



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci v právní věci žalobkyně: **KONTAKT THERM CZ, s. r. o.**, se sídlem Čajkovského 195/5, Jablonec nad Nisou, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2018, č. j. 24899/18/5300-22441-701848 a č. j. 24898/18/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 24. 2. 2021, č. j. 59 Af 23/2018 - 59,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Ve zdaňovacím období leden až prosinec 2015, únor až květen 2016 a červenec až srpen 2016 správce daně žalobkyni vyloučil 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 dle § 84 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017, 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 až 9 zákona o dani z přidané hodnoty.

[2] S obdobnou argumentací správce daně zvýšil daňové povinnosti žalobkyně i za zdaňovací období měsíce září až listopadu 2016 a ledna 2017. V případě zdaňovacího období měsíce ledna 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.

[3] V rámci kontrolní činnosti správce daně 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.

[4] Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl. Uvedl, že nebyla splněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na vrácení daně upravená v § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Ta spočívá v tom, že přiznává možnost vrácení daně pouze z nakoupeného zboží, které nemá obchodní charakter. Správce daně po provedené daňové kontrole 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, zboží bylo přímo odebíráno od českých výrobců. V označených 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. 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 ovšem předpokládá vykázání vrácené daně nejdříve v daňovém priznání za zdaňovací období, ve kterém se vrácení uskutečnilo. Pokud žalobkyně v předmětných daňových priznáních snižovala daň na výstupu o částky daní dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty, nesla důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečnosti, že daň byla fyzickým osobám ze třetích zemí skutečně vrácena. Žalobkyní 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.

[6] 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 tyto osoby 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.

[7] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně správní žaloby, které krajský soud usnesením ze dne 5. 8. 2020, č. j. 59 Af 23/2018 – 55, spojil do jednoho řízení. V žalobách žalobkyně zejména tvrdila, že jestliže žalovaný nezpochybňuje vývoz zboží 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 (osvobození od daně při vývozu zboží). Žalovaný se nezabýval fiskálními dopady postupu, který žalobkyně zvolila. 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. V projednávané věci režim potvrdil polský celní úřad, přičemž v rámci Evropské unie nemůže česká celní správa potvrdit vývoz zboží (krom leteckého) na Ukrajinu, neboť s ní Česká republika nemá společnou hranici (na rozdíl od Polska). Správce daně je přitom rozhodnutím celní správy (byť polské) vázán dle § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[8] V žalobě 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. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie navíc nesmí být zboží, které opustilo území Evropské unie, v rámci daňové neutrality zdaněno.

[9] Žalobkyně dále navrhla předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie:

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?

[10] V doplnění žalob žalobkyně znovu odkazovala na § 84 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Závěrem pak žalobkyně upozornila na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 423/2018 – 54, a na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Vins* C-275/18, který dle jejího názoru řešil obdobnou právní otázku (a nevyvstává proto již potřeba pokládat předběžnou otázku).

[11] Krajský soud ve svém rozsudku zdůraznil, 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. Závěry žalovaného k prokázání splnění podmínky dle § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty mají oporu ve spisu a žalobkyně je nezpochybnila.

[12] 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 zákona o dani z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda byly naplněny podmínky pro vrácení daně osobám ze třetích zemí. Vzhledem k tomu, že v posuzované věci nebylo postaveno najisto, zda se žalobkyně 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, bylo nadbytečné zabývat se splněním podmínek § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Ze stejného důvodu se krajský soud nezabýval 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. Odůvodnění zajišťovacích příkazů (ve věci sp. zn. 7 Afs 423/2018) i rozhodnutí žalovaného bylo primárně vystavěno na tom, že žalobkyně nesplnila podmínku uvedenou v § 84 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty (nakoupené zboží nemá obchodní charakter), nikoliv na tom, že neprokázala, že daň z přidané hodnoty osobám ze třetích zemí také skutečně vrátila.

[13] Krajský soud pro výše uvedené zamítl žalobu.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[14] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[15] V ní uvádí, že v projednávané věci žalovaný v rámci daňové kontroly původně vydal zajišťovací příkaz, jehož odůvodnění je shodné s odůvodněním nyní posuzovaných platebních výměrů. Žaloba proti zajišťovacím příkazům byla zamítnuta. Ke kasační stížnosti žalobkyně však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, žalovaného i správce daně. Jelikož jsou obě žaloby v hmotněprávní rovině stejné, rozhodoval tak Nejvyšší správní soud *de facto* o všech žalobních bodech (i v tomto řízení). Krajský soud se těmito žalobními body nezabýval a ustál na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně. V bodu [26] rozsudku č. j. 7 Afs 423/2018 – 54 přitom Nejvyšší správní soud posoudil důvod, pro který byla žaloba v nyní projednávané věci zamítnuta, zcela odlišně.

[16] Není přípustné, aby soud ve stejném složení v totožné věci rozhodl bez toho, aby přezkoumal žalobní body, kterými se v předchozím zcela totožném případě dopodrobna zabýval, aniž by jakkoliv byl jen zmínil důvod, proč nyní postupuje odlišně, a následně zamítne žalobu na základě důvodu, kterým se v předchozím případě nezabýval, bez udání důvodů (včetně vypořádání se s odlišným názorem kasačního soudu). To vše na základě nijak nerozvedeného a ničím nepodloženého okrajového konstatování žalovaného.

[17] Krajský soud tak v nyní projednávané věci přisvědčil žalovanému, jehož rozhodnutí opřené o shodné důvody k otázce vrácení daně fyzickým osobám ze třetích zemí Nejvyšší správní soud (včetně rozhodnutí krajského soudu) zrušil. Stěžovatelka se domnívá, že tímto překvapivým rozhodnutím se krajský soud snaží stranně najít zástupný důvod pro zamítnutí žaloby, aby se vyhnul uznání svého pochybení z předchozího řízení.

[18] Pokud by se žaloba zabývala všemi absurdními argumenty žalovaného, byla by neúměrně dlouhá, proto se stěžovatelka zaměřila na důvod, pro který jí správci daně odmítli uznat splnění podmínek pro použití režimu, který využila. Ačkoliv správce daně uvedl, že „chybějící náležitosti výdajových pokladních dokladů nebyly důvodem pro doměření daně“, žalovaný bez opory v zákonu a spise konstatoval, že nedošlo k prokázání vrácení zaplacené daně. Žalovaný tak měl postupovat dle § 115 daňového řádu. Stěžovatelka neuplatnila žalobní bod proti tomuto závěru

žalovaného, neboť ten nemohl být důvodem pro odmítnutí vrácení daně. Soud se tímto důvodem nezabýval ani ve věci zajišťovacího příkazu. Z bodu [26] rozsudku č. j. 7 Afs 423/2018 – 54 se navíc podává, že „[m]ezi stranami sporu nejsou sporné následující skutkové závěry správce daně. [...] Vrácení daně zákazníkům proběhlo při příštím obchodu nebo jiné cestě do ČR. Poté stěžovatelka uplatnila nárok na vrácení daně v daňovém přiznání postupem dle § 84 ZDPH.“ Krajský soud se měl v první řadě zabývat žalobními body a neposuzovat věc podle důvodu, který nebyl ani řádně zmíněn, natož odůvodněn, a který sám kasační soud označil za nesporný. Krajský soud tak potvrdil nesprávnost použití režimu a fakticky rozhodoval o zcela jiné věci než žalovaný. Navíc se krajský soud ani nevypořádal s tím, že Nejvyšší správní soud označil výplatu daně za nespornou.

[19] Při zjišťování skutkového stavu byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, když rozhodnutí žalovaného je dílem nepřezkoumatelné a dílem v něm došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. V obou případech se jedná o důvody, pro které měl krajský soud zrušit žalobou napadené rozhodnutí bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); k tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 99/2013 – 32.

[20] Nad rámec stěžovatelkou uplatněných odvolacích námitek žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že nebyla splněna ani podmínka stanovená v § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný tak nedal stěžovatelce možnost se k této otázce vyjádřit. Krajský soud byl povinen vypořádat žalobní body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); pokud by tyto shledal důvodnými, bylo jeho povinností rozhodnutí žalovaného zrušit. Neučinil-li tak, je rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, zda nesplnění podmínky dle § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty je samostatným důvodem pro doměření daně, nebo argumentací jdoucí nad rámec důvodů tohoto doměření.

[21] K samotnému „neprokázanému“ vyplacení částek stěžovatelka poukazuje na doklady ze spisu označené jako REFUND OF VALUE ADDED TAX. Pokud by nebyla daň fyzickým osobám vrácena, neměla by stěžovatelka tyto doklady k dispozici, neb její fyzická osoba vydává pouze proti vydané dani, resp. zápočtu na další zboží. Správce daně navíc potvrdil validitu části výdajových dokladů a muselo by dojít pouze k selektivnímu vyloučení daně.

[22] Pro výše uvedené navrhuje stěžovatelka zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[23] Žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou. Ve vyjádření k ní zdůraznil, že kasační stížnost je v podstatné míře nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o důvody, které mohla stěžovatelka uplatnit již v řízení před krajským soudem.

[24] Rozhodnutí žalovaného bylo založené na dvou závěrech. Bylo tak rozhodující nejen to, zda pro postup deklarovaný stěžovatelkou byly naplněny zákonné podmínky, ale rovněž to, zda deklarovaný postup skutečně dodržela, tedy že daň svým zákazníkům skutečně vrátila. Vrácení daně zákazníkům (fyzickým osobám ve třetím státě) je přitom pro nárok na daňový odpočet dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty stěžejní. Stěžovatelka však proti závěru žalovaného o nevrácení daně v žalobě nebrojila. Žalovaný se proto neztotožňuje s názorem stěžovatelky, která považuje kasační stížností napadený rozsudek za nepředvídatelný, protože jí nebyla zrušena žalobami napadená rozhodnutí z důvodů, které nenamítala.

[25] Řízení o zajištění daně nebylo vystavěno na závěru, že stěžovatelka neprokázala vrácení daně svým zákazníkům z Ukrajiny (dle § 84 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty). To však nemá na zákonnost dodatečných platebních výměrů, ani na rozhodnutí o odvolání,

žádný vliv, neboť pravomocné doměření daně stěžovatelce v nalézacím řízení na neprokázání splnění této podmínky postaveno bylo. Tento rozdíl v obou řízeních pak krajský soud akcentoval zejména v bodě [19] svého rozsudku. Jelikož nalézací řízení tvoří jeden celek, není bez dalšího vadou řízení, pokud rozhodnutí žalovaného akcentuje i jiné skutečnosti než zpráva o daňové kontrole.

[26] Stěžovatelka námitku o absenci možnosti se vyjádřit k překvapivým závěrům rozhodnutí žalovaného v žalobě nevznesla; jde tak o námitku nepřipustnou. Ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku č. j. 7 Afs 99/2013 – 32 žalobce nepředvídatelnost rozhodnutí žalovaného (odvolacího orgánu, který vycházel z nových důkazů) v žalobě namítl. Krajský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného z moci úřední, neboť hodnocení skutkového stavu zjištěného správními orgány v rámci uplatněných žalobních bodů považoval za předčasné. Limitem pro možnost přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí z moci úřední (dle § 76 s. ř. s.) je možnost přezkoumání zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí v rámci řádně uplatněných žalobních bodů (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, č. 2288/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 59).

[27] Pro výše uvedené žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nepřipustnou odmítnout nebo ji jako nedůvodnou zamítnout.

[28] Stěžovatelka v replice k vyjádření sdělila, že není (a nemůže být) pravdou, že by žalovaný své rozhodnutí založil na jiných závěrech než správce daně. Žalovaný měl stěžovatelku seznámit se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, resp. odlišným právním názorem. Krajský soud měl posoudit správnost závěrů rozhodnutí žalovaného napadeného žalobními body, pokud tak neučinil, ponechal v platnosti správní akt, který je jako celek neplatný (neb kasační soud v mezidobí označil žalobní body za důvodné).

[29] Správce daně skutečnost, že daň byla vrácena, v průběhu daňové kontroly nezpochybnil (jedná se o skutkové zjištění, jež lze učinit na základě hodnocení důkazů) a odvolací orgán žádným způsobem nedal najevo, že by toto skutkové zjištění podrobil kritice. Neučinil tak v průběhu odvolacího řízení (formou výzvy vydané dle ust. § 115 odst. 2 d. ř.) a neučinil tak ani v rozhodnutí o odvolání (v němž by na základě hodnocení důkazů dospěl k závěru odlišnému od závěru správce daně, tj. že vrácení daně nebylo prokázáno). Nelze tedy usuzovat, že žalovaný upravil rozhodovací důvody správce daně tak, že své rozhodnutí založil na dvou závěrech, jak žalovaný uvádí ve svém vyjádření ke kasační stížnosti.

[30] V projednávané věci není zřejmé, zda žalovaný vzal za podklad svého rozhodnutí skutkový stav zjištěný správcem daně (pak ale není možné tvrdit neprokázání, že daň byla vrácena, neboť rozhodnutí správce daně je založeno na jiném skutkovém stavu), nebo zda chtěl toto skutkové zjištění korigovat (pro což ovšem není žádná opora v odůvodnění jeho rozhodnutí). Pokud nebyla marginální část takového správního aktu podrobena soudnímu přezkumu, nemůže to znamenat, že je možno ponechat správní akt v platnosti. Navíc vyloučil-li tuto „marginálnost“ správce daně v rozhodnutí o stanovení daně. Nelze tedy souhlasit s názorem žalovaného, že nejprve mohl zkoumat podmínky využití režimu podle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty, když samotný režim v předchozím řízení před soudem vyloučil. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, který konstatuje, že peníze byly vyplaceny, vycházel ze zcela shodných zjištění jako platební výměry, kterými byla doměřená daň (zajišťovací příkazy vycházely ze stejných skutkových zjištění zakotvených ve zprávě o daňové kontrole).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Soud proto posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nesrozumitelnost rozhodnutí působí rovněž to, pokud jím správní orgán rozhodne o otázce, která nebyla předmětem řízení, tedy vykročí z mezí předmětu řízení, a to způsobem, že není zřejmé, zda správní orgán skutečně rozhodl o předmětu daného řízení.

[34] V projednávané již správce daně ve svých rozhodnutích uvedl, že „*výdajové pokladní doklady řady CVE, týkající se vrácení DPH, vystavené v měně euro, neobsahují údaj o tom, komu byly vyplaceny, neobsahují ani podpis pokladníka, podpis příjemce, kdo doklad vystavil, kdo jej schválil a kdo jej zaúčtoval.*“ K reakci stěžovatelky správce daně následně v platebních výměrech (ve zprávách o daňové kontrole) uvedl, že „*netvrdil, že na výdajovém podkladním dokladu musí být uveden podpis pokladníka, údaj o tom, kdo doklad vystavil, kdo jej schválil, pouze konstatoval fakt, že tyto údaje, i když byly uvedeny na výdajových pokladních dokladech, nebyly vyplněny. Tyto chybějící náležitosti výdajových pokladních dokladů, však nebyly důvodem pro doměření daně.*“

[35] Sám pak uzavřel, že „*příslušné ustanovení ZDPH předpokládá vykázaní vrácené daně nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se vrácení uskutečnilo. [...] Pokud tedy odvolatel v předmětných daňových přiznáních snižoval daň na výstupu o částky daní dle ust. § 84 odst. 8 ZDPH, nesl důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečnosti, že daň byla fyzickým osobám ze třetích zemí skutečně vrácena. Odvolatelem předložené výdajové pokladní doklady týkající se vrácené DPH neobsahují údaj o tom, komu byla daň vyplacena, ani podpis příjemce vrácené DPH. Odvolatel v protokolu o ústním jednání ze dne 29. 11. 2016 [...] uvedl, že vrácení DPH občanům ze třetích zemí dochází tak, že při příštím obchodu, nebo když jedou za prací, přivezou odvolateli potvrzení na vrácení daně a ten jim to odečte z následné platby. Z listinných důkazních prostředků však nevyplývá, že by odvolatel prováděl jakýkoliv zápočet vrácené daně na úhradu kupní ceny následné transakce. Dle odvolacího orgánu tedy odvolatel neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání vrácení daně zahraniční fyzické osobě, popř. jiné osobě na základě jejího prohlášení, že jedná jménem a ve prospěch zahraniční fyzické osoby (viz ust. § 84 odst. 7 ZDPH).*“ V druhém z rozhodnutí uvedených v záhlaví žalovaný navíc dodává, že stěžovatelkou popisovaný postup (odečtení DPH z následné

platby), není možný v situaci, ve které s fyzickou osobou byla uskutečněna jen jedna obchodní transakce (platba).

[36] Žalovaný pak shrnul, že „*odvolatel neprokázal ani splnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění postupu dle ust. § 84 ZDPH, tj. že daň zaplacená fyzickým osobám ze třetích zemí, byla těmto osobám, popř. jejich zmocněncům, skutečně vrácena. Odvolatel tedy nebyl oprávněn ke snížení své daně na výstupu o částky daně, jejichž vrácení fyzickým osobám ze třetích zemí deklaroval vystavením výdajových pokladních dokladů.*“

[37] Z výše uvedeného se jasně podává, že žalovaný doměřil daň z přidané hodnoty proto, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění postupu dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty, mezi jinými i podmínka stanovená v odst. 7 citovaného ustanovení. Tyto nedostatky vyvozoval již v řízení před správcem daně, přičemž správce daně již v platebních výměrech jako důvod pro neuznání nároku na vrácení daně uváděl „porušení ustanovení“ § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty.

[38] S ohledem na výše uvedené tedy o rozhodnutí žalovaného nelze bez dalšího hovořit jako o nepřezkoumatelném rozhodnutí.

[39] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 423/2018 - 54 je splnění věcných (hmotněprávních) podmínek dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty stěžejní pro uplatnění nároku na vrácení daně dle téhož ustanovení (srov. body [37] a [42] *in fine*). Uvedl-li tedy správce daně, že v projednávané věci nedošlo k vrácení daně a že se jedná o hmotněprávní podmínku pro vrácení daně dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty, nejde o „okrajový“ („marginální“) důvod pro doměření daně, ale důvod, který by i sám o sobě vedl k nepřiznání nároku na vrácení daně dle výše uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Nebrojila-li stěžovatelka proti dostatečně identifikovanému a srozumitelně odůvodněnému závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene stran vrácení daně dle § 84 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, nezbývalo krajskému soudu, než tuto otázku vzít za stěžovatelkou nezpochybněnou, tedy mezi stranami nespornou.

[40] Stěžovatelka v projednávané věci trvala na tom, že došlo k vrácení daně dle § 84 zákona o dani z přidané hodnoty. Nebyla-li však dle žalovaného splněna jedna z věcných (hmotněprávních) podmínek stanovených tímto ustanovením (konkrétně uvedena v odst. 7) a stěžovatelka tuto skutečnost v žalobě nevytýkala (neuplatnila vůči tomuto závěru žalobní bod/námítku), nemusel krajský soud dále přezkoumávat ostatní (věcné či formální) podmínky pro možnost uplatnění nároku dle výše zmíněného ustanovení (výrok rozhodnutí žalovaného by zůstal nezměněn). V tomto ohledu nelze vnímat rozhodnutí krajského soudu ani jako překvapivé, ani jako nepřezkoumatelné či nesrozumitelné.

[41] Krajský soud ani nebyl povinen přihlížet k vadám tvrzeným nyní stěžovatelkou v kasační stížnosti. Dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Afs 79/2009 – 84, 2288/2011 Sb. NSS, je krajský soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení dle § 76 s. ř. s., byť by nebyly žalobcem výslovně namítány, pouze pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Nesměřují-li však žalobní námítky proti takovým objektivně existujícím vadám, nemůže k nim soud přihlídnout z moci úřední (*ex officio*), v opačném případě by dispoziční zásada ztrácela smysl.

[42] Na rozdíl od rozsudku č. j. 7 Afs 99/2013 - 32 se v projednávané věci stěžovatelka k překvapivosti či jiným v kasační stížnosti vytýkaným vadám rozhodnutí žalovaného nevyjádřila ani v řízení před krajským soudem, byť například ve lhůtě pro podání žaloby, srov. bod [47] níže),

přičemž se jedná o žalobní bod, ke kterému soud nepřihlíží nad rámec § 76 s. ř. s. z moci úřední (ex offio).

[43] Krajský soud v této souvislosti při svém rozhodování nebyl ani vázán rozhodnutím ve věci sp. zn. 7 Afs 423/2018. Jednalo se o zajišťovací příkazy, přičemž v řízení o nich žalovaný netvrdil, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno stran vrácení daně fyzickým osobám ze třetí země. Skutková zjištění žalovaného (uvedené v jeho rozhodnutích) byla v obou řízeních rozdílná; krajský soud tak nebyl vázán bodem [26] rozsudku kasačního soudu. Ten navíc v rozsudku uvedl, že (důraz přidán) „[j]e třeba zdůraznit, že **smyslem aktuálního řízení ve věci zajišťovacích příkazů není a ani nemůže být zodpovědět s konečnou platností otázku, zda stěžovatelka skutečně aplikovala nesprávný daňový režim, a pokud ano, zda jí lze za této situace definitivně upřít nárok na vrácení daně nebo je povinností daňových orgánů umožnit jí nápravu tohoto pochybení při volbě daňového režimu, případně jakým způsobem má tato náprava proběhnout (v rámci daňové kontroly či cestou opravy dokladů a dodatečných daňových přiznání).**“

[44] Pro posouzení zákonnosti platebních výměrů je podstatné rozhodnutí o nich, nikoliv o zajišťovacích příkazech, ve kterých se ohledně stanovení daně počítá toliko s přiměřenou pravděpodobností budoucího stanovení daně. Zákonná kritéria pro vydání zajišťovacího příkazu a pro rozhodnutí o stanovení daně nejsou totožná. V projednávané věci navíc žalovaný sledoval závěry kasačního soudu, dle kterých z principů zdaňování vývozu zboží mimo území Evropské unie vyplývá, že je prakticky nemožné, aby obchodní vývoz nebyl osvobozen, i když byl deklarován jako prodej cestujícím neusazeným ve Společenství, a odepření jeho osvobození dle stranami nezpochybnovaných skutkových zjištění nebrání jiné důvody (podvod, absence důkazů umožňujících ověřit splnění věcných požadavků).

[45] Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky o tom, že krajský soud ponechal v platnosti správní akt, který je jako celek neplatný. Pro správní rozhodnutí obecně platí princip presumpce správnosti. Není-li správní rozhodnutí zrušeno, hledí se na něj jako na správné a zákonné, což jistě nevyklučuje možnost zrušení rozhodnutí např. v přezkumném řízení. Z výše uvedeného nelze pak v žádném případě dospět ani k závěru, že soudem neposuzovaná část rozhodnutí žalovaného (ať již pro absenci žalobního bodu; důvodnost předchozí žalobní námítky; či skutečnost, že i přes důvodnost námítky by rozhodnutí žalovaného obstálo) obstála v soudním přezkumu. Soud jednoduše nemusí vypořádat všechny žalobní body (námítky), nemá-li to vliv na zákonnost rozhodnutí (nic by to na věci nezměnilo).

[46] Lze tedy shrnout, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný (ani pro nesrozumitelnost) a krajský soud v souladu s dispoziční zásadou shledal otázku důkazního břemene stran vrácení daně nespornou.

[47] Kasační stížnost stran námitek směřujících do rozhodnutí správních orgánů k otázce vrácení daně a s tím souvisejícího unesení důkazního břemene je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Nepřijatelnou je i námitka, že žalovaný měl postupovat dle § 115 daňového řádu, neboť tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem.

[48] Skutečnost, že se krajský soud nad rámec žalobních bodů obecně vyslovil, že shledává rozhodnutí žalovaného v otázce neprokázání vrácení daně „*logické a odpovídající obsahu správního spisu*“, taktéž nečiní napadený rozsudek nezákonným. Krajský soud k tomu totiž jedním dechem (hned v následující větě) dodává, že stěžovatelka uvedené „*závěry v žalobě vůbec nezpochybnila*“. Jedná se o otázku, která v řízení před krajským soudem nebyla vznesena (nenachází se, byť i v zárodku, ve vznesených žalobních bodech), a jako takovou se jí krajský soud, stejně jako nyní soud kasační, nemohl zabývat (věcně ji posoudit).

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. V projednávané věci Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), soud zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. června 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu