jsou podmínky osvobození od daně splněny po pěti a více letech ode dne, kdy daňový subjekt nárok na osvobození od daně uplatní.
41. Pokud žalobkyně uvádí, že správní orgány měly vyčkat, až budou letouny vyvezeny, a teprve pak rozhodnout, nelze ani s tím souhlasit. Především je nutno zdůraznit, že mezi zahájením samotné daňové kontroly a vydáním napadeného rozhodnutí uplynula doba více než jednoho a půl roku (27. 2. 2019 - 9. 11. 2021). Již to samo o sobě lze považovat za dobu poměrně dlouhou, v jejímž rámci nepochybně objektivně vzato bylo možné export prodaných letounů realizovat. Ale nedosti na tom, připomenout je nutno, že k samotnému uzavření kupní smlouvy došlo již v roce 2015 a osvobození od DPH uplatnila žalobkyně ve zdaňovacím roce 2016. Jinými slovy řečeno žalobkyně měla na zajištění vývozu letounů před vydáním napadeného rozhodnutí čas zhruba 5 let. Krajský soud v Plzni nemá za to, že by správní orgány v projednávané věci postupovaly vůči žalobkyni bezohledně či nepřiměřeně tvrdě. Řádně však realizovaly své pravomoci; že se žalobkyni nepodařilo prokázat uplatněný nárok na osvobození od DPH, není chybou postupu správců daně.

Závěr a náklady řízení

42. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná. Výrokem I. tak žalobu směřující proti napadenému rozsudku zamítl.
43. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu*

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

poměrné části nákladů.“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 1. června 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu