



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **FENIX Trading, s. r. o.**, se sídlem Slezská 535/2, Jeseník, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Němečkem, advokátem se sídlem Blahoslavova 4, Šumperk, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2007, č. j. 22 Ca 298/2006 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 12. 2007, č. j. 22 Ca 298/2006 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 13. 12. 2007, č. j. 22 Ca 298/2006 - 48 zrušil k žalobě FENIX Trading, s. r. o. (dále jen „účastník řízení“) rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „stěžovatel“) ze dne 10. 7. 2006, č. j. 12888/130/2005, kterým bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Jeseníku (dále též „finanční úřad“) ze dne 8. 6. 2005, č. j. 36940/05/399920/1278, jímž byla účastníku řízení dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2004 ve výši 65 463 Kč. Krajský soud dospěl k závěru, že účastník řízení v daňovém řízení prokázal, že splnil všechny předpoklady pro osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v případě vývozu zboží ve smyslu ustanovení § 66 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2004 (dále jen „zákon o DPH“). Citovaný zákon je totiž nutno vykládat konformně se směrnicí Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „Šestá směrnice“). Od DPH je proto osvobozeno dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo tuzemsko, jak je vymezeno v čl. 3, kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití (čl. 15 bod 2 Šestá směrnice). Na zboží, které je z tuzemska umístěno

do svobodného celního skladu, se hledí jako na zboží vyvezené z území Společenství se všemi důsledky vývozu (čl. 166 písm. b) nařízení Rady č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex společenství ve spojení s ustanovením § 66 odst. 3 zákona o DPH). Není sporu o tom, že zboží bylo přepraveno do svobodného celního skladu v Litvě kupujícím, tj. firmou EVERET EUROPEAN LLC (dále jen „EE LLC“), který není usazen ve Společenství (§ 66 odst. 2 zákona o DPH), o čemž svědčí dodací podmínka (EXW Jeseník) a místo určení UAB Ketonas custom warehouse, Silutes plenta 9, Klaipeda, Litva. Za daného stavu není pro posouzení nároku na osvobození od DPH tedy rozhodné, že firma EE LLC zboží následně vyvezla ze svobodného celního skladu v Litvě do Kazachstánu, neboť účastník řízení prokázal, že zboží bylo umístěno ve svobodném celním skladu. Pokud stěžovatel tvrdí, že účastníka řízení nelze považovat za vývozce, vychází z nesprávného právního názoru. Podle čl. 788 bod 2 nařízení Komise č. 2454/93 – prováděcího předpisu k nařízení Rady č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „nařízení Komise“) se za vývozce považuje ta smluvní strana, která je usazena ve Společenství, má-li na základě vývozní smlouvy k danému zboží vlastnické právo nebo obdobné právo umožňující s ním nakládat (typicky u dodací podmínky EXW) osoba usazená mimo Společenství. Přes neexistenci Jednotného správního dokumentu (dále jen „JSD“) je účastníka řízení nutno považovat za vývozce. Z ustanovení § 66 odst. 3 poslední věta zákona o DPH totiž vyplývá, že plátce může splnění podmínek pro osvobození od daně prokázat nejen JSD, ale i jinými důkazními prostředky, což se v daném případě stalo. Stěžovatel se tedy mylí, jestliže tvrdí, že nárok na osvobození od daně může uplatňovat pouze ten plátce, který má status vývozce, jenž byl potvrzen celním orgánem formou rozhodnutí o propuštění zboží do některého z režimů uvedených v ustanovení § 66 odst. 3 citovaného zákona. Jestliže tedy měl stěžovatel pochybnosti o tvrzení účastníka řízení, že celní orgány odmítly JSD potvrdit a vydat rozhodnutí o propuštění zboží do svobodného celního skladu, měl vyzvat účastníka řízení k prokázání jeho tvrzení. Pochybení celních orgánů proto nelze klást účastníku řízení k tíži, jestliže jiným způsobem prokázal, že k umístění zboží do svobodného celního skladu skutečně došlo.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu týkajícím se výkladu čl. 15 bod 2 Šesté směrnice. Podmínky, které si mohou členské státy stanovit na základě tohoto článku pro osvobození od daně z titulu vývozu zboží, jsou uvedeny v ustanovení § 66 odst. 2 a 3 zákona o DPH. Použití jiných důkazních prostředků k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně upravuje zákon o DPH v návaznosti na prokázání výstupu zboží z území Evropského společenství (dále jen „Společenství“), tedy pouze na případ tzv. konečného vývozu zboží podle čl. 788 bod 2 nařízení Komise. Prokazování jinými důkazními prostředky se použije právě a pouze k prokázání výstupu zboží z území Společenství. Krajský soud nesprávně tvrdí, že jinými důkazními prostředky může plátce prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně podle ustanovení § 66 zákona o DPH. Fyzická přeprava a umístění zboží do svobodného celního skladu v Litvě neprokazuje uskutečnění vývozu podle ustanovení § 66 odst. 3 věta první zákona o DPH. Možnost prokázání výstupu zboží z území Společenství jinými důkazními prostředky však nepřipadá v úvahu, pokud zboží nebylo propuštěno do uvedených celních režimů či celně schválených určení. Krajský soud nepřesně cituje Šestou směrnici, neboť pojem „Společenství“ zaměňuje za pojem „tuzemsko“. Čl. 15 Šesté směrnice se však vztahuje výhradně na případy tzv. konečného vývozu (zboží je umístěno mimo území Společenství), nikoliv na případy, kdy je zboží umístěno do svobodného celního skladu na území Společenství. Toto plnění (zboží je umístěno ve svobodném celním skladu na území Společenství) je uvedeno až v čl. 16 Šesté směrnice. Osvobození takového plnění není navíc povinné. Správné není ani tvrzení krajského soudu, že na jakékoliv zboží umístěné do svobodného celního skladu se pohlíží jako na zboží vyvezené. Podle čl. 166 písm. b) celního kodexu Společenství (dále jen „celní kodex“) se na zboží

Společenství umístěné do svobodného celního skladu pohlíží jako na vyvezené pouze v těch případech, kdy se jedná o zboží, u kterého zvláštní právní předpisy Společenství stanoví, že se na něj v důsledku umístění do svobodného celního skladu vztahují opatření obvykle spojená s vývozem. Doložené dovozní JSD Republiky Kazachstán se vztahují až k následnému dodání zboží z Litvy do Kazachstánu, nikoliv k případu dodání zboží účastníkem řízení firmě EE LLC. Krajský soud neposoudil správně ani osobu, kterou je možno považovat za vývozce v návaznosti na čl. 788 bod 2 nařízení Komise. Za vývoz je považováno odeslání zboží mimo území Společenství, nikoliv však mimo tuzemsko. Z vývozní smlouvy musí být zřejmé, že se jedná o prodej zboží s místem určení mimo území EU. Účastníka řízení proto s odkazem na čl. 788 bod 2 nelze považovat za vývozce. Podle celních předpisů jsou formalities v souvislosti s umístěním zboží do svobodného celního pásma plněny výhradně u celního úřadu, v jehož územní působnosti se svobodný celní sklad nachází. Celní úřad v České republice proto nebyl ani oprávněn vydat rozhodnutí (přijmout a potvrdit žalobci JSD na vývoz zboží s místem určení ve svobodném celním skladu v Litvě). V žádném případě se tedy nejednalo o pochybení celních orgánů, jak tvrdí krajský soud. Nebylo možno ani potvrdit JSD na tzv. konečný vývoz zboží, neboť místo konečného určení zboží nebylo mimo území Společenství. Odmítnutí předloženého JSD celními orgány tudíž nebylo nesprávným postupem, a z toho důvodu nebyl účastník řízení ani vyzván k prokázání jeho tvrzení o nesprávnosti postupu celních orgánů. Naopak, měl-li účastník řízení pochybnosti o správnosti postupu celních orgánů, mohl podat žádost o přezkum jejich postupu. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu není navíc zřejmé, z čeho usuzuje, že celní orgány postupovaly nesprávně. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že účastník řízení v květnu 2004 dodal zboží firmě EE LLC, a to tak, že zboží tomuto odběrateli dodal s dodací podmínkou Incoterms EXW Jeseník (u brány závodu v Jeseníku), a odběratel na své náklady přepravil zboží do svobodného celního skladu v Klaipėdė v Litvě, který je provozován firmou UAB Ketonas, Silutes plenta 9, Klaipėda, Litva. Uvedená transakce byla prokazována fakturami č. 20405115 a č. 20405116 ze dne 11. 5. 2004 (datum uskutečnění zdanitelného plnění) a mezinárodním nákladním listem. Fyzické uložení zboží ve svobodném celním skladu bylo potvrzeno provedeným šetřením správce daně na základě mezinárodního dožádání. Zboží pak následně vyvezla firma EE LLC do Kazachstánu, což bylo prokázáno jednotným správním dokumentem (dovozním) do Kazachstánu, na němž byla firma EE LLC uvedena jako vývozce z Litvy do Kazachstánu.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie (1. 5. 2004) došlo ke změnám v souvislosti s obchodováním se zbožím mezi tuzemskem a dalšími státy. Změny se projevily jednak v názvosloví a jednak v prokazování prodání (dodání, dopravení apod.) zboží mimo tuzemsko. Do 30. 4. 2004 se obchodování se zbožím přes hranice České republiky nazývalo vývozem a dovozem. Od 1. 5. 2004 se již musí rozlišovat mezi obchodováním se zeměmi Evropské unie a zeměmi, které nejsou členy Evropské unie. O vývozu a dovozu se hovoří v případě, že tuzemský plátce obchoduje se zbožím např. s ruským subjektem. K dodání a porřízení zboží pak dochází mezi tuzemským plátcem a např. slovenským či švédským subjektem. Bližší podmínky, především pro obchodující subjekty, jsou stanoveny v zákoně o DPH. Prokazování dodání či porřízení zboží a vývozu či dovozu má také svůj režim upravený v zákoně o DPH. V případě vývozu či dovozu k žádným velkým změnám nedošlo.

System jeho potvrzování celními úřady zůstal, až na malé výjimky, zachován. Dodání zboží do jiného členského státu je deklarováno jak v daňovém přiznání (řádek 410 daňového přiznání), tak v tzv. souhrnném hlášení (§ 102 zákona o DPH). Stejný systém je nastaven pro dodavatele z jiných členských států, pokud je pořizovatelem jejich zboží český plátc. Po vstupu České republiky do Evropské unie platí na území České republiky mimo národních právních norem i normy Evropské unie, které jsou přímo závazné a obecně (s odkazem na příslušnou národní právní normu) upravují příslušnou oblast. Daň z přidané hodnoty, její správa a systém se řídily v rozhodné době Šestou směrnicí, celním kodexem, různými nařízeními a zejména zákonem o DPH. Ani jeden z uvedených předpisů však nelze vykládat izolovaně od dalších. Současně je nezbytné vycházet ze skutkového stavu věci.

Osvobození vývozu a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od DPH je v Šesté směrnici zakotveno v čl. 15, který zní: Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu: 1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo tuzemsko, jak je vymezeno v čl. 3, prodávajícím nebo na jeho účet; 2. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo tuzemsko, jak je vymezeno v čl. 3, kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití.

Šestá směrnice v čl. 3 bodu 1 rozumí „tuzemskem“ území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v čl. 227, přičemž z pojmu „tuzemsko“ jsou vyloučena následující území jednotlivých členských států: Spolková republika Německo/ostrov Helgoland, území Büsingen/, Dánské království /Grónsko/, Italská republika /Livigno, Campione d'Italia, italské vnitrozemské vody jezera Lugano/(čl. 3, bod 2 Šesté směrnice).

Zákon o DPH upravuje vývoz zboží, resp. osvobození při vývozu zboží, v ustanovení § 66.

Podle odst. 1 citovaného ustanovení se vývozem zboží rozumí dodání zboží z tuzemska, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení ve třetí zemi nebo na území podle § 3 odst. 2 zákona o DPH, pokud jsou součástí celního území Evropského společenství, a na Normanské ostrovy a do San Marina.

Podle odst. 2 citovaného ustanovení je vývoz zboží osvobozen od daně, pokud je odeslán nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od daně, pokud je odeslán nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Vývoz zboží není osvobozen od daně, pokud kupující přepravuje pohonné hmoty a potraviny pro vlastní potřebu.

Podle odst. 3 citovaného ustanovení je pro účely tohoto zákona vývoz zboží uskutečněn, pokud je zboží propuštěno do režimu vývozu, do režimu pasivního zušlechťovacího styku, do režimu tranzitu nebo umístěno do svobodného celního skladu nebo pásma, zboží vystoupilo do třetí země a na daňovém dokladu prokazujícím vývoz zboží podle § 30 odst. 4 je celním orgánem uveden údaj o datu výstupu vyváženého zboží z území Evropského společenství

nebo je potvrzeno umístění zboží do svobodného celního skladu nebo pásma. Pokud není výstup zboží z území Evropského společenství potvrzen celním orgánem, prokazuje plátce splnění podmínek pro osvobození od daně jinými důkazními prostředky.

Podle odst. 4 citovaného ustanovení je osvobození od daně při vývozu zboží plátce oprávněn přiznat nejdříve ke dni výstupu vyváženého zboží z území Evropského společenství do třetí země.

Třetí zemí se pro účely zákona o DPH podle § 3 odst. 1 písm. b) rozumí území mimo území Evropského společenství. Z území Evropského společenství jsou pro účely zákona o DPH podle odst. 2 citovaného zákona vyloučena následující území jednotlivých členských států: a) ze Spolkové republiky Německo ostrov Helgoland a území Büsingen, b) ze Španělského království Ceuta, Melilla a Kanárské ostrovy, c) z Italské republiky Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano, d) z Francouzské republiky zámořské departementy a e) z Řecké republiky hora Athos.

Incoterms neboli Incoterms 2000 je soubor mezinárodních pravidel pro výklad nejvíce běžně používaných obchodních doložek v zahraničním obchodě. Vznikly v roce 1936 v Paříži a postupně byly upraveny až do dnešní podoby. Zabývají se vztahy vyplývajícími z kupní smlouvy, povinnostmi při celním odbavení, balení či přebírání dodávky. EXW (Ex Works – ze závodu) je jednou z mezinárodních dodacích doložek Incoterms. Uvedená doložka stanoví, že náklady i rizika spojená s dodávkou zboží přecházejí na kupujícího v závodě dodavatele, a to okamžitě, je-li zboží připraveno kupujícímu k odebrání. Po převzetí pak splní prodávající svoji povinnost, ostatní náklady a výlohy dopravy do místa určení již obstarává kupující.

Z výše uvedeného vyplývá, že vývozem zboží se rozumí jeho odeslání na místo určení ve třetí zemi (mimo území Společenství) nebo na území, která jsou pro účely DPH vyloučena z území Společenství. Firma EE LLC odebrala zboží od účastníka řízení v místě dodání (Jeseník). Na základě dodací podmínky EXW přešlo právo nakládat se zbožím na kupujícího v okamžiku předání zboží. Tato skutečnost (podle smlouvy měla ke zboží vlastnické či jiné právo umožňující s ním nakládat osoba usazená mimo Společenství) má za následek splnění podmínky, že je možno považovat smluvní stranu, která je usazena ve Společenství, za vývozce (čl. 788, bod 2 nařízení Komise). Aby však bylo možno považovat účastníka řízení jako smluvní stranu, která je usazena ve Společenství, za vývozce, musí dojít k vývozu zboží. Tedy k tomu, že zboží bude dopraveno nebo odesláno na místo určení v souladu s ustanovením § 66 odst. 1 zákona o DPH. Taková situace však nenastala, protože zboží neopustilo území Společenství, nedošlo tedy k jeho odeslání či přepravě do třetí země (§ 66 odst. 1 zákona o DPH) ani k odeslání či přepravě mimo tuzemsko (čl. 15 ve spojení s čl. 3 Šesté směrnice). Zboží bylo uskladněno ve svobodném celním skladu na území Litvy, tedy na území Společenství. Z tohoto místa pak bylo přepraveno stejnou společností do Kazachstánu. K vývozu zboží tedy došlo až následně. S přepravou zboží z Litvy do Kazachstánu však již účastník řízení neměl nic společného.

Neopodstatněně proto krajský soud tvrdí, že z ustanovení § 66 odst. 3 věty druhé zákona o DPH vyplývá, že plátce může splnění podmínek pro osvobození od daně prokázat nejen JSD, ale i jinými důkazními prostředky, což se v daném případě stalo. Možnost prokazování splnění podmínek pro osvobození od daně jinými důkazními prostředky přichází v úvahu pouze při absenci potvrzení výstupu zboží z území Společenství celními orgány. V daném případě však nedošlo k výstupu zboží z území Společenství, ale k jeho umístění ve svobodném celním skladu také na území Společenství. Vývoz zboží je pak uskutečněn, je-li zboží umístěno do svobodného celního skladu a na daňovém dokladu prokazujícím vývoz zboží

podle ustanovení § 30 odst. 4 zákona o DPH je celním orgánem potvrzeno jeho umístění do svobodného celního skladu (§ 66 odst. 3 citovaného zákona). Tato skutečnost ale celními orgány není potvrzena. Skutečnost, že tuzemské celní orgány umístění zboží do svobodného celního skladu nepotvrdily však neznamená jejich pochybení, jak tvrdí krajský soud. Celní předpisy (čl. 170 celního kodexu a § 320 odst. 4 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů) nedávají kompetenci celním orgánům v České republice vydat rozhodnutí o umístění zboží do svobodného celního skladu v Litvě. K tomu je oprávněn pouze litevský celní orgán. Stěžovatel však nepředložil potvrzení tohoto litevského celního orgánu. Jelikož není potvrzeno umístění zboží do svobodného celního skladu, nelze tudíž hovořit o tom, že byl uskutečněn vývoz zboží. Umístění zboží do svobodného celního skladu ještě neznamená, že zboží vystoupilo z území Společenství, neboť svobodný celní sklad není podle rozhodné právní úpravy vyjmut z území Společenství. Pokud tedy nebylo umístění do svobodného celního skladu potvrzeno celním orgánem, nebyl uskutečněn vývoz zboží pro účely zákona o DPH.

Na JSD potvrzeném kazachstánským celním orgánem je uvedena jako vývozce z Litvy do Kazachstánu firma EE LLC. V tomto případě se však jedná o další plnění, navazující na transakci mezi účastníkem řízení a firmou EE LLC, na jejímž základě zboží skončilo ve svobodném celním skladu v Litvě. Prodej zboží účastníka řízení firmě EE LLC proto není vývozem zboží, neboť zboží nebylo po předání dopraveno či odesláno mimo území Společenství. Nelze postupovat podle čl. 166, bod 2 celního kodexu, neboť i když bylo zboží Společenství umístěno do svobodného celního skladu, není splněna podmínka, že se jedná o zboží Společenství, na něž se vztahují zvláštní předpisy. Tato podmínka vylučuje, aby se na jakékoliv zboží umístěné do svobodného celního skladu vztahovala opatření, která jsou obvykle spojena s vývozem zboží. Skutečnost, že tomu tak je, nebyla účastníkem řízení prokázána. Zda se jedná o zboží Společenství, u kterého tak stanoví zvláštní právní předpisy Společenství, není ale v daném případě rozhodné, neboť jednak nebyly splněny podmínky vývozu zboží podle zákona o DPH a Šesté směrnice, a jednak nebylo umístění zboží do svobodného celního skladu potvrzeno celním orgánem. Prodej zboží účastníka řízení firmě EE LLC není ani dodáním zboží do jiného členského státu, neboť bylo prokázáno, že příjemcem nebyla osoba registrovaná v jiném členském státě.

Nejvyšší správní soud proto z uvedeného důvodu zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. května 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu