



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **R. W.**, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2018, č. j. 29801/18/5000-10610-712427, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2020, č. j. 30 A 203/2018 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2020, č. j. 30 A 203/2018 - 45, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 18. 12. 2017, č. j. 1007965/17/2400-11451-405029 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), byla žalobkyně uznána vinnou ze spáchání přestupku dle § 29 odst. 1 písm. b) zákona č. 112/2016, o elektronické evidenci tržeb, ve znění účinném ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí (dále též „ZoET“), kterého se měla dopustit tím, že dne 5. 9. 2017 v čase 11:11 hodin v provozovně žalobkyně s názvem „Květiny R. w.“ nacházející se v obchodním domě Prior na adrese Svobody 2094/6, Cheb, řádně nevystavila účtenku se všemi povinnými údaji podle § 20 ZoET tomu, od koho evidovaná tržba plyne, čímž porušila povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím částečně změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že snížil pokutu uloženou za uvedený přestupek z 12.000 Kč na 6.000 Kč. Ve zbytku žalovaný ponechal prvostupňové rozhodnutí beze změny.

[2] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že má za prokázané, že žalobkyně vystavila elektronickou účtenku bez předešlého udělení souhlasu úředních osob provádějících kontrolu, čímž porušila § 18 odst. 1 písm. b) ZoET; nakládala tedy s účtenkou proti vůli původce tržby. Provozovna obchodu s květinami není specifickou formou podnikatelské činnosti, u které by bylo standardem předávání elektronických účtenek. Zákazník v takové provozovně obvykle vystavení elektronické účtenky nepředpokládá a nelze po něm požadovat, aby se tištěné účtenky dožadoval, a pokud by se s náležitostmi účtenky chtěl seznámit, aby učinil další kroky tím, že se přihlásí na webovou stránku, kde je účtenka umístěna či dokonce zaslal placenou SMS z vlastního mobilního telefonu.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítla, že se žalovaný nevypořádal úplně a dostatečně s odvolacími námitkami. Dále vyjádřila nesouhlas se závěry správních orgánů, že žalobkyně v průběhu kontrolního nákupu prováděného žalovaným porušila zákon o evidenci tržeb, když v souvislosti s příslušným nákupem nevystavila řádnou účtenku. Ze strany žalobkyně však byla vystavena řádná účtenka v elektronické podobě se všemi náležitostmi dle § 20 ZoET, kdy žalovaný byl již při vstupu do provozovny s takovým postupem srozuměn, obdržel přístupové údaje k této účtence umístěné na internetu a při nákupu nepožadoval účtenku v tištěné formě. Vystavením účtenky a jejím umístěním na internet nebyl porušen ani § 18 odst. 1 písm. b) ZoET, kdy účtenka byla vystavena tomu, od koho tržba plynula, ve správný okamžik při uskutečnění evidované tržby a byla pro dotyčného dostupná. Tvzení správního orgánu I. stupně, že bylo znemožněno ověřit účtenku a jednotnou tržbu zákazníkem, je nepravdivé, když účtenku vystavenou žalobkyní a též samotnou tržbu je možné ověřit zákazníkem nebo kontrolním orgánem v databázi správního orgánu I. stupně.

[4] Žalobkyně dále odmítla závěr žalovaného ohledně přednosti tištěné formy účtenky před elektronickou formou, když ZoET formu účtenky nikterak neupravuje, a tištěnou formu ani nijak jinak neupřednostňuje. Vystavením elektronické účtenky se žalobkyně tudíž nedopustila porušení ZoET, přičemž pouze porušení zákona lze považovat za přestupek a sankcionovat. Žalovaným specifikovaný přestupek spočívající v tom, že žalobkyně nevystavila řádnou účtenku nejpozději při přijetí tržby, nebyl naplněn, neboť žalobkyně požadavky zákona dodržela, a to včetně ustanovení upravujících náležitosti příslušné účtenky. Správní orgány nadto v odůvodnění svých závěrů nevycházely ze zákonné úpravy obsažené v ZoET, nýbrž z vlastních metodických pokynů, které nad rámec zákona stanoví dodatečné podmínky a požadavky. Takový postup je však v rozporu s čl. 4 odst. 2 Ústavy a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Definice přestupku dle § 5 zákona č. 250/2016, o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, vychází z protiprávního jednání, tedy jednání, které je v rozporu se zákonem. Případné nedodržení metodického pokynu nemůže tedy být přestupkem ve smyslu přestupkového zákona. Finanční správa totiž není oprávněna doplňovat či měnit zákony svými metodickými pokyny, ve kterých označí určité jednání za přípustné a jiné za nepřípustné. Pokud tedy správní orgány na základě jejich vlastní metodiky dovozují, že k vystavení účtenky v elektronické formě je zapotřebí výslovný souhlas zákazníka, jedná se o závěr, který ze ZoET nijak nevyplývá.

pokračování

[5] Ze strany žalobkyně pak ani nedošlo k porušení účelu evidence tržeb dle ZoET, kdy smyslem a účelem evidence tržeb je získání informací pro správu daní, přičemž forma vystavené účtenky nemohla a do budoucna ani nemůže jinak ovlivnit získání informací pro lepší správu daní, když byl dané účtence systémem EET přiřazen fiskální identifikační kód (FIK) a tržba je evidována v systému pro evidenci tržeb. Dále označila žalobkyně za podstatnou skutečnost, že v rámci kontrolního nákupu nebyla pracovníkem správního orgánu I. stupně požadována účtenka v tištěné podobě, kdy v opačném případě by obdržel tištěnou účtenku náležitě vyplněnou na tiskopise dodaném spolu s SW aplikací. Úřední osoby pak vstupovaly do provozovny dveřmi, které byly opatřeny sdělením o vystavování elektronických účtenek, tedy s touto skutečností musely být při vstupu do provozovny srozuměny. Navíc měla žalobkyně na prodejním pultě umístěn informační leták týkající se elektronických účtenek, což bylo správnímu orgánu I. stupně doloženo. Restriktivní postoj finančních orgánů, který se týká vystavování účtenek v elektronické formě, není v širším kontextu srozumitelný, neboť pokud je pro účast v účtenkové loterii nutná aktivita na internetu, pak není důvod, proč bránit umístění a převzetí účtenek na téměř médiu.

[6] V replice žalobkyně označila závěr žalovaného, dle kterého nelze bez dalšího dovodit, že kontrolující osoby projevíly souhlas s vystavením účtenky v elektronické formě, za irrelevantní, neboť výslovný souhlas zákazníka s vystavením účtenky v elektronické formě není zákonným předpokladem splnění povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) ZoET. Žalobkyně pak ani nesouhlasila s tím, že podmínění předání účtenky do dispozice původce tržby zasláním zpoplatněné SMS s kódem účtenky pro osoby, které nemají k dispozici přístup k internetu, je diskriminujícím vůči zákazníkům bez přístupu k internetu. Přístup k účtence na základě zaslání SMS s kódem účtenky je pouhou alternativou k přístupu k účtence umístěné na internetu a účtence v tištěné podobě, o kterou má každý zákazník uskutečňující nákup v provozovně žalobkyně možnost požádat a tato mu bude vydána. Žalobkyně tedy nikoho nediskriminovala, naopak se sama cítí být diskriminována postupem finančních orgánů, které přistupují k výkladu zákona nepřiměřeně restriktivním způsobem a brání jí, aby k vystavování účtenek používala elektronickou formu, která není zákonem zakázána a navíc odpovídá současnému trendu při plnění různých evidenčních povinností, potažmo účelu a smyslu ZoET.

[7] Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl, přičemž dospěl k závěru, že pro formu vystavené účtenky bude mít rozhodující význam povaha transakce realizované v konkrétním případě. V případě nákupu květin v kamenné prodejně, k čemuž došlo v posuzované věci, stejně jako například při nákupu pečiva u pekaře, dochází k prodeji na základě bezprostředního osobního kontaktu, čemuž zpravidla musí odpovídat podoba účtenky. Písemná forma účtenky v rámci tohoto typu prodeje bude převládající, neboť jeho účastníci běžně nemají k dispozici údaje, které by umožňovaly obratem provést vystavení účtenky elektronickým způsobem. Naopak při nákupu distančním způsobem skrze webové stránky, který je podmíněn zadáním e-mailové adresy kupujícího, bude vystavení elektronické účtenky normou. Jistě by i při osobním prodeji, k němuž došlo v nyní projednávané věci, byla v konkrétním případě možná výslovná dohoda prodávajícího se zákazníkem o vydání účtenky elektronicky, platí však, že tato dohoda nemůže být paušálně založena na základě oznámení o vydávání účtenek v elektronické podobě

umístěném na vstupních dveřích do provozovny, k němuž přistoupila žalobkyně. Je nezbytné si uvědomit, že s ohledem na charakter prodeje provozovaného žalobkyní průměrný zákazník musí očekávat vystavení účtenky v „tradiční“ písemné podobě, přičemž upozornění na dveřích provozovny na tomto očekávání nemůže nic změnit. Zároveň platí, že účtenku je nezbytné vystavit takovým způsobem, aby se do dispozice zákazníka dostala obratem, bez dalšího. Není totiž možné podmiňovat přístup k účtence nutností dalších aktivních kroků ze strany zákazníka, tj. zadáním přístupových údajů do webového rozhraní, když teprve až provedením těchto úkonů dojde k zobrazení účtenky.

[8] Listina, kterou vydala žalobkyně do dispozice zákazníka, není ani písemnou, ani elektronickou účtenkou. Toto potvrzení totiž nemá údaje, které definují obsah účtenky, tak jak je uveden v § 20 odst. 1 ZoET, proto závěr správních orgánů ohledně spáchání přestupku žalobkyní, když tato nevystavila řádnou účtenku, plně ob stojí. Soud se pak neztotožnil s námitkou týkající se ukládání povinností nad rámec zákona, kdy metodický pokyn, o který se opřely správní orgány, žádné povinnosti neukládá. Obsahuje pouze interpretaci zákona o evidenci tržeb, konkrétně na s. 27 a násl. se zabývá výkladem pojmu „vystavení účtenky“, přičemž soud považoval tento výklad, který se promítl do obsahu napadeného rozhodnutí, za zcela logický a správný.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž předně namítla nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Krajský soud založil své rozhodnutí do značné míry na ne zcela přezkoumatelné úvaze o očekávání průměrných zákazníků ve vazbě na dřívější tradiční způsoby vystavování účtenek, namísto toho, aby se vypořádal se žalobními námitkami a s podmínkami vystavování účtenek dle ZoET. V kusém zdůvodnění rozsudku zmiňuje mezi kritérii svého posouzení dřívější tradici ve vystavování účtenek v květinářství a pekařství, či osobu průměrného zákazníka a jeho očekávání, aniž by blíže objasnil a doložil, z čeho v těchto svých úvahách vycházel. Krajský soud se dále nezabýval námitkou stěžovatelky, že ZoET formu účtenky nikterak neupravuje, neboť upravuje pouze údaje, které je třeba na účtence uvádět. Vystavením elektronické účtenky se stěžovatelka tudíž nedopustila porušení jakéhokoli ustanovení ZoET, přičemž jen porušení zákona lze považovat za přestupek a sankcionovat. Stěžovatelka dále v žalobě namítala nepravdivost tvrzení správních orgánů, že bylo znemožněno ověřit účtenku a samotnou tržbu zákazníkem nebo kontrolním orgánem, ani touto námitkou se však krajský soud v napadeném rozsudku nezaobíral. Krajský soud pak pominul rovněž námitku, že ze strany stěžovatelky nedošlo k porušení účelu a smyslu evidence tržeb dle ZoET, neboť i v případě, že by došlo k nějakému pochybení, smysl a účel zákona byl naplněn, a proto neexistuje jakákoli společenská nebezpečnost či škodlivost tohoto postupu ve smyslu přestupkového zákona. Nevypořádal se ani s podstatou námitky, že správní orgány v odůvodnění rozhodnutí nevycházely primárně z příslušné zákonné úpravy, ale z vlastních metodických pokynů, neboť formální zakotvení uložené pokuty nutno odlišovat od otázky, zda se použité metodické pokyny nachází ve vytyčených mezích zákona, či zda tyto meze přesahují způsobem, kdy se již jedná o nepřípustné dotváření zákonné úpravy. Krajský soud se dále nevypořádal s námitkou, že pracovníci správního

pokračování

orgánu I. stupně byli v rámci kontrolního nákupu srozuměni s vystavením účtenky v elektronické podobě, přičemž nevznesli jakýkoli požadavek na vystavení tištěné účtenky. Zanedbání kontrolních pracovníků, kteří tuto variantu nijak neověřili, nelze přičítat k tíži stěžovatelky.

[10] Stěžovatelka dále namítla, že z její strany nedošlo k porušení ZoET ani jiného právního předpisu v souvislosti s evidencí tržeb, protože správní orgány nebyly oprávněny k uložení pokuty. Stěžovatelka totiž vystavila řádnou účtenku v elektronické podobě se všemi náležitostmi dle ZoET, a to v situaci, kdy zákazník (kontrolní orgán) byl již při vstupu do provozovny, kde byla umístěna informace o způsobu vystavování účtenek, s takovým postupem srozuměn, obdržel přístupové údaje k této účtence umístěné na internetu a při nákupu nepožadoval účtenku v tištěné formě. Závěry krajského soudu vyjádřené v bodě 16. napadeného rozsudku ohledně charakteru prodeje provozovaného stěžovatelkou, u něhož průměrný zákazník musí očekávat vystavení účtenky v tradiční písemné podobě, označila stěžovatelka za pouhé subjektivní názory bez zjevné a srozumitelné vazby na podmínky vymezené v ZoET. Tyto úvahy se navíc nacházejí mimo realitu dnešního světa, ve kterém se používání elektronické komunikace a internetu u průměrného zákazníka nepochybně stalo jeho nedílnou součástí. Je otázkou, proč má být stěžovatelka sankcionována za to, že se rozhodla jít tomuto trendu vstříc, když zákon takovému postupu nijak nebrání. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na příložený článek z Hospodářských novin a v něm obsažené vyjádření zástupce daňové správy, který připustil, že vystavení účtenky v elektronické podobě je ve vztahu ke kamenným prodejnám přijatelnou a legitimní variantou.

[11] Závěr krajského soudu, že není možné podmiňovat přístup k účtence nutností dalších aktivních kroků ze strany zákazníka, je v rozporu s vlastní podstatou elektronické komunikace a s jejími principy, které jsou v současné době zcela běžné a většině zákazníků dobře známé. Krajský soud pomíjí, že v elektronické sféře je nutno vždy učinit některé aktivní kroky k tomu, aby došlo k zobrazení požadované informace. Pokud by převzetí účtenky nesmělo být vůbec vázáno na jakékoli aktivní úkony zákazníka, bylo by elektronické vystavování účtenek zcela vyloučeno. Vzniká přitom spíše otázka, zda konkrétní metoda neklade na zákazníka nepřiměřené nároky; takovou otázkou se však krajský soud nezabýval. Stěžovatelkou zvolená aplikace zcela vyhovuje požadavku, aby byla vystavená elektronická účtenka zákazníkovi jednoduše přístupná, kdy se zákazník k příslušné účtence dostane okamžitě po zadání předaného přístupového údaje na konkrétní webové stránce. Rovněž závěr krajského soudu, že stěžovatelka nevystavila v posuzované věci řádnou účtenku, je nesprávný. Stěžovatelka totiž účtenku v souvislosti s kontrolním nákupem správního orgánu I. stupně vystavila, přičemž tato obsahovala veškeré náležitosti stanovené zákonem. Lístek s přístupovými údaji nelze zaměňovat se samotnou účtenkou, která byla vystavena v elektronické formě, a to způsobem, který zákazníkovi umožňoval k účtence rychlý a jednoduchý přístup. K protiprávnímu jednání ve smyslu § 29 ZoET nedošlo, neboť účtenka ze strany stěžovatelky vystavena byla, včetně všech zákonem požadovaných náležitostí. Správní orgány ve svém závěru, podle něhož stěžovatelka nevystavila řádnou účtenku, nadto nevycházely primárně z příslušné zákonné úpravy obsažené v ZoET, nýbrž z vlastních metodických pokynů. Metodický pokyn však není součástí právního řádu a nelze jej považovat za obecně

závazný předpis, pročez jeho případné nedodržení či porušení nemůže být přestupkem ve smyslu přestupkového zákona. Stežejní pro posouzení případu musí být vždy obsah zákona, nikoliv subjektivní stanovisko ohledně toho, co finanční správa připouští či nepřipouští.

[12] Závěr správních orgánů a krajského soudu o nevystavení účtenky stěžovatelkou je v rozporu s prokazatelnými skutečnostmi, kdy stěžovatelkou vystavená účtenka obsahovala veškeré náležitosti předepsané dle ZoET, byla vystavena včas a navíc je dostupná na příslušné webové adrese. Na základě uvedené účtenky pak lze ověřit též evidenci uskutečněné tržby. Ze strany stěžovatelky nedošlo k porušení účelu a smyslu evidence dle ZoET, kterým je získání informací pro lepší správu daní. Tyto daňová správa získala již odesláním datové zprávy o uskutečněné tržbě, kdy forma účtenky již nemohla a do budoucna ani nemůže nijak ovlivnit získání informací pro lepší správu daní, když byl dané účtence systémem EET přiřazen FIK a tržba je evidována v systému pro evidenci tržeb. Správní orgány ani poukazem nemetodický pokyn srozumitelně nezdůvodnily, proč by elektronická forma účtenek neměla naplňovat smysl a účel zákona, když tato forma je naopak zcela v souladu se ZoET. V posuzované věci byla tedy účtenka při uskutečnění evidované tržby vystavena, žádné ustanovení ZoET nebylo porušeno, k protiprávnímu jednání nedošlo, a proto nebyl dán žádný důvod k uložení pokuty.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a dále odkázal na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že vystavení účtenky v elektronické podobě je primárně předpokládáno u transakcí, které jsou uskutečňovány prostřednictvím internetu bez fyzické přítomnosti osob, které se jich účastní. Naopak v případě, kdy jsou účastníci transakce fyzicky přítomni, je primárně předpokládáno vystavení účtenky v tištěné podobě a její fyzické předání do dispozice původce tržby. Tomuto výkladu odpovídá též důvodová zpráva k § 18 odst. 1 písm. b) ZoET. Vystavení účtenky v elektronické podobě v případě fyzické přítomnosti původce tržby lze připustit pouze tehdy, pokud původce tržby s takovým postupem poplatníka dobrovolně a výslovně souhlasí. Takový souhlas přitom nemůže být paušálně založen na základě skutečnosti umístění oznámení o vystavování elektronických účtenek na vstupních dveřích do provozovny. V posuzovaném případě pak nebyla do sféry dispozice kontrolující úřední osoby předána účtenka se všemi náležitostmi dle ZoET, kdy dojití účtenky do sféry dispozice původce tržby bylo podmíněno dalším úkonem ze strany původce tržby. V případě, že by původce tržby nedisponoval přístupem k internetu, pak získání povinných náležitostí účtenky vyžadovalo dokonce úkon zpoplatněný, když by původce tržby musel nejdříve zaslat SMS s předaným kódem na uvedené telefonní číslo. Takový postup se zásadně liší od postupu, kdy by poplatník zaslal původci tržby například na jeho e-mailovou adresu účtenku se všemi náležitostmi dle ZoET, případně by mu umožnil zobrazit si elektronickou účtenku v mobilní aplikaci, či by účtenka byla původci tržby zaslána prostřednictvím SMS. V takových případech totiž dojde účtenka se všemi náležitostmi do sféry dispozice původce tržby bez dalšího, tedy bez nutnosti dalších aktivních úkonů ze strany původce tržby.

[14] V posuzovaném případě byla jedinou rozhodnou právní otázkou, ke které směřovala veškerá žalobní argumentace stěžovatelky, zda došlo k naplnění skutkové

pokračování

podstaty přestupku dle § 29 odst. 1 písm. b) ZoET. Touto otázkou se krajský soud přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem zabýval v bodech 14. až 17. napadeného rozsudku. Byť je odůvodnění krajského soudu v tomto ohledu stručné, je z něj seznatelné, z jakých důvodů krajský soud rozhodl tak, jak rozhodl, a implicitně z něj vyplývá i odpověď na námitky a argumentaci uplatněnou stěžovatelkou v žalobě.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[18] Nejvyšší správní soud také vyslovil, že s kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[19] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, pro který považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[20] Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů z toho, že krajský soud nedostatečně zdůvodnil své úvahy týkající se očekávání průměrných zákazníků ve vazbě na dřívější tradiční způsoby vystavování účtenek. Krajský soud pak měl dále opomenout velkou část žalobní argumentace týkající se absence úpravy požadované formy účtenek v ZoET a neporušení smyslu a účelu ZoET ze strany stěžovatelky. Nevypořádal se řádně ani s námitkou, že správní orgány své závěry ohledně nevystavení řádné účtenky stěžovatelkou opřely o vlastní metodické pokyny namísto relevantních ustanovení ZoET.

[21] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli a shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud totiž opomněl vypořádat zásadní část stěžovatelčiny žalobní argumentace a současně nedostatečně zdůvodnil vypořádání dílčích námitek stěžovatelky za pomoci závěrů žalovaného obsažených v napadeném rozhodnutí. Celou žalobní argumentaci nadto krajský soud vypořádal v pouhých dvou odstavcích napadeného rozsudku (bod 16. – 17. rozsudku). Tato skutečnost by ovšem nezakládala nepřezkoumatelnost rozsudku, pokud by krajský soud řádně vypořádal podstatnou žalobní argumentaci stěžovatelky, což se však v posuzovaném případě nestalo.

[22] Kasační soud dal předně za pravdu stěžovateli, že závěry krajského soudu vyjádřené v bodu 16. napadeného rozsudku, že „i při osobním prodeji, k němuž došlo v nyní projednávané věci, byla v konkrétním případě možná výslovná dohoda prodávajícího se zákazníkem o vydání účtenky elektronicky, platí však, že tato dohoda nemůže být paušálně založena na základě oznámení o vydávání účtenek v elektronické podobě umístěném na vstupních dveřích do provozovny, k němuž přistoupila žalobkyně. Je nezbytné si uvědomit, že s ohledem na charakter prodeje provozovaného žalobkyní průměrný zákazník musí očekávat vystavení účtenky v 'tradiční' písemné podobě, přičemž upozornění na dveřích provozovny na tomto očekávání nemůže nic změnit. Zároveň platí, že účtenku je nezbytné vystavit takovým způsobem, aby se do dispozice zákazníka dostala obratem, bez dalšího.“ nejsou nijak opřeny o platnou právní úpravu ani z nich nevyplývá, jak k nim krajský soud dospěl. Krajský soud rezignoval na vysvětlení jím užitě argumentace, když zejména nespecifikoval, proč nemůže být dohoda prodávajícího a původce tržby o vydání účtenky elektronicky založena na základě oznámení o vydávání účtenek v elektronické podobě a vystavení dokladu v listinné podobě na požádání zákazníka umístěném na vstupních dveřích provozovny. Nevysvětlil ani na základě jakých úvah dospěl k závěru, že průměrný zákazník musí s ohledem na charakter prodeje provozovaného stěžovatelkou očekávat automatické vystavení účtenky v tradiční písemné podobě. V tomto smyslu zdejší soud přisvědčil stěžovateli, že takové vypořádání námitek skutečně působí jako pouhé subjektivní úvahy, které nelze považovat za výklad relevantních ustanovení zákona.

[23] Strohé a obecné vypořádání námitek stěžovatelky ohledně ukládání povinností nad rámec zákona prostřednictvím metodických pokynů správních orgánů ze strany krajského soudu obsažené v bodu 17. napadeného rozsudku pak rovněž nelze považovat za řádné a přezkoumatelné, neboť se krajský soud nijak nevypořádal s podstatou této námitek, kterou bylo uplatnění závěrů ze strany správních orgánů, jež nejsou v ZoET vyjádřeny a ani z něj nikterak nevyplývají. Krajský soud totiž k této námitce pouze uvedl, že

pokračování

předmětný metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb žádné povinnosti neukládá a obsahuje pouze interpretaci zákona, kdy na str. 27 a násl. se tento pokyn zabývá výkladem pojmu „vystavení účtenky“, s nímž se krajský soud ztotožňuje. Pokud však měla být předmětná námitka dostatečným způsobem vypořádána, měl krajský soud uvedené zdůvodnění doplnit o vypořádání stěžejních bodů námitky stěžovatelky, tedy zejména uvést, jestli a z jakého ustanovení zákona o evidenci tržeb vyplývá závěr, že k vystavení účtenky v elektronické formě je zapotřebí výslovný souhlas zákazníka a jakými výkladovými metodami tento závěr krajský soud z daného ustanovení zákona dovodil. Pokud dále soud uvedl, že považuje výklad pojmu vystavení účtenky obsažený v metodickém pokynu a předestřený žalovaným v napadeném rozhodnutí na straně 7 za logický a správný, jednak není zřejmé, zda se krajský soud ztotožnil s reakcí žalovaného na odvolací námitku týkající se porušení zásady legální licence, kterou se žalovaný na dané straně v bodě 21 napadeného rozhodnutí zabýval, či zda se ztotožnil s výkladem pojmu vystavení účtenky na str. 27 Metodického pokynu k aplikaci zákona o evidenci tržeb (který však na str. 7 napadeného rozhodnutí reprodukován není). V tomto ohledu je odůvodnění napadeného rozsudku zároveň nesrozumitelné. Obecně lze sice připustit, aby si krajský soud osvojil posouzení určité otázky v rozhodnutí žalovaného a odkázal na ně se souhlasnou poznámkou (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Musí tak ovšem učinit způsobem, z něhož je názor krajského soudu nepochybně zřejmý. Nadto v případě námitky, že ze ZoET nevyplývá povinná konkrétní forma účtenky, a správní orgány tak stěžovatelku postihly nikoli za porušení povinnosti stanovené zákonem, nýbrž vyplývající pouze z metodického pokynu, se jedná o samu podstatu věci, které stěžovatelka v žalobě věnovala čtyři strany relevantní žalobní argumentace, včetně argumentace ústavněprávní, a takovéto lakonické vypořádání by nemohlo být dostatečné, ani pokud by bylo zřejmé, s jakým názorem žalovaného se krajský soud ztotožňuje. Krajský soud pak ani nijak nereagoval na námitku stěžovatelky, že z její strany nedošlo k porušení účelu a smyslu evidence tržeb dle ZoET, jak uváděly správní orgány.

[24] Zdejší soud již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, uvedl, že: „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.*“ Uvedená opomenutí a nedostatečné vypořádání námitek ze strany krajského soudu se přitom netýkalo dílčí otázky, jejíž řešení by mohlo být nahrazeno (konzumováno) vypořádáním jiné podstatné argumentace žalobce. Naopak jednalo se o naprosto klíčové žalobní body, jejichž posouzení nutně předurčuje rozhodnutí ve věci samé. Pokud se krajský soud s tímto souborem námitek náležitým způsobem nevypořádal, jedná se o závažné pochybení, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[25] Další kasační námitky stěžovatelky směřovaly k meritornímu závěru, že nespáchala přestupek dle ZoET, když jí vystavená účtenka byla vystavena v souladu s požadavky uvedenými v tomto zákoně, tedy řádně a včas. Tyto námitky směřující do věci samé však mohou být posouzeny až v rámci přezkumu řádně odůvodněných, tj. přezkoumatelných, závěrů krajského soudu, proto se těmito námitkami kasační soud nyní nemohl zabývat.

[26] Lze tedy uzavřít, že krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, když nedostatečně vypořádal podstatnou část žalobní argumentace stěžovatelky, jak je předestřeno výše. Částečně je potom napadený rozsudek též nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Krajský soud tedy v dalším řízení opětovně posoudí námitky uplatněné stěžovatelkou v žalobě a přiměřeným způsobem se k nim vyjádří. Zejména srozumitelně a jasně předestře, na základě jakých úvah podepřených relevantními ustanoveními zákona dospěl k závěru ohledně předepsané formy účtenky a nutnosti výslovného souhlasu zákazníka s vystavením elektronické účtenky v posuzovaném případě. Krajský soud tedy specifikuje, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že dohoda obchodníka s původcem tržby ohledně vystavení elektronické účtenky nemůže být založena konkludentně na základě oznámení o vydávání účtenek v elektronické podobě a vydání listinné účtenky na požádání zákazníka umístěném na vstupních dveřích provozovny. Dále k námitkám stěžovatelky ohledně nepřípustného odkazování na metodický pokyn správních orgánů krajský soud blíže vysvětlí, z jakých důvodů aplikovaný výklad ustanovení ZoET ob stojí i bez zohlednění metodických nástrojů finanční správy.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnost (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. ledna 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu