



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně:

X

sídlem X

zastoupena daňovým poradcem Rambousek a partner

a.s.

sídlem Křišťanova 4, Praha 3

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2018, č. j. X a č. j. X,

takto:

- I. Žaloby proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2018, č. j. X a č. j. X, se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobami podanými v zákonné lhůtě žalobkyně napadla shora označená rozhodnutí žalovaného. Žalobou zaevidovanou pod sp. zn. 59 Af 23/2018 se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí č. j. X, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září až listopad 2016 a leden 2017, kterými byl žalobkyni za uvedená zdaňovací období vyměřen nadměrný odpočet. Žalobou zaevidovanou pod sp. zn. 59 Af 24/2018 se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí č. j. X, kterým byly změněny dodatečné platební výměry správce daně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2015, únor až květen 2016 a červenec až srpen 2016. Ke změně výroku dodatečných platebních výměr žalovaný přistoupil z důvodu nesprávně uvedené informace týkající se náhradní splatnosti daně včetně penále, výše doměřené daně dotčena nebyla. Usnesením ze dne 5. 8. 2020, č. j. 59 Af 23/2018-55, soud žaloby spojil ke společnému projednání.
2. Ve zdaňovacím období leden až prosinec 2015, únor až květen 2016 a červenec až srpen 2016 správce daně žalobkyni vyloučil provedené úpravy výpočtu daňové povinnosti o výši daně, která měla být dle tvrzení žalobkyně vrácena fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, což u žalobkyně vedlo k doměření daňových povinností. Důvodem bylo porušení podmínek zakotvených v § 84 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), ze strany žalobkyně. Konkrétně správce daně dospěl k závěru, že zboží nakoupené zahraničními fyzickými osobami mělo obchodní charakter, tj. byla porušena podmínka § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dále žalobkyně dle správce daně neprokázala vystavení dokladů o prodeji zboží s náležitostmi stanovenými v § 84 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a nepředložila první vyhotovení dokladu o prodeji zboží obsahující zákonné náležitosti, tj. byly porušeny podmínky stanovené v § 84 odst. 5 písm. c) a § 84 odst. 6-9 zákona o dani z přidané hodnoty.
3. Pokud jde o zdaňovací období měsíce září až listopadu 2016 a ledna 2017, správce daně žalobkyni neumožnil provést úpravu výpočtu daňové povinnosti o výši daně, která měla být vrácena fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží, což u žalobkyně vedlo ke zvýšení jí tvrzených daňových povinností. Důvodem bylo opět porušení podmínek zakotvených v § 84 zákona o dani z přidané hodnoty ze strany žalobkyně. Správce daně argumentoval obdobně jako u zdaňovacích období leden až prosinec 2015, únor až květen 2016 a červenec až srpen 2016. V případě zdaňovacího období měsíce ledna roku 2017 žalobkyně navíc nepředložila ani vydané faktury, i když je správce daně požadoval. Žalobkyně pouze sdělila, že faktury vystavuje úplně stejně jako v předchozích zdaňovacích obdobích.
4. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že žalobkyně je od 4. 1. 2006 držitelkou živnostenského oprávnění s předmětem podnikání „*Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona*“, zahrnující sedm oborů činností, mj. velkoobchod a

maloobchod. V daňových přiznáních žalobkyně uváděla jako hlavní ekonomickou činnost „*velkoobchod s ostatními stroji a zařízeními*“. Správce daně v rámci kontrolní činnosti zjistil, že se žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích zabývala především nákupem a prodejem tepelné techniky - zplynovacích kotlů a jejich příslušenství. Z ústního jednání vedeného s žalobkyní dne 29. 11. 2016 vyplynulo, že žalobkyně nakupovala a prodávala tepelnou techniku, přičemž pouze 0,5 % prodejů bylo uskutečňováno v České republice, zbytek byl určen na vývoz. Prodej zboží občanům ze třetích zemí probíhal dle žalobkyně tak, že zákazníci z Ukrajiny si zboží objednali, žalobkyně vystavila faktury a zákazníci si zboží odebrali a odvezli. Žalobkyně uvedla, že nemá sklad zboží. Zákazníci si zboží odebírali přímo od českého výrobce. Dopravu zboží žalobkyně nezajišťovala, to si zajistili zákazníci z Ukrajiny sami. Žalobkyně dále konstatovala, že zboží prodávala za předem dohodnuté ceny pravidelným zákazníkům. Úhrady odebraného zboží probíhaly hotově v eurech a na platby byly vystavovány příjmové pokladní doklady. K vrácení daně z přidané hodnoty občanům ze třetích zemí docházelo podle žalobkyně při příštím obchodu, nebo když jeli za prací, tak přivezli žalobkyni potvrzení na vrácení daně a ta jim byla odečtena z následné platby. Žalobkyně prokazovala svá tvrzení evidencemi pro účely daně z přidané hodnoty, tiskopisy Ministerstva financí „*Vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží*“, potvrzené polskou celní správou, výdajovými pokladními doklady a vydanými fakturami (faktury za měsíc listopad a prosinec roku 2016 byly předloženy až v odvolacím řízení). Správce daně ověřil, že nárok na vrácení daně zaplacené v ceně zboží nakoupeného v tuzemsku uplatnily osoby s místem pobytu na Ukrajině, které neuskutečňují ekonomickou činnost v tuzemsku. Byly tak splněny podmínky pro vrácení daně dle § 84 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty. Je rovněž nesporným, že nakoupené zboží opustilo území Evropské unie, což bylo prokázáno potvrzením polské celní správy na žalobkyní předložených formulářích. Dle žalovaného však nebyla splněna další hmotněprávní podmínka upravená v § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Na jejím splnění závisí vznik oprávnění fyzické osoby ze třetí země nárokovat vrácení daně přímo u obchodníka (v tomto případě žalobkyně), který si následně o vrácenou daň snižuje daň z přidané hodnoty na výstupu. Tato podmínka spočívá v tom, že přiznává možnost vrácení daně pouze z nakoupeného zboží, které nemá obchodní charakter. Správce daně na základě provedené daňové kontroly i postupu k odstranění pochybností konstatoval, že tepelná zařízení (kotle) včetně příslušenství jsou dodávána ve větším množství stejným zahraničním fyzickým osobám. Žalobkyně neměla skladové zásoby a nakupovala zboží na základě objednávek zahraničních fyzických osob, kdy zboží bylo přímo odebíráno od českých výrobců. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně stejným fyzickým osobám opakovaně dodávala zboží dlouhodobé spotřeby a k tomu se vztahující příslušenství v takovém množství, které vylučuje neobchodní charakter zboží.

5. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně dle svého tvrzení vracela daň fyzickým osobám ze třetích zemí hotovostním způsobem a vystavovala výdajové pokladní doklady číselné řady CVE. Tyto hotovostní doklady žalobkyně zahrnula do sestav „*Seznam dokladů pro přiznání k dani z přidané hodnoty*“, za příslušné zdaňovací období a vstupovaly do řádku 61 daňového přiznání. Žalobkyní předložené výdajové pokladní doklady číselné řady CVE, týkající se vrácení daně z přidané hodnoty vystavené v měně euro, ale neobsahují údaje o tom, komu byly vyplaceny. Ustanovení

§ 84 zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá vykázaní vrácené daně nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se vrácení uskutečnilo. Pokud

žalobkyně v předmětných daňových přiznáních snižovala daň na výstupu o částky daní dle § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, nesla důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečnosti, že daň byla fyzickým osobám ze třetích zemí skutečně vrácena. Žalobkyně předložené výdajové pokladní doklady týkající se vrácené daně z přidané hodnoty neobsahují údaj o tom, komu byla daň vyplacena, ani podpis příjemce vrácené daně z přidané hodnoty. Žalobkyně v protokolu o ústním jednání ze dne 29. 11. 2016 uvedla, že k vrácení daně z přidané hodnoty občanům ze třetích zemí dochází tak, že při příštím obchodu, nebo když jedou za prací, přivezou žalobkyni potvrzení na vrácení daně a ta jim to odečte z následné platby. Z listinných důkazních prostředků však nevyplývá, že by žalobkyně prováděla jakýkoliv zápočet vrácené daně na úhradu kupní ceny následné transakce. V případech, kdy s konkrétní fyzickou osobou byla uskutečněna pouze jedna obchodní transakce, navíc takový postup ani nebyl možný. Dle žalovaného tedy žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve věci prokázání vrácení daně zahraniční fyzické osobě, popřípadě jiné osobě na základě jejího prohlášení, že jedná jménem a ve prospěch zahraniční fyzické osoby v souladu s § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty.

6. V další části napadeného rozhodnutí žalovaný reagoval na konkrétní odvolací námitky žalobkyně. Konstatoval, že § 84 odst. 6 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nevychází doslovně z článku 147 směrnice, a proto lze na potvrzení polské celní správy hledět pouze jako na potvrzení výstupu zboží z území z Evropské unie, nikoli jako na rozhodnutí o neobchodním charakteru zboží. Dle žalovaného si žalobkyně musela být vědoma skutečnosti, že prodej zboží pravidelným zákazníkům v daném množství vylučuje neobchodní charakter zboží. Žalobkyně se proto nemůže dovolávat ani dobré víry v potvrzení polské celní správy, které nemohlo být rozhodnutím o splnění podmínky § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je harmonizovanou daní, zákon o dani z přidané hodnoty vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). V čl. 147 směrnice 2006/112/ES sice nenajdeme rozlišení na obchodní či neobchodní charakter zboží, avšak hovoří se zde o zboží, *„které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících“*. Navíc čl. 273 směrnice 2006/112/ES uvádí, že členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru daně a předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy. Dle žalovaného je evidentní, že režim osvobození od daně podle těchto ustanovení byl zamýšlen pro použití v rámci běžného turistického ruchu, což ostatně vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 322/2003 Sb. Žalovaný souhlasil s žalobkyní, že v § 84 zákona o dani z přidané hodnoty nebyla explicitně uvedena podmínka uvedená v čl. 147 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, dle které lze osvobodit od daně zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících. Tato podmínka se dostala do § 84 zákona o dani z přidané hodnoty až zákonem č. 170/2017 Sb., účinným od 1. 7. 2017, v němž byla slova *„vyveze v cestovním styku“* v odst. 2 písm. c) nahrazena slovy *„...vyveze v osobním zavazadle, které lze odnést“*. V posuzovaném případě se však správce daně nedovolával přímého účinku směrnice 2006/112/ES, jak namítá žalobkyně, ale aplikoval zákon o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rozhodnou dobu. Žalobkyní citovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-97/06 Navicon na posuzovanou věc dle žalovaného nedopadá. Pokud jde o použití tiskopisu č. X, žalovaný souhlasil s žalobkyní v tom, že zákonem č. 502/2012 Sb. byla zrušena povinnost vypisování, předkládání a potvrzování tohoto tiskopisu, nikoli tiskopis samotný. Ačkoli žalobkyně nepostupovala podle nové právní úpravy § 84 odst. 3 zákona o dani z přidané

hodnoty, dle které se požadované údaje vypisují přímo na daňový doklad o prodeji zboží ve dvou vyhotoveních, jednalo se dle žalovaného o formální nedodržení nově navrženého postupu, které by samo o sobě nemělo dopad na možnost odečtu vrácené daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží. Obdobně pokud žalobkyně vykazovala vrácenou daň v haléřích, jednalo se o porušení formální podmínky, která sama o sobě neměla vliv na vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží a neměla vliv ani na celkovou výši doměřené daně, jak ostatně uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole.

II. Žaloby

7. V žalobách žalobkyně především konstatovala, že smyslem správy daní a poplatků je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění výše daně. Jestliže žalovaný nezpochybňuje, že zboží bylo vyvezeno do třetí země, pak musí zkoumat, jak byla postupem podle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty změněna daňová povinnost oproti režimu § 66 téhož zákona. Žalovaný se dle žalobkyně vůbec nezabýval fiskálními dopady postupu, který žalobkyně zvolila.
8. Žalovaný také nedůvodně lpí na formálním naplnění jazykového výkladu zákona, aniž by se zabýval výkladem teleologickým. V zákoně o dani z přidané hodnoty je v § 84 odst. 6 písm. b) uvedeno, že splnění podmínek v odst. 2, tedy procesně správný režim, potvrdí celní úřad. Tato potvrzení jsou součástí správního spisu. Žalovaný v napadených rozhodnutích tato rozhodnutí celního úřadu rozporuje, neboť je neprovedla Celní správa České republiky, ale polská celní správa, a dále uvádí, že § 84 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty nevychází výslovně z čl. 147 směrnice 2006/112/ES. Dle žalobkyně je požadavek na potvrzení vývozu českou celní správou absurdní, neboť hranice České republiky netvoří hranice Evropské unie, takže celní správa nemůže vývoz s výjimkou letecké přepravy nikdy potvrdit. Pokud jde o nesoulad směrnice 2006/112/ES a zákona o dani z přidané hodnoty, ten by státní orgán reprezentující stát, který je za implementaci odpovědný, neměl vůbec připustit, natož aby se tento rozpor snažil použít v neprospěch daňových subjektů. Navíc je ve směrnici 2006/112/ES jasně uvedeno „vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze společenství“. Žalovaný postupoval v rozporu s § 99 odst. 1 daňového řádu, neboť celní orgán rozhodl pravomocně o splnění podmínek vývozu a správce daně jej následně neakceptoval. Posouzení podmínek vývozu však není v kompetenci správce daně. Správce daně je podle § 99 daňového řádu rozhodnutím celního orgánu vázán.
9. Žalobkyně se dále dovolávala přímého účinku směrnice 2006/112/ES, konkrétně čl. 147, ve které není podmínka neobchodního charakteru uvedena. Implementace směrnice byla provedena nesprávně, protože směrnice připouští použití tohoto režimu i pro zboží, které má obchodní charakter, pokud je odneseno v zavazadlech cestujících, což přichází v úvahu např. u malých součástek, jako jsou třeba procesory do počítačů. Z uvedeného vyplývá, že zboží obchodního charakteru nelze z tohoto režimu vyloučit. Naopak přímého účinku směrnice se nemůže dovolávat žalovaný, tj. podmínky „odnesení v zavazadlech cestujících“, neboť tuto podmínku zákonodárce do tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty neimplementoval.
10. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie navíc nesmí být zboží, které opustilo území Evropské unie, v rámci daňové neutrality zdaněno.
11. Žalobkyně soudu navrhla předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie ve znění: 1. Je možno vyloučit z režimu podle čl. 147 směrnice 2006/112/ES zboží, které má

obchodní charakter, když tuto podmínku směrnice neobsahuje? 2. Je možno nepřiznat osvobození dodání zboží jenom z toho důvodu, že byl vykázan nesprávný režim, i když je prokázáno, že zboží opustilo území společenství?

12. V doplnění žalob žalobkyně znovu odkazovala na § 84 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle žalobkyně příslušný celní orgán razítkem potvrdil splnění podmínek uvedených jak pod písm. a), tak pod písm. b) tohoto ustanovení, protože razítkem na formuláři nelze potvrdit jenom splnění podmínek uvedených pod písm. a). Pokud by současně nebyla splněna i podmínka uvedená pod písm. b), celní orgán by formulář nepotvrdil. Žalovaný měl povinnost akceptovat ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu potvrzení celní správy jako vyřešenou předběžnou otázku. Důvod, že celní správa potvrdila splnění podmínek, lze spatřovat v rozdílnosti textu českého zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice 2006/112/ES. Závěrem žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Vinš C-275/18, který dle jejího názoru řešil obdobnou právní otázku, přerušení řízení a předložení věci Soudnímu dvoru Evropské unie k řízení o předběžné otázce proto již považovala za nadbytečné.

III. Vyjádření žalovaného

13. V písemném vyjádření k žalobám žalovaný především odkázal na žalobami napadená rozhodnutí. Zdůraznil, že se v nich zabýval otázkou, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění postupu dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty, mimo jiné, zda daň z přidané hodnoty, která byla zaplacená fyzickými osobami ze třetích zemí, žalobkyně těmto osobám také vrátila. Pokud by tomu tak nebylo, pak by žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích nemohla v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty uplatnit žádné snížení daně na výstupu dle § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně dle žalovaného důkazní břemeno ohledně svého tvrzení stran vrácení daně z přidané hodnoty osobám ze třetích zemí neunesla, resp. toto tvrzení neprokázala. Již tento závěr, který žalobkyně v žalobě nijak nerozporovala, je sám o sobě dostatečný pro odeprání žalobkyní uplatněného snížení daně z přidané hodnoty na výstupu dle § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Je proto nadbytečné zabývat se otázkou, zda tak dle platné a účinné právní úpravy v daných zdaňovacích obdobích mohla učinit. Pokud v daňovém řízení nebylo prokázáno, že žalobkyně daň z přidané hodnoty osobám ze třetích zemí skutečně vrátila, nebyly u ní naplněny podmínky pro snížení daně z přidané hodnoty na výstupu dle § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda byly naplněny podmínky pro vrácení předmětné daně osobám ze třetích zemí. Není úkolem správce daně ani žalovaného konstruovat za žalobkyni alternativní skutkový průběh a právní hodnocení jejího případu, které žalobkyně netvrdila, ani neprokazovala, a hodnotit jeho potenciální daňové dopady. Žalovaný považoval za absurdní, aby finanční orgány žalobkyni přiznali nárok na daňové zvýhodnění ve smyslu § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, jehož oprávněnost žalobkyně neprokázala, a to na základě srovnání potencionálních dopadů do veřejných rozpočtů s osvobozením od daně při vývozu zboží dle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty, které žalobkyně netvrdila, ani neprokazovala. Žalovaný zdůraznil, že v posuzovaném případě není postaveno najisto, zda se žalobkyně po státu nedomáhala snížení daně na výstupu v souvislosti s daní, kterou v daném případě sice vybrala od fyzických osob ze třetích zemí, ale bez toho, aby jim odpovídající částku následně také vrátila. To by ve své podstatě znamenalo, že žalobkyně neoprávněně uplatila nárok na daňové zvýhodnění. Pokud by žalobkyně zboží vyvezla v rámci § 66 zákona o dani z přidané hodnoty, prokazovala by jiné skutečnosti, přičemž by

neměla povinnost vybrat daň od osob ze třetích zemí a tuto daň jim zase vracet. Dle žalovaného tedy nelze na posuzovaný případ hledět optikou fiskálních dopadů při aplikaci dvou rozdílných hmotně právních ustanovení. Žalovaný považoval za podstatné, že postup žalobkyně byl v rozporu s § 84 zákona o dani z přidané hodnoty, čemuž odpovídá výrok i odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný navrhoval žaloby jako nedůvodné zamítnout.

IV. Právní posouzení soudem

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích žalobních bodů, kterými je v duchu dispoziční zásady, jíž je správní soudnictví ovládáno, vázán.
15. V řízení proběhlo dne 24. 2. 2021 ústní jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích.
16. Dle § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu je důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně je rozloženo tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28).
17. Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit a vybrat. Od cíle správy daní se odvíjí i pravidlo, které přikazuje správci daně zohlednit také důkazy, které nebyly navrženy daňovým subjektem (odst. 2). Je sice primární povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení, avšak to nebrání správci daně vyhledávat a zohledňovat důkazy bez ohledu na návrhy daňových subjektů, a to jak ve prospěch, tak v neprospěch. Neznamená to však, že by správa daní byla ovládána zásadou vyšetřovací, která přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu na orgán veřejné moci. Bude to vždy daňový subjekt, který bude primárně odpovědný za unesení důkazního břemene (s výjimkami danými v odst. 5), a tím pádem ponese odpovědnost za neúplně zjištěný skutkový stav.
18. V posuzované věci považuje zdejší soud za zásadní, že žalovaný v napadených rozhodnutích sice stejně jako správce daně považoval za nesplněnou hmotněprávní podmínku upravenou v § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. podmínku umožňující vrácení daně pouze z nakoupeného zboží, které nemá obchodní charakter, současně však zdůraznil, že žalobkyně neprokázala ani splnění jiné hmotněprávní podmínky upravené v § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, že daň zaplacená fyzickými osobami ze třetích zemí, byla těmto osobám, popř. jejich zmocněncům, také skutečně vrácena. K tomuto závěru dospěl žalovaný proto, že žalobkyní předložené výdajové pokladní doklady číselné řady CVE, které měly prokázat vrácení daně z přidané hodnoty, neobsahují údaj o tom, komu byla daň vyplacena, ani podpis příjemce vrácené daně. Žalobkyně navíc v protokolu o ústním jednání ze dne 29. 11. 2016 uvedla, že k vrácení daně z přidané hodnoty občanům ze třetích zemí dochází tak, že při příštím obchodu, nebo když jedou za prací, přivezou žalobkyni potvrzení na vrácení daně a ta jim to odečte z následné platby, z listinných důkazních prostředků však nevyplývá, že by žalobkyně prováděla jakýkoliv zápočet vrácené daně na úhradu kupní ceny následné transakce. Krajský soud uvedené závěry považuje za logické a odpovídající obsahu správního spisu. Žalobkyně navíc uvedené závěry v žalobě vůbec nezpochybnila. V žalobě se zaměřila pouze na rozporování dílčího závěru o nesplnění podmínky stanovené v § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty a dále argumentovala

tím, že jí prodávané zboží bylo prokazatelně vyvezeno do třetí země (na Ukrajinu), přičemž zboží, které opouští území Evropské unie, nesmí být dle směrnice 2006/112/ES a příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie zatíženo žádnou daní.

19. Pokud však v daňovém řízení nebylo prokázáno, že žalobkyně daň z přidané hodnoty osobám ze třetích zemí skutečně vrátila, nebyly u ní naplněny podmínky pro snížení daně z přidané hodnoty na výstupu dle § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda byly naplněny podmínky pro vrácení předmětné daně osobám ze třetích zemí. Vzhledem k tomu, že v posuzované věci nebylo postaveno najisto, zda se žalobkyně po státu nedomáhala snížení daně na výstupu v souvislosti s daní, kterou v daném případě sice vybrala od fyzických osob ze třetích zemí, ale bez toho, aby jim odpovídající částku následně také vrátila, je nadbytečné zabývat se splněním podmínek § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Ze stejného důvodu nemá krajský soud prostor zabývat se ani otázkou, zda by plnění uskutečňovaná žalobkyní nebylo možné překvalifikovat na vývoz zboží podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty, jak naznačil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 423/2018-54, v němž posuzoval právní otázku splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů k úhradě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2015, únor až květen 2016, červenec a srpen 2016. V tehdy posuzované věci, dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně vysoce pravděpodobně nenaplnila podmínky pro uplatnění režimu vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží ve smyslu § 84 daňového řádu, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Odůvodnění zajišťovacích příkazů i rozhodnutí žalovaného bylo tehdy ale primárně vystaveno na tom, že žalobkyně nesplnila podmínku uvedenou v § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, že nakoupené zboží nemá obchodní charakter, nikoliv na tom, že neprokázala, že daň z přidané hodnoty osobám ze třetích zemí také skutečně vrátila.
20. Vzhledem k výše uvedenému soud v nyní posuzované věci ani nezvažoval předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, jak v žalobě požadovala žalobkyně.

V. Závěrečné posouzení a náklady řízení

21. Ze všech shora uvedených důvodů soud zamítl podané žaloby podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodné.
22. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje

se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec dne 24. února 2021

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu