



EVROPSKÁ KOMISE

V Bruselu dne 7. srpna 2018

sj.d(2018)4628150

*Dokument v soudním řízení*

**PŘEDSEDOVI A ČLENŮM  
SOUDNÍHO DVORA EVROPSKÉ UNIE**

**VYJÁDŘENÍ**

**podávané podle článku 23 odstavec 2 Statutu Soudního dvora Evropské unie  
Evropskou komisí**

kteřou zastupují paní Lidia Lozano Palacios, paní Jurgita Jokubauskaitė a paní Magda Salyková, členky její právní služby, jednající jako zmocněnkyně, s poštovní adresou pro účely doručování v Bruselu, Právní služba, Greffe contentieux, BERL 1/169, 200 rue de la Loi, 1049 Bruxelles, které souhlasí s tím, aby jim byly doručovány veškeré procesní písemnosti prostřednictvím aplikace e-Curia,

v řízení o předběžné otázce, kterou podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie podal Nejvyšší správní soud

**v právní věci C-275/18**

**Milan Vinš**

týkající se výkladu článků 146 a 131 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Evropská komise (dále jen "Komise") si dovoluje sdělit Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen "Soudní dvůr") své vyjádření.

## I. SKUTKOVÝ STAV

1. Pan Milan Vinš, s místem pobytu v České republice, dodával v období let 2012–2014 zboží drobné military do třetích zemí mimo Evropskou unii. Pan Vinš zboží kupujícím sám zasílal prostřednictvím poštovních služeb. Z těchto plnění neodvedl DPH.
2. V rámci daňové kontroly dospěl příslušný daňový orgán k závěru, že pan Vinš neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Daňový orgán měl zejména za to, že pan Vinš neprokázal, že přepravované zboží bylo propuštěno do příslušného celního režimu, jak to vyžaduje toto ustanovení. Z tohoto důvodu daňový orgán panu Vinšovi dodatečně vyměřil daň a uložil mu povinnost uhradit penále za stanovená období.
3. Pan Vinš podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství. Toto ředitelství změnilo výši dodatečných platebních výměrů, neboť daňový orgán neurčil správně základ daně. Ve zbytku však napadené platební výměry potvrdilo. Odvolací finanční ředitelství bylo zejména toho názoru, že osoba povinná k dani může uplatnit osvobození od daně při vývozu zboží dle ustanovení § 66 odst. 1 zákona o DPH pouze tehdy prokáže-li, že zboží bylo propuštěno do příslušného celního režimu (vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo propuštění do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z území Unie). Osvobození od daně je tedy podmíněno propuštěním do příslušného celního režimu a pouhá skutečnost, že k faktickému vyvezení zboží do třetích zemí došlo a že toto vyvezení bylo osobou povinnou k dani i prokázáno, nezakládá sama o sobě nárok na osvobození od daně.

4. Pan Vinš podal proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Krajský soud žalobu zamítl s tím, že podmínka stanovená v § 66 zákona o DPH je v souladu s článkem 131 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen "směrnice"). Podle Krajského soudu zákonodárce zavedl podmínku propuštění zboží do některého z celních režimů s ohledem na zamezení daňovým únikům tak, aby bylo možné dohledat jakým způsobem, v jakém časovém úseku, jaké a čí zboží opustilo území České republiky. Krajský soud dále potvrdil, že k tomu aby pan Vinš mohl uplatnit nárok na osvobození od daně podle § 66 odst. 1 zákona o DPH nestačí prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno do třetích zemí mimo Evropskou unii. Krajský soud tedy uzavřel, že § 66 zákona o DPH je plně v souladu s právem EU.
5. Pan Vinš podal proti rozsudku kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Připomněl, že mezi stranami není sporu o tom, že v letech 2012-2014 dodával prostřednictvím poštovních služeb zboží do zemí mimo Evropskou unii. Sporné je to, zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 66 zákona o DPH. Podle pana Vinše je pro splnění těchto podmínek stěžejní, že zboží je skutečně dodáno do třetí země. Tuto skutečnost lze prokázat potvrzením daňového úřadu avšak i jinými důkazními prostředky. Pan Vinš tedy nesouhlasil s Krajským soudem v tom, že i v situaci kdy prokázal vystoupení zboží z území Evropské unie, by měl nárok na osvobození od daně podle § 66 odst. 1 zákona o DPH pouze, pokud zboží bylo propuštěno do jednoho z celních režimů. Odkázal přitom na rozsudek Soudního dvora *BDV Trading*<sup>1</sup>, ze kterého dovodil, že podmínka uvedení do jednoho s daných celních režimů jde nad rámec toho, co mohou členské státy v souladu s článkem 131 směrnice požadovat.
6. Žalovaný (Odvolací finanční ředitelství) ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem Krajského soudu.
7. Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

---

<sup>1</sup> Rozsudek ze dne 19. prosince 2013 ve věci *C-563/12, BDV Trading*, EU:C:2013:854

"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 článkem 131 Směrnice jakožto podmínka k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu?"

## II. PRÁVNÍ RÁMEC

### II.1 Unijní právo

8. Článek 131 směrnice stanoví:

#### "Článek 131

*Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu."*

9. Článek 146 směrnice stanoví:

#### "Článek 146

1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;
- b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití;

[...]."

## 10. Článek 273 směrnice stanoví:

*"Článek 273*

*Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.*

*Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3."*

**II.2 Národní právo**

11. Podle usnesení, kterým se pokládá předběžná otázka, jsou v projednávané věci relevantní následující ustanovení zákona o DPH.

12. § 66 zákona o DPH (ve znění v rozhodné době) stanoví:

*"§ 66*

*(1) Vývozem zboží se 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. Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.*

*(2) Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země*

*a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo*

*b) 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.*

*(3) Osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně je také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.*

*(4) Při dodání zboží do třetí země se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem. Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 33a písm. a).*

- (5) *Za den umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu se považuje den potvrzený celním úřadem na rozhodnutí o umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu v tuzemsku.*

*Umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 33a písm. b).*

- (6) *V případě, že výstup zboží z území Evropské unie není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky."*

13. § 33a zákona o DPH (ve znění v rozhodné době) stanoví:

*"§33a*

*Daňový doklad při vývozu*

*Za daňový doklad při vývozu zboží se považuje*

- a) rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie, nebo*
- b) rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. "*

### **III. PRÁVNÍ HODNOCENÍ**

14. Předkládající soud se svými otázkami, které Komise navrhuje posoudit společně, v podstatě ptá, zda čl. 146, odst. 1, písm. a) a článek 131 směrnice brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která podmiňuje osvobození od daně při vývozu zboží tím, že 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 Evropské unie.
15. Komise připomíná, že podle čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice je dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo území Unie prodávajícím nebo na jeho účet, osvobozeno od DPH.

16. Podle Soudního dvora „je [...] cílem takového osvobození dodržení zásady zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení. Každý vývoz, jakož i každé jemu obdobné plnění tak musí být osvobozeny od DPH, aby bylo zaručeno, že dotčená operace bude zdaněna výlučně v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány“<sup>2</sup>.
17. Soudní dvůr vyvodil ze znění čl. 146 odst. 1 písm. b) ve spojení s čl. 14 odst. 1 směrnice, a zejména z výrazu „odesláno“, že „k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie“<sup>3</sup>.
18. Tento závěr platí i pro čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice, neboť se obě ustanovení týkají osvobození dodávek zboží při vývozu: první se týká odeslání nebo přepravy mimo Unii provedených prodávajícím nebo na jeho účet, druhé se týká odeslání nebo přepravy provedených pořizovatelem, který není usazený v členském státě, nebo na jeho účet.
19. Tudíž plnění, které tyto podmínky splňuje, je třeba považovat za vývoz podle čl. 146 odst. 1 písm. a) směrnice, aniž je nutné, aby bylo dotyčné zboží propuštěno do jednoho z celních režimů.
20. Je však třeba mít na paměti, že článek 131 směrnice umožňuje členským státům stanovit podmínky pro osvobození od daně, a to i pro osvobození podle článku 146, k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Viz rozsudek ze dne 18. října 2007 ve věci C-97/06, *Navicon*, EU:C:2007:609, bod 29.

<sup>3</sup> Viz rozsudek *BDV Trading*, body 23 – 24 a rozsudek ze dne 28. února 2018 ve věci C-307/16, *Pieńkowski*, EU:C:2018:124, body 24 – 25.

<sup>4</sup> Viz rozsudek *BDV Trading*, bod 28.

21. Na základě ustálené judikatury Soudního dvora se nicméně tyto podmínky nemohou týkat vymezení obsahu osvobození stanovených směrnicí.<sup>5</sup>
22. Podle Komise však ze znění § 66 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že podmínka propuštění zboží do celního režimu se týká právě vymezení obsahu osvobození od daně. Podle tohoto vnitrostátního ustanovení se „vývozem zboží“ rozumí výstup zboží z území Unie do třetí země za podmínky, že zboží bylo propuštěno do některého z celních režimů. Jinými slovy, transakce se nepovažuje za vývoz zboží a tudíž osvobození nelze uplatnit, pokud dotyčné zboží není propuštěno do celního režimu.
23. Komise se proto domnívá, že taková podmínka, jako je podmínka v projednávané věci, nemůže být založena na článku 131 směrnice, a to ani v případě, kdy slouží k zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.
24. Komise připomíná, že *„[č]lenské státy musí při výkonu pravomocí, které jim uděluje uvedený článek 131, dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, jako jsou zejména zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání. [...] Zejména co se týče zásady proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými právními předpisy Unie. [...] Je tedy sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí překračovat meze toho, co je za tímto účelem nezbytné [...].“<sup>6</sup>*
25. V našem případě je pravděpodobné, že propuštění zboží do některého celního režimu přispívá k cílům zamezení daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, které směrnice uznává a podporuje<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Rozsudek ze dne 21. března 2013 ve věci C-197/12, *Komise v. Francie*, EU:C:2013:202, bod 31; rozsudek ze dne 21. září ve věci C-616/15, *Komise v. Německo*, EU:C:2017:721, bod 65.

<sup>6</sup> Viz rozsudek *BDV Trading*, body 29 – 31.

<sup>7</sup> tamtéž, bod 33



26. Jak však ukazuje tento případ, existují v určitých situacích méně omezující prostředky, než je formalita propuštění zboží do celního režimu, které jsou však stejně účinné k zaručení toho, že zboží opustilo území Unie. Zdá se, že tomu tak je v situaci, kdy dotyčné zboží bylo odesláno do třetích zemí poštovními službami a kdy je opuštění území Unie doloženo dokumenty, které tyto služby vydaly, jak se stalo i v projednávaném případě.
27. České daňové orgány nepopírají, že zboží prodávané panem Vinšem příjemcům ve třetích zemích skutečně opustilo území Unie.
28. Jak však Soudní dvůr již poukázal ve vztahu k čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice, *“za situace, kdy jsou dány podmínky pro osvobození od daně při vývozu [...] zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se totiž z takového dodání neodvádí žádná DPH. Za takových okolností již v zásadě neexistuje riziko daňových úniků nebo ztráty daňových příjmů, jímž by bylo možné odůvodnit zdanění předmětného plnění.”*<sup>8</sup>
29. Proto je Komise toho názoru, že vnitrostátní právní úprava, která jako v projednávaném případě neumožňuje osvobození vývozu od daně v situaci, kdy jsou splněny podmínky uvedené výše v bodě 17, včetně výstupu zboží z území Unie, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.
30. Komise se proto domnívá, že čl. 146 odst. 1 písm. a) a článek 131 směrnice brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která váže osvobození od daně při vývozu zboží na podmínku, že zboží bylo propuštěno do určitého celního režimu.
31. Komise na závěr uvádí, že opatření, které přesahuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nemůže být založeno na článku 273 směrnice.

---

<sup>8</sup> Viz rozsudek *Pieńkowski*, bod 38 a rozsudek *BDV Trading*, bod 40.

#### IV. ZÁVĚR

Na základě výše uvedeného Komise navrhuje Soudnímu dvoru, aby na položenou předběžnou otázku odpověděl následovně:

"1. Ustanovení čl. 146 odst. 1 písm. a) a článku 131 směrnice Rady 2006/112/EC ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která váže osvobození od daně při vývozu zboží na podmínku, že 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 Evropské unie."

Lidia LOZANO PALACIOS

Magda SALYKOVÁ  
zmocněnkyně Komise

Jurgita JOKUBAUSKAITĖ