



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu 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 427/31, 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. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2016, čj. 52 Af 42/2015-106, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2015, čj. 24880/15/5300-22443-711917, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady soudního řízení ve výši **41 657 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry na dani z přidané hodnoty ze dne 6. 2. 2015 (čj. 171910/15/2801-50521-605546, čj. 172194/15/2801-50521-605546, čj. 172310/15/2801-50521-605546, čj. 172872/15/2801-50521-605546, čj. 172928/15/2801-50521-605546, čj. 172954/15/2801-50521-605546) doměřil Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) 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“), žalobci daň za stanovená období, neboť

žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně dle ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty; nedoložil totiž, že by bylo jím vyvážené zboží propuštěno do jednoho z celních režimů. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výši jednotlivých dodatečných platebních výměrů, neboť správce daně nesprávně určil základ daně.

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

II.

Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opřel o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

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

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

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

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

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] 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.

[11] 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 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.

[12] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 28. 3. 2018, čj. 8 Afs 252/2016-60, přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru Evropské unie 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 jakožto podmínka k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (čl. 131 Směrnice)?**

[13] Soudní dvůr rozhodl o položených předběžných otázkách rozsudkem ze dne 28. 3. 2019, ve věci C-275/18.

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

[15] Soudní dvůr konstatoval, že „[A]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“.

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

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

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

[19] Nejvyšší správní soud pro shora uvedené konstatuje, že správní orgán prvního stupně pochybil, pokud stěžovateli dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty pro nesplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Citované články Směrnice je třeba přímo aplikovat na základě principu přednosti unijního práva, a to 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

pokračování

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 Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29).

[20] Jak plyne ze shora uvedeného závěru Soudního dvora, nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží nelze v projednávané věci podmínit propuštěním do příslušného celního režimu, ale bude postačovat, pokud stěžovatel jinými důkazními prostředky prokáže (resp. prokázal), že uvedeně zboží skutečně dodával do třetích zemí mimo Evropskou unii. Uplatní se tedy požadavky plynoucí z unijního práva, které stěžovatel naplnil. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze pro nesplnění formálních zákonných požadavků plynoucích z vnitrostátní právní úpravy nemůže být proto stěžovateli upřen.

IV.

Závěr a náklady řízení

[21] Pro uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož i napadené rozhodnutí žalovaného trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou ho bylo možno zrušit již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[22] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s.

[23] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se Nejvyšší správní soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl stěžovatel ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)].

[24] Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení odměnu na zastupování advokátem dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu za úkony převzetí a příprava zastoupení, písemné podání spočívající v sepisu žaloby, repliky k vyjádření žalovaného k žalobě, kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti a účasti zástupce při jednání krajského soudu ve výši á 3 100 Kč, dále dle § 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 1 550 Kč za sepis návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby a návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, tj. celkem na odměně za zastupování 6 x 3 100 Kč a 2 x 1 550 Kč. K tomu na paušální náhradě nákladů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) 8 x 300 Kč, na náhradě za promeškaný čas 500 Kč za pět půlhodin á 100 Kč (§ 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu), na hotových výdajích náhradu 1 563 Kč (kombinovaná spotřeba dle velkého technického průkazu vozidla 6,4 l nafty/km, při ceně paliva 33,60 Kč dle vyhlášky č. 333/2018 Sb., a sazbě základní náhrady 1 km jízdy dle vyhlášky č. 333/2018 Sb., 4,10 a při ujetí 250 Km na trase Praha – Pardubice a zpět. Jelikož je advokátní kancelář, jejímž společníkem je JUDr. Vlastimil Rampula, plátcem daně z přidané hodnoty, odměna zástupce se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 26 163 Kč, tj. 5 494 Kč.

[25] Další náklady stěžovatele tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3 000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby,

5 000 za kasační stížnost a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 41 657 Kč.

[26] Žalovaný neměl ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení

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

V Brně 25. června 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu