



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencle, MA v právní věci žalobce: **Mgr. M. D.**, právně zastoupen Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem, se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č.j. 37709/15/5300-22442-707666,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 11. 2015, č.j. 37709/15/5300-22442-707666, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. et Bc. Luboše Klimenta, advokáta, se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 18. 1. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 6. 11. 2015, č.j. 37709/15/5300-22442-707666 (dále jen „napadené rozhodnutí“), včetně jemu předcházejícího rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 13. 10. 2014, č.j. 1494177/14/2907-24805-702144 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým

rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro vydání rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období druhé čtvrtletí roku 2014, přičemž žalobci byla stanovena daňová povinnost ve výši 61.593 Kč. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil, když žalobci snížil daňovou povinnost na částku ve výši 53.219 Kč.

[2] Důvodem pro navýšení daňové povinnosti žalobce ze strany správce daně bylo neuznání osvobození od DPH při vývozu zboží. Žalobce ve svém daňovém přiznání uplatnil osvobození od daně za zboží, které v rámci své činnosti odesílá do zemí mimo Evropskou unii. Na straně správce daně vznikly pochybnosti o správném uplatnění tohoto osvobození od daně, následně toto osvobození žalobci správce daně neuznal, jelikož žalobce nesplnil zákonem stanovené povinnosti, neboť předmětné zboží bylo odesláno poštou a nebylo propuštěno do celního režimu vývoz.

II. Obsah žaloby

[3] Žalobce ve své žalobě rozporuje nesplnění podmínky existence rozhodnutí orgánu celní správy o propuštění zboží do celního režimu vývoz dle § 66 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro vydání rozhodnutí žalovaného (dále jen „zákon o DPH“). Dle názoru žalobce je podmínka pro osvobození vývozu zboží od DPH naplněna pomocí nevratitelné právní domněnky založené v předpisech práva Evropské unie, a to konkrétně nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve spojení s nařízením Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1). Dále žalobce upozorňuje na prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1101/2014 ze dne 16. října 2014, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Na základě těchto předpisů žalobce tvrdí, že jím zasílané zásilky nepodléhají clu a pouhé převzetí zásilek k poštovní přepravě znamená jejich předložení k celnímu řízení, čímž bylo propuštěno do režimu vývozu.

[4] Žalobce dále namítá skutečnost, že u předmětného zboží došlo skutečně k jeho odeslání mimo Evropskou unii, přičemž jako důkazy o takovém odeslání používá účetní doklady, podací archy České pošty, výpisy z účtu internetového platebního systému PayPal či výpis z mezinárodního prodejního portálu Ebay.com. Nadto žalobce upozorňuje na stanovisko žalovaného, který má za prokázané převzetí jednotlivých zásilek Českou poštou s. p. s cílem odeslat je mimo území EU, jakož i realizaci dodání a úhrady odeslaného zboží pomocí výpisů z účtu PayPal a Ebay.com, čímž poukazuje na nespornost skutečného dodání předmětného zboží do země mimo Evropskou unii.

[5] V neposlední řadě žalobce poukazuje na zásadu legitimního očekávání, které v rámci řízení před žalovaným měl, neboť uvádí příklad zdaňovacího období čtvrté čtvrtletí 2013, v němž ve skutkově obdobném případě bylo vysvětlení žalobce akceptováno a ze strany správce daně nebyla doměřena daňová povinnost. Žalobce tak má za to, že v dané věci vznikly nedůvodné rozdíly při rozhodování skutkově obdobných případů, a to s ohledem na zásadu předvídatelnosti vyjádřenou v daňovém řádu (§ 8 odst. 2 daňového řádu).

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný se k žalobě vyjádřil ve svém přípisu ze dne 1. 4. 2016, doručeném soudu dne 4. 4. 2016. V něm žalovaný rozporuje skutečnosti namítané žalobcem, především pak upozorňuje na zákonné pravidlo obsažené v § 66 odst. 1 zákona o DPH. Na základě tohoto ustanovení je tak nezbytné nejprve propustit zboží do jednoho z celních režimů či celně schváleného určení uvedených v ust. § 66 odst. 1 zákona o DPH, následně zboží fyzicky vyvést mimo Evropskou unii, přičemž tento výstup musí být potvrzen na daňovém dokladu nebo je možné jej dokázat jinými prostředky, a až poté lze žádat o osvobození od daně.

[7] Z hlediska samotného vývozu zásilek žalobce mimo země Evropské unie žalovaný nerozporuje vyjádření žalobce, neboť sám uvádí, že předložené podací archy potvrzují přijetí jednotlivých zásilek Českou poštou s cílem odeslat je mimo území EU. Dodává však k tomu, že tyto podací archy již nepotvrzují celní projednání zboží do režimu vývoz, ani nepotvrzují vlastní výstup zboží do zemí mimo území EU. Každý odesílatel může zásilku směřující mimo EU odeslat prostřednictvím České pošty, nicméně v případě, že odesílatel je plátcem DPH a bude po státu nárokovat osvobození od daně z titulu dodání zboží mimo území EU podle § 66 odst. 2 zákona o DPH, dostává se do důkazní nouze, jestliže není s to prokázat prostřednictvím rozhodnutí celního úřadu propuštění zboží do celního režimu vývoz (viz § 66 odst. 4 a § 33a odst. 1 písm. a) zákona o DPH). Takovýmto rozhodnutím je pak jednotný správní doklad, případně jiný tiskopis dle prováděcího nařízení, nikoli celní prohláška. Pokud nedojde k celnímu projednání zboží a jeho propuštění, a toto není prokázáno daňovým dokladem ve smyslu § 33a zákona o DPH, pak nelze osvědčit podmínky pro osvobození od daně při vývozu. V této fázi pak není rozhodné, zda existují jiné důkazní prostředky prokazující výstup zboží z území EU, jež nahrazují samotné potvrzení výstupu celním úřadem na daňovém dokladu, neboť bez existence rozhodnutí o propuštění do celního režimu vývoz de facto není co dokazovat.

[8] Žalovaný dále tvrdí, že sám žalobce přiznává to, že dodání zboží do třetích zemí neřešil prostřednictvím celního úřadu, v důsledku čehož nemůže mít potřebný doklad o vývozu zboží.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[9] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[10] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

[11] Krajský soud po posouzení žalobních námitek dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.r.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

IV. A. K žalobní námitce č. 1 – nevyvratitelná domněnka propuštění zboží do celního režimu vývoz

[12] Podstata věci je založena na zodpovězení otázky, zda pro uplatnění osvobození od daně pro účely daně z přidané hodnoty postačí prokázání dodání zboží na území třetí země nebo zda je nezbytné rozhodnutí celního úřadu propuštění zboží do celního režimu vývoz.

[13] Dle § 65 odst. 1 zákona o DPH se „vývozem zboží pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství.“ Dle § 65 odst. 6 zákona o DPH platí, že „v případě, že výstup zboží z území Evropské unie není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky.“

[14] V posuzovaném případě krajský soud shledává na základě předloženého spisového materiálu a ostatně i z tvrzení stran, že žalobce nepožádal o propuštění předmětného zboží do celního režimu vývoz, jako jedné z podmínek pro uplatnění osvobození od daně.

[15] Žalobce v této souvislosti argumentuje nutností použít čl. 237 odst. 1 části B písm. a) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, dle něhož „v poštovním styku se má za to, že pro následující zboží bylo podáno celní prohlášení k vývozu - poštovní zásilky (dopisy a poštovní balíky), které nepodléhají vývoznímu clu, v okamžiku převzetí poštovními orgány.“ Ze zařazení zasílaného zboží dle celní a statistické nomenklatury žalobce dovozuje, že jím zasílané zboží sběratelské mince jsou osvobozeny od cla, tudíž jsou automaticky předloženy k celnímu řízení – nastupuje tak nevyvratitelná domněnka, že přepravované zboží bylo předloženo k celnímu řízení a propuštěno do režimu vývoz. Žalobce sice uvádí i výjimku z tohoto pravidla dle čl. 238 stejného předpisu: „článek 237 se nevztahuje na poštovní zásilky (dopisy a poštovní balíky), které obsahují zboží obchodní povahy a které jsou součástí pravidelné řady obdobných zásilek,“ nicméně se domnívá, že jím zasílané zboží nespadá do kategorie „pravidelné řady obdobných zásilek,“ neboť zasílá jednotlivé zásilky různým zákazníkům do různých států, bez jakékoliv vzájemné souvislosti.

[16] Krajský soud v tomto případě shledává, že činnost žalobce, jak ji ve své žalobě a předcházejícím řízení před správcem daně popisuje, lze zařadit právě pod zboží obchodní povahy, které je součástí pravidelné řady obdobných zásilek, neboť žalobce pravidelně zasílá své sběratelské mince prostřednictvím obdobných zásilek mimo území Evropské unie. Žalobce již v žalobě uvádí, že zásilky obsahující sběratelské mince pravidelně zasílá do třetích zemí mimo území Evropské unie, přičemž pokud by byl nucen celně projednávat každé zboží, které odesílá, došlo by k neúměrnému zatížení žalobce, které by znamenalo

zdražení jím odesílaného zboží. Také ve svém vyjádření k odstranění pochybností v rámci řízení před prvostupňovým správcem daně žalobce uvádí, že odesílá drobné předměty prostřednictvím České pošty téměř na denní bázi. Rovněž i z dalšího spisového materiálu lze seznat, že náplní činnosti žalobce je pravidelné zasílání zboží a jedná se tak o součást pravidelné řady zásilek. Soud má tedy za to, že činnost žalobce je činností obchodní povahy, a proto na něj dopadá ustanovení čl. 238 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství.

[17] V žalobní námitce č. 1 proto krajský soud shledává podanou žalobu jako **nedůvodnou**.

IV. B. K žalobní námitce č. 2 – prokázání výstupu zboží z území Evropské unie do třetí země

[18] Z hlediska tvrzeného odeslání předmětného zboží mimo území Evropské unie krajský soud konstatuje, že žalobce a žalovaný nejsou v rozporu. Předložené podací archy potvrzují přijetí jednotlivých zásilek Českou poštou s cílem odeslat je mimo území EU.

[19] Rozpor mezi žalobcem a žalovaným však nastává v tom, jaký mají mít tyto skutečnosti účinek na výsledek dané věci. Žalobce je toho názoru, že takto prokázané skutečnosti jej opravňují k podání osvobození od daně a jejímu uplatnění. Žalovaný naproti tomu znovu upozorňuje na nezbytnost celního projednání předmětného zboží do režimu vývoz, které nemůže být nahrazeno jinými důkazními prostředky.

[20] Mezi oběma stranami je tak nesporné, že předmětné zboží bylo určeno k odeslání do třetích zemí mimo území Evropské unie. Na základě předloženého spisového materiálu a ostatně i z tvrzení stran krajský soud musí dát za pravdu žalovanému, neboť jakkoliv lze prokázat, že předmětné zboží bylo žalobcem skutečně odesláno do zemí mimo Evropskou unii, nebylo z jeho strany požádáno o propuštění předmětného zboží do režimu vývoz.

[21] V žalobní námitce č. 2 proto krajský soud shledává podanou žalobu jako **nedůvodnou**.

IV. C. K žalobní námitce č. 3 – nevyvratitelná domněnka propuštění zboží do celního režimu vývoz

[22] Krajský soud se dále zabýval také žalobcem tvrzeným legitimním očekáváním, které dle jeho slov nebylo splněno.

[23] Dle § 8 odst. 2 daňového řádu „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“ Prostřednictvím tohoto ustanovení je založeno legitimní očekávání účastníka daňového řízení.

[24] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. března 2010, č.j. 1 Afs 50/2009 – 233, judikoval (sice ve vztahu ke správnímu řízení, nicméně vzhledem ke shodnosti znění zásady legitimního očekávání uvedené v daňovém a správním řádu, lze použít i na nyní

projednávanou věc): „Pokud v okamžiku rozhodování správního orgánu existují jiná jeho rozhodnutí pojednávající o skutkově týchž či obdobných případech, je nutno chránit víru účastníků, že správní orgán bude také v jejich případě rozhodovat stejným způsobem. Existence možnosti účastníků řízení spolehnout se na to, že jejich věc správní orgán posoudí stejným způsobem, jakým již dříve posoudil skutkově obdobné či stejné věci, je nezbytnou součástí jednoho ze základních znaků právního státu – právní jistoty.“

[25] V usnesení ze dne 21. července 2009, č.j. 6 Ads 88/2006 – 132, Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“

[26] Právní jistotu a legitimní očekávání jako jeden ze znaků právního státu vyjadřuje také Ústavní soud, mimo jiné v nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/2001: „Ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky.“

[27] Zásada legitimního očekávání není absolutní a je omezena jinými zásadami, které se v rámci daňového řízení uplatňují, například zásadou legality. Nicméně i v případě takové změny je potřeba své rozhodnutí a změnu ve svém rozhodování řádně odůvodnit (srovnatelně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. března 2010, č.j. 1 Afs 50/2009 – 233).

[28] Žalovaný se k námitce žalobce ve vztahu k řízení, které se týká čtvrtého čtvrtletí 2013 a které by dle slov žalobce mělo nést rysy shodné skutkové podstaty, nijak přesvědčivě nevyjádřil.

[29] Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že zásadu legitimního očekávání žalobce uplatnil již v rámci odvolacího řízení před žalovaným, kdy argumentoval tak, že již v rámci řízení před orgánem prvního stupně upozornil na skutkově shodný případ (vývoz zboží za čtvrté čtvrtletí 2013), kdy veškeré pochybnosti správce daně shodným způsobem jako nyní odstranil.

[30] Prvostupňový orgán na tuto námitku žalobce reagoval tak, že ve zmiňovaném případě dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt prokázal dodání zboží, které bylo odesláno mimo území EU a splnil tak podmínku pro osvobození. Dále tento orgán zopakoval, že předmětné zboží bylo ve druhém čtvrtletí 2014 skutečně odesláno mimo území EU, ale jelikož žalobce nesplnil veškeré podmínky pro osvobození vývozu zboží, nemůže být vývoz zboží osvobozený od daně uznán. Následně však již prvostupňový správce daně neuvedl, v čem se liší žalobcem tvrzené skutečnosti za období čtvrté čtvrtletí 2013, v němž žalobci osvobození uznal a uvedl, že žalobce vzniklé pochybnosti správce daně zcela odstranil, a skutečnosti tvrzené žalobcem ve vztahu k období druhé čtvrtletí 2014.

[31] Žalovaný se touto skutečností ve svém napadeném rozhodnutí nezabýval, když pouze konstatoval, že ve svém rozhodování posuzuje každé zdaňovací období jednotlivě dle

předložených důkazních prostředků, proto nelze hodnotit jiné zdaňovací období, jehož skutkový stav není žalovanému znám.

[32] Krajský soud je toho názoru, že se žalovaný tímto způsobem plně nevypořádal s odvolací námitkou žalobce týkající se zásady legitimního očekávání. Vzhledem k pochybnostem o dodržení zásady legitimního očekávání při rozhodování žalovaného jako zásady daňového řízení uvedené v daňovém řádu, dle níž správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu), považuje krajský soud předmětné rozhodnutí v této části za nepřezkoumatelné.

[33] Na žalovaném proto bude vypořádat námitku vztahující se k zásadě legitimního očekávání a posoudit skutečnosti, na základě nichž prvostupňový správce daně uznal osvobození žalobce od daně za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2013 a naopak toto osvobození neuznal za zdaňovací období druhé čtvrtletí 2014 s přihlédnutím k námitce žalobce, že se tak stalo na základě totožných skutkových zjištění správce daně. Žalovaný tak posoudí, v čem se tyto skutečnosti liší a zda případné rozdíly jsou natolik podstatné, aby vedly k neuznání osvobození od daně na straně žalobce za období druhé čtvrtletí 2014 oproti předcházejícímu zdaňovacímu období.

[34] Tuto žalobní námitku krajský soud shledal **důvodnou**. S ohledem na předchozí řízení a odstranění všech pochybností žalobcem za období čtvrté čtvrtletí 2013 krajský soud musel konstatovat důvodnost žalobcem podané žaloby.

V. Shrnutí a náklady řízení

[35] S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo prvostupňové rozhodnutí změněno, nebylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedená žalobní námitka uplatněná žalobcem je důvodná. Soudu tedy nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude správní orgán vázán právním názorem zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s.

[36] Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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.

[37] Úspěšnému žalobci přísluší právo na náhradu nákladů řízení spočívající v náhradě nákladů za právní zastoupení advokátem a za zaplacený soudní poplatek. Na náhradě nákladů řízení přísluší dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v platném znění, odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí právního zastoupení a sepsí žaloby), a dále 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu. Odměna advokáta je stanovena ve výši vyčíslené na částku 6.800 Kč. Dále pak žalobci náleží zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč, celkově částka ve výši 9.800 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 19. prosince 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu