



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **HI-TEC SPORTS MID EUROPE s.r.o.**, se sídlem Brněnská 131/37, Žďár nad Sázavou, zastoupena JUDr. Josefem Jansou, advokátem se sídlem Riegrova 11, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5816/06/FŘ 130, č. j. 5817/06/FŘ 130, č. j. 5818/06/FŘ 130, č. j. 5819/06/FŘ 130, č. j. 5820/06/FŘ 130, č. j. 5821/06/FŘ 130, č. j. 5822/06/FŘ 130, č. j. 5823/06/FŘ 130, č. j. 5824/06/FŘ 130 a č. j. 5815/06/FŘ 130, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 30. dubna 2008, č. j. 31 Ca 126/2006 - 28, č. j. 31 Ca 127/2006 - 28, č. j. 31 Ca 128/2006 - 28, č. j. 31 Ca 129/2006 - 28, č. j. 31 Ca 130/2006 - 28, č. j. 31 Ca 131/2006 - 28, č. j. 31 Ca 132/2006 - 28, č. j. 31 Ca 133/2006 - 28, č. j. 31 Ca 134/2006 - 28, č. j. 31 Ca 103/2006 - 211,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Včas podanými kasačními stížnostmi napadla žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v záhlaví označené rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 30. dubna 2008, kterými byla

zamítnuta její původně jediná žaloba na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5816/06/FŘ 130, č. j. 5817/06/FŘ 130, č. j. 5818/06/FŘ 130, č. j. 5819/06/FŘ 130, č. j. 5820/06/FŘ 130, č. j. 5821/06/FŘ 130, č. j. 5822/06/FŘ 130, č. j. 5823/06/FŘ 130, č. j. 5824/06/FŘ 130 a č. j. 5815/06/FŘ 130. Výše citovanými rozhodnutími žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Žďáru nad Sázavou (dále též „správce daně“) dne 1. září 2005, č. j. 81744/05/351912/3232, č. j. 81745/05/351912/3232, č. j. 81747/05/351912/3232, č. j. 81748/05/351912/3232, č. j. 81749/05/351912/3232, č. j. 81750/05/351912/3232, č. j. 81751/05/351912/3232, č. j. 81752/05/351912/3232, č. j. 81753/05/351912/3232 a č. j. 81626/05/351912/3232. Těmito dodatečnými platebními výměry byla stěžovatelce doměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001 ve výši 227 616 Kč, za zdaňovací období říjen 2001 ve výši 293 932 Kč, za zdaňovací období listopad 2001 ve výši 77 544 Kč, za zdaňovací období leden 2002 ve výši 16 488 Kč, za zdaňovací období květen 2002 ve výši 107 253 Kč, za zdaňovací období červen 2002 ve výši 53 451 Kč, za zdaňovací období srpen 2002 ve výši 91 487 Kč, za zdaňovací období září 2002 ve výši 366 408 Kč, za zdaňovací období prosinec 2002 ve výši 45 633 Kč a za zdaňovací období srpen 2001 ve výši 152 075 Kč. Celková výše doměřené daně tedy činí 1 431 887 Kč.

II.

Stručné shrnutí argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Stěžovatelka tvrdí, že meritem právní věci pravomocně rozhodnuté krajským soudem je mj. posouzení, zda v daném případě došlo k naplnění zákonem stanovených podmínek pro vyměření daně z přidané hodnoty. Některé závěry krajského soudu jsou zcela nepodložené a nemají oporu ve správním spisu. Dále odkazuje na to, že její vlastní postup byl v souladu též s Pokynem MF ČR č. D-165. Konečně stěžovatelka poukazuje na závěry judikatury a právní literatury k danému problému, které výslovně cituje.

[3] Žalovaný ve stručném vyjádření trvá na zákonnosti svého rozhodnutí. K námitce Pokynem č. D-165 žalovaný uvádí, že takto stěžovatelka v žalobě neargumentovala. Pokyn č. D-165 je dle žalovaného pokynem podzákonným, obsahově vázaným na znění zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v době přijetí pokynu. Stěžovatelka opomíjí novelu zákona o dani z přidané hodnoty č. 17/2000 Sb., kterou bylo s účinností od 1. 4. 2000 změněno znění § 7 zákona o dani z přidané hodnoty doplněním odst. 2 písm. h).

III.

Spojení věcí ke společnému projednání

[4] Shora cit. věci byly vedeny u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 107/2008, sp. zn. 1 Afs 108/2008, sp. zn. 1 Afs 109/2008, sp. zn. 1 Afs 110/2008, sp. zn. 1 Afs 111/2008, sp. zn. 1 Afs 112/2008, sp. zn. 1 Afs 113/2008, sp. zn. 1 Afs 114/2008, sp. zn. 1 Afs 115/2008 a sp. zn. 1 Afs 116/2008. Usnesením č. j. 1 Afs 107/2008 - 53, kterým zdejší soud rozhodl o návrhu na přiznání odkladného účinku ze strany stěžovatelky, bylo rozhodnuto též o tom, že uvedené věci byly spojeny ke společnému projednání, přičemž nadále jsou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 107/2008. Toto usnesení nabylo právní moci dne 14. srpna 2008.

IV.

Vlastní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádřil k obecné argumentaci stěžovatelky, která odkazovala na obsah celého správního spisu a navrhovala před zdejším soudem důkaz „úplným správním spisem“ (IV/1). V druhé části se pak soud zabýval posouzením výkladu zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to ve znění platném v rozhodné době, tedy v srpnu 2001 až prosinci 2002, a to v otázce, zda v daných případech v souvislosti se stěžovatelčinými transakcemi se zbožím v celním skladu vznikla povinnost uhradit DPH na výstupu (IV/2).

IV/1

[6] Stěžovatelka především upozorňuje, že již v žalobě navrhovala jako důkazní prostředek „úplný správní spis“, krajský soud však tento důkaz neprovedl. Proto mají být dle stěžovatelky rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelné. Současně navrhuje, aby důkaz „úplným správním spisem“ provedl Nejvyšší správní soud (str. 4 kasační stížnosti).

[7] Námitku stěžovatelky proti rozhodnutí krajského soudu vyhodnotil zdejší soud jako kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzení nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. S ohledem na povahu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu bylo nutno se touto námitkou zabývat jako první, neboť byla-li by tato námitka důvodná a rozhodnutí krajského soudu by bylo shledáno nepřezkoumatelným, nebylo by v zásadě možné se z tohoto důvodu meritorně zabývat námitkami ostatními.

[8] Tato kasační námitka není důvodná.

[9] Krajský soud neopominul „vyhodnotit i ostatní důkazy ve věci pro danou věc významné“ (bod I. každé kasační stížnosti). Stěžovatelka totiž na podporu svých tvrzení v žalobě toliko obecně odkázala na „úplný obsah správního spisu správce daně v dané věci, a nadto pak duplicitně i dalšími příkladmo k důkazu připojenými listinami“ (viz bod III., str. 5 žaloby), na str. 5 - 7 žaloby pak stěžovatelka odkazuje na celou sérii důkazů k jednotlivým rozhodnutím žalovaného (většinou faktury a nákladní listy). Takto koncipované vymezení žalobních důvodů však zásadně nemohlo obstát (viz následující bod), a proto krajský soud správně „dokazování úplným obsahem správního spisu“ neprováděl.

[10] Skutkovým a právním vymezení žalobních bodů se zabýval rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 20. prosince 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58 (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž mj. konstatoval, že „[k]onkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jedině tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto

přednesů učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany. Žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. [...] Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“ (publ. též pod č. 835/2006 Sb. NSS). Zcela obecné žalobní body tedy nejsou soudem přezkoumatelné (tamtéž). Není důvod, aby se tento právní názor neaplikoval též na žaloby podané stěžovatelkou; ostatně na to, že velmi obecné vymezení žalobních námitek je nepřípustné, upozorňoval též žalovaný ve svých vyjádřeních podaných krajskému soudu (srov. např. č. l. 22 a 23 spisu sp. zn. 31 Ca 126/2006).

[11] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy v tomto případě dána není; krajský soud, byť stručně, nicméně v mezích požadovaných zákonem přezkoumal konkrétní žalobní námítka stěžovatelky. Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudky krajského soudu byly z jiného důvodu nepřezkoumatelné pro jejich nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů, ani že by řízení před krajským soudem trpělo jinou vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[12] Z důvodu již vysvětleného pod bodem [10] výše se ani Nejvyšší správní soud sám nemohl zabývat zcela obecným odkazem stěžovatelky na „veškeré právní a faktické skutečnosti uvedené v její žalobě ve věci“, resp. na obsah „úplného správního spisu“.

IV/2

[13] Jádrem stěžovatelčiny argumentace je zpochybnění výkladu zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to ve znění platném v rozhodné době, tedy v srpnu 2001 až prosinci 2002 (všechny dále následující citace se vztahují k tomuto zákonu účinnému v této rozhodné době, není-li výslovně uvedeno jinak). Stěžovatelka tedy uplatňuje námitku dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ve smyslu tohoto ustanovení je nezákonností, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, buď to, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní norma, popř. je sice aplikována správná právní norma, ale tato je nesprávně vyložena.

[14] Stěžejní právní otázkou je otázka, zda v daných případech v souvislosti se stěžovatelčinými transakcemi se zbožím v celním skladu vznikla povinnost uhradit DPH na výstupu. Podle stěžovatelky bylo veškeré zboží uvedené na daňových dokladech jako Bonded/Celní sklad vyvezeno mimo tuzemsko v rámci celního režimu tranzit, nepodléhalo tak aplikaci § 7 odst. 2 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle výkladu žalovaného a krajského soudu naopak došlo ve smyslu § 7 odst. 2 písm. h) ke zdanitelnému plnění, neboť došlo podle dikce cit. ustanovení k *dodání zahraničního zboží v celních režimech, ve kterých nevznikla povinnost vyměření daně* (zde režim uskladnění ve veřejném celním skladu), *neboť bylo prodáváno za cenu vyšší než pořizovací*. Klíčovou právní

otázkou tak je, zda došlo k dodání zahraničního zboží v tuzemsku, jak tvrdí žalovaný (a ve shodě s tím je též krajský soud), nebo zda naopak k takovému dodání nedošlo, a zboží bylo z tuzemska vyvezeno, jak tvrdí stěžovatelka.

[15] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty bylo zdanitelným plněním též dodání zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva, uskutečněné v tuzemsku při podnikání. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se za den uskutečnění zdanitelného plnění dle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty v případě prodeje zboží mezi podnikatelskými subjekty, který je uskutečňován na základě kupní smlouvy dle obchodního zákoníku, považuje den dodání zboží, a to i když se tento den může lišit ode dne, kdy na subjekt přešla vlastnická práva. Den uskutečnění zdanitelného plnění tak není vázán na den nabytí vlastnického práva kupujícím. V případě, kdy den dodání není v kupní smlouvě uzavřené dle obchodního zákoníku určen, se tímto dnem rozumí den, tak jak je vymezen v §§ 412 - 416 obch. zákoníku. Den nabytí vlastnického práva k tomuto zboží a den, kdy došlo k zaplacení kupní ceny, jsou ve vztahu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) zákona o DPH irelevantní (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 15/2003 - 72 ze dne 24. května 2004). Tento právní názor byl všeobecně akceptován i v době před zřízením Nejvyššího správního soudu, tedy i v době, kdy došlo ke stěžovatelčiným obchodním transakcím (srov. např. rozsudek KS v Ústí nad Labem ze dne 17. září 1997, č. j. 16 Ca 224/97 - 18, publikován pod č. 405 Soudní judikatury - ASPI, číslo sešitu 4, ročník 1999, přístupný též v informačním systému ASPI, případně rozsudek téhož soudu ze dne 26. ledna 2000, č. j. 16 Ca 107/99 - 19, publ. in: Čáslavský, M. a kol. Daňové judikáty, Praha: Linde 2002, s. 549 násl.). Ústavnost tohoto právního názoru byla již dne 1. září 1998 potvrzena nálezem ÚS sp. zn. II. ÚS 399/97, podle něhož se za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění pro účely daně z přidané hodnoty považuje den dodání zboží, přičemž den uskutečnění zdanitelného plnění není vázán na den nabytí vlastnického práva zboží kupujícím (Sb. ÚS sv. 12, s. 23).

[16] V daném případě žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatelka na základě smluv se zahraničními odběrateli dohodla výhradu přechodu vlastnického práva až okamžikem úplného zaplacení zboží. To je totiž ve smyslu judikatury v předchozím bodě citované irelevantní, neboť rozhodující je den dodání zboží, a to i kdyby snad k převodu vlastnického práva došlo mimo tuzemsko. K dodání zboží přitom došlo ve všech případech převzetím zboží na rampě celního skladu ve Žďáru nad Sázavou (viz též níže, bod [18] násl.).

[17] Stěžovatelka polemizuje s tezí krajského soudu, že „daňový subjekt neprokázal uskutečnění vývozu tohoto zboží“, neboť to je dle ní „zjevně nepravdivé a fakticky ničím nepodložené, a jako takové má jistě zásadní vliv na nesprávné posouzení dané věci“ krajským soudem. Pokud se krajský soud odvolává na závěry vyplývající z protokolu o ústním jednání č. j. 84781/04/351931/7075 a v tomto protokolu uvedená tvrzení stěžovatelky, stěžovatelka odkazuje na to, že skutečnosti uvedené v cit. protokolu byly „následně vyvráceny písemnými tvrzeními [stěžovatelky] jakožto účastníka daného správního řízení“, aniž by se však těmito tvrzeními krajský soud jakkoliv zabýval; dále pak upřesňuje, čím měl být závěr vyplývající z cit. protokolu o ústním jednání vyvrácen. V tomto smyslu tedy stěžovatelka rozhojňuje důvody své kasační stížnosti též o důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[18] Dle zdejšího soudu není pravdou, co tvrdí stěžovatelka, totiž že závěr o dodání zboží třetí osobě v prostorách celního skladu ve Žďáru nad Sázavou nemá oporu ve správním spise, resp. že vyplývá toliko z protokolu o ústním jednání č. j. 84781/04/351931/7075 ze dne 19. listopadu 2004, a že je v rozporu se zbývajícimi stěžovatelkou citovanými důkazy. Závěr o dodání zboží třetí osobě je totiž taktéž v souladu se smlouvou o distribuci zboží mezi stěžovatelkou a společností GRANDOLA Trading House Co. Ltd. ve smyslu dodatku č. 1 k této smlouvě ze dne 13. září 2001, podle jehož čl. IV. budou výrobky dodávány ze skladů v ČR dopravcem společnosti GRANDOLA a na náklady společnosti GRANDOLA, ledaže bude učiněna jiná dohoda [na to upozorňuje správce daně - viz jeho stanovisko k protokolu o ústním jednání č. j. 68433/05/351931/7075 ze dne 15. srpna 2005, dokument č. 16 správního spisu]. Navíc je tato skutečnost podpořena tvrzeními, na která se paradoxně sama stěžovatelka ve své kasační stížnosti odvolává, tedy jednak a) stanoviskem stěžovatelky zastoupené jejím právním zástupcem ze dne 9. června 2005 (č. 14 správního spisu), kde stěžovatelka hovoří o „dodání zboží v tuzemsku“ (str. 3 stanoviska), které ovšem nebylo doprovázeno ve stejném časovém okamžiku převodem vlastnického práva, a opakuje, že zboží „*předané a v té době nezaplacené*“ vystoupilo z tuzemska“ (str. 4 stanoviska, zdůraznění přidal NSS), jednak b) vyjádřením stěžovatelky ke zprávě správce daně ze dne 17. ledna 2005 (č. 9 správního spisu), kde stěžovatelka obdobně konstatuje, že zboží bylo dodáno třetí osobě na území celního skladu (stěžovatelka mylně soudí, že protože se tak stalo na území celního skladu, nestalo se tak v tuzemsku - srov. k tomu body [19] a [20]). Z faktur stejně jako z výše cit. protokolu o ústním jednání č. j. 84781/04/351931/7075 (č. 5 správního spisu) vyplývá, že zboží bylo dodáváno v rámci režimu EXW (Ex Works), tedy „ze závodu“. Doložka EXW jako jedna z mezinárodních dodacích doložek Incoterms (k níž se na dané případy muselo jako na obchodní zvyklost obecně zachovávanou v mezinárodním obchodě přihlídnout podle § 730 obchodního zákoníku) stanoví, že náklady i rizika spojená s dodávkou zboží přecházejí na kupujícího v závodě dodavatele (zde v celním skladu), a to okamžitě, je-li zboží připraveno kupujícímu k odebrání; převzetím splní prodávající (zde stěžovatelka) svoji povinnost, ostatní náklady a výlohy dopravy do místa určení již obstarává kupující (srov. např. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 30/2008 - 70, ze dne 22. května 2008, ve věci *FENIX Trading, s. r. o.*).

[19] Celní režimy upravoval v rozhodné době zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, a to v hlavě desáté. V daném případě bylo zboží opakovaně propuštěno do režimu uskladňování v celním skladu (§ 145 celního zákona). Režim uskladňování v celních skladech umožňoval skladovat v celních skladech mj. zahraniční zboží, aniž by takové zboží bylo předmětem dovozních cel nebo obchodně-politických opatření (§ 145 odst. 1 písm. a) celního zákona]. Celním skladem bylo jakékoliv zajištěné prostranství, objekt nebo prostor, v němž se zboží uskladňovalo za podmínek stanovených celním úřadem (§ 145 odst. 3 celního zákona). Celní sklady mohly být zřizovány jako veřejné nebo jako soukromé, přitom veřejný celní sklad, o který šlo i ve stěžovatelčiných případech, mohla použít k uskladnění zboží každá osoba (§ 146 celního zákona).

[20] Veřejný celní sklad nelze směřovat se svobodným celním skladem. Toliko svobodný celní sklad totiž nebyl tuzemskem, a to ve smyslu definice zákona o dani z přidané hodnoty, který stanovil v § 2 odst. 2 písm. p), že tuzemskem se rozumělo *území České*

republiky, kromě svobodných celních pásem a svobodných celních skladů. Pojem svobodného celního skladu byl v rozhodném období vymezen taktéž celním zákonem. Podle § 217 odst. 1 celního zákona byla svobodná celní pásma a svobodné celní sklady částí celního území nebo stavby umístěné na tomto území, oddělené od ostatního celního území, kde zahraniční zboží není pro účely cel, daní a poplatků vybíraných při dovozu a dovozních obchodně-politických opatření považováno za zboží, které se nachází v tuzemsku, s tím, že není propuštěno do volného oběhu nebo do jiného celního režimu nebo užito nebo spotřebováno za jiných podmínek, než stanovených celními předpisy [(písm. a)]. Svobodná celní pásma a svobodné celní sklady zřizovala a rušila vláda nařízením (§ 217 odst. 3). Protože v daném případě bylo zboží uskladněno ve veřejném celním skladu situovaném na území České republiky, jednalo se o tuzemsko [§ 2 odst. 2 písm. p) zákona o dani z přidané hodnoty *a contrario*]. Došlo-li tedy k dodání zboží ve veřejném celním skladu, šlo o dodání zboží třetí osobě, k němuž došlo v tuzemsku, a stěžovatelka tak zboží nevyvezla; v tomto je tedy výchozí teze její kasační stížnosti nesprávná.

[21] Stěžovatelka odkazuje na literaturu a judikaturu, se kterou měl být její postup údajně v souladu. Zdejší soud k tomu podotýká, že není jasné, jak například stěžovatelkou citovaný judikát Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 224/97 ze dne 17. září 1997 může její věci prospívat, neboť tento judikát je naopak jedním z těch, které potvrzují správnost právního názoru žalovaného (k tomu srov. bod [15] shora). Stejně tak literatura, kterou stěžovatelka argumentuje, není v souladu s právním názorem, na kterém stojí její právní obrana, ale je naopak v souladu s právním názorem žalovaného a krajského soudu. Např. článek citovaný stěžovatelkou (Benda, V. Vybrané problémy při praktickém uplatňování DPH v tuzemsku. Poradce 2000/12 - 13, s. 435 násl.) vysvětluje dopady novely zákona o dani z přidané hodnoty zákonem č. 17/2000 Sb., a to konkrétně nového ustanovení § 7 odst. 2 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty, na příklad, který je srovnatelný s kauzou stěžovatelky, přičemž z tohoto příkladu vyplývá správnost právního závěru žalovaného (tamtéž, s. 442, příklad č. 6).

[22] Stěžovatelka konečně zdůrazňuje, že její postup byl též v souladu s Pokynem č. D-165 - Uplatňování DPH u zboží a služeb v celních skladech, svobodných celních skladech a svobodných celních pásmech, vydaným Ministerstvem financí dne 19. listopadu 1997 pod č. j. 181/86463/1997 (publ. ve Finančním zpravodaji MF ČR, č. sešitu 12/1997), konkrétně s čl. I. písm. a) body 1 a 2. Pokyn č. D-165 byl podle stěžovatelky v rozhodném období směrnici závaznou zejména pro všechny orgány a organizace spadající do působnosti Ministerstva financí, a stal se tak za situace častých změn právních předpisů též normou a výkladovým pravidlem pro chování samotné stěžovatelky.

[23] Úvodem nutno zdůraznit, že i když tento argument stěžovatelka v žalobě nepoužila, nejde o důvod, který neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla, a tedy o důvod nepřípustný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), jak naznačuje ve svém vyjádření žalovaný. Jde toliko o další argument rozvíjející stěžovatelkou namítaný důvod nezákonnosti posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., rozvedený v předchozí části.

[24] K otázce významu obdobných pokynů zaujal zásadní právní názor Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 ze dne 28. dubna 2005

(publ. též jako č. 605/2005 Sb. NSS). Předně nutno zdůraznit, že pokyny typu Pokynu č. D-165 nejsou obecně závazným právním předpisem (jak se nesprávně domnívá stěžovatelka), nýbrž vnitřním předpisem, který ve smyslu cit. judikátu č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 „určuje, jak mají postupovat finanční ředitelství, tj. orgány podrobené řídicí pravomoci Ministerstva financí [...] a těmto finančním ředitelstvím podřízené [...] finanční úřady.“ Vnitřní předpis ministerstva nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává. Vnitřní předpis však není pro soukromé osoby, jichž se činnost finančních úřadů dotýká, jako je například stěžovatelka, bez právního významu. Potud lze se stěžovatelkou zajisté souhlasit. Vnitřním předpisem totiž správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů určitá pravidla specifikující zákon. V takovém případě lze hovořit o vytvoření správní praxe, od níž se správní orgán nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná (viz cit. judikát č. j. 2 Ans 1/2005 - 57).

[25] Vázanost správního orgánu správní praxí vytvořenou vnitřním předpisem je však z povahy věci představitelná jen za situace, že nedojde ke změně obecně závazného právního předpisu. Tak tomu však v daném případě zcela zřejmě bylo, neboť - jak správně uvádí ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný - s účinností ode dne 1. 4. 2000 byl zákon o dani z přidané hodnoty novelizován zákonem č. 17/2000 Sb., přičemž na základě tohoto zákona byl do zákona o dani z přidané hodnoty doplněn § 7 odst. 2 písm. h), jehož znění bylo v rozporu s Pokynem č. D-165, resp. jeho čl. I. písm. a) body 1 a 2, na které se odvolává stěžovatelka (ostatně i důvodová zpráva k zákonu výslovně uvádí, že toto ustanovení se do zákona zavádí nově, z čehož plyne, že nemělo deklaratorní charakter, ale naopak konstituovalo novou právní normu - srov. zvláštní část důvodové zprávy k čl. I, bod 16, tisk 337 ze dne 2. 11. 1999, přístupné na digitálním repozitáři Poslanecké sněmovny www.psp.cz). Pokyn se tedy stal na stěžovatelčin případ v cit. částech neaplikovatelným, neboť byl v daných částech od 1. 4. 2000, a to včetně období rozhodného pro nyní posuzované případy, v přímém rozporu se zněním zákona.

[26] Na závěru právě uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, na kterou upozorňuje stěžovatelka, totiž že problematika uplatňování daně z přidané hodnoty ze zboží a služeb v celních skladech podléhala na sklonku minulého století a na počátku století tohoto „nečetným změnám“, pročez se chovala v souladu právě s Pokynem č. D-165. Nejvyšší správní soud sice stěžovatelce přisvědčuje, že orientace v daňové legislativě na přelomu tohoto milénia nebyla vskutku nijak jednoduchá, stěžovatelka je však v každém případě profesionálem v oboru importu a exportu zboží, a bylo tedy její povinností seznámit se s příslušnými zákony platnými a účinnými v okamžiku dané transakce. Pokud tak stěžovatelka ke své škodě neučinila, platí pochopitelně prastará zásada *Ignorantia legis non excusat*, a stěžovatelka svou neznalost zákona tedy nemůže omlouvat ani tím, že údajně jednala v souladu s Pokynem č. D-165, který ovšem na její případ nebyl s ohledem s na změnu zákona o dani z přidané hodnoty vůbec aplikovatelný (viz k tomu předchozí bod).

Vyloučení devíti žalob stěžovatelky k samostatnému řízení krajským soudem

[27] Nejvyšší správní soud je nucen na okraj této věci a bez souvislosti s jejím meritorním posouzením vyjádřit se též k procesnímu postupu krajského soudu, který usnesením č. j. 31 Ca 103/2006 - 191 vyloučil žalobu stěžovatelky proti devíti rozhodnutím žalovaného k devíti samostatným řízením. Krajský soud to odůvodnil tak, že předmětem soudního přezkumu podle soudního řádu správního je vždy posouzení zákonnosti konkrétního rozhodnutí správního orgánu, a proto v žalobě byly uvedeny věci, jejichž spojení je nevhodné.

[28] Takovýto postup krajského soudu je zcela nesprávný a nepřijatelný, jakkoliv tato vada nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 109 odst. 3 s. ř. s.].

[29] Nejvyšší správní soud k této otázce již rozsáhle judikoval, a například v rozsudku ze dne 3. května 2006, č. j. 1 Afs 62/2005 - 63, uvedl, mj., že společně by měly být „projednávány věci, v nichž žalobce sice napadá více než jedno rozhodnutí, ovšem činí tak formálně jedinou žalobou, protože uplatňuje proti všem rozhodnutím tytéž výtky. Jde-li o podobný případ jako případ žalobkyně - tj. jediné žalobní podání směřující proti více rozhodnutím se souvisejícím skutkovým základem - má tím soud vlastně usnadněnu práci: věci jsou dále projednávány společně v souladu s vůlí žalobce a se smyslem ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s., aniž by soud musel o takovém postupu rozhodovat zvláštním usnesením. [...] Skutečnost, že správní soud vždy posuzuje zákonnost jednotlivého správního rozhodnutí, nijak nebrání tomu, aby se o žalobách proti těmto jednotlivým rozhodnutím vyslovil společným rozhodnutím, pokud spolu správní rozhodnutí skutkově souvisejí a jsou proti nim vznášeny podobné nebo dokonce zcela shodné námitky. Při úvaze o možném společném projednávání věcí by soud měl přihlídnout zejména k obsahu žalobního podání. [...] Pokud [...] žalobce podá jedinou žalobu, která sice napadá dvě rozhodnutí, ale za pomoci naprosto totožných argumentů, a i správní rozhodnutí sama mají společný skutkový a právní základ, lze si jen stěží představit, jaká rozumná úvaha by mohla vést soud k vyloučení věcí.“

[30] Jak zdejší soud dále poznamenal v jiné věci, přílišný procesní formalismus se projevuje i „tím, že je uměle navyšován počet řízení ve věcech, kde je meritorní přezkum již na první pohled vyloučen, nebo kde je takové navyšování bezúčelné. Jedním ze způsobů takového umělého navyšování je právě i nevhodné rozdělování řízení tam, kde pro to není dán žádný racionální procesní důvod. Tento postup tam, kde není odůvodněn, zatěžuje jak strany soudního sporu (například nezdůvodněnou multiplikací soudního poplatku), tak i soudy samotné. To je zvláště nevhodné v situaci všeobecně známé přetíženosti soudů, kdy toto další umělé zvyšování přetíženosti vede v konečném důsledku k poškození účastníků ostatních řízení, jejichž spory narůstající soudní zahlcenost nutně dále prodlužuje, aniž by přitom bylo toto zvýšené úsilí i finanční výdaje jak na straně účastníků, tak na straně státu vyváženo tím, že by byla účinněji poskytnuta ochrana právům účastníků. Lze proto uzavřít, že tehdy, kdy soudy zbytečně komplikují řízení např. jejich bezúčelným rozdělováním, vzdalují se od *raison d'être* své ústavně zakotvené existence, jímž je právě umožnit co nejspravedlivěji a nejefektivněji průchod právům a spravedlnosti.“ [rozsudek NSS ze dne 21. dubna 2005, č. j. 2 As 53/2004 - 76, souhlasně citováno Ústavním soudem v nálezu I. ÚS 664/03 ze dne 16. března 2006, Sb. ÚS, sv. 40, s. 547, případně v nálezu Pl. ÚS 69/06 ze dne 29. ledna 2008 ve věci návrhu MS v Praze na

zrušení ustanovení položky 14a bodu 2. písm. a) přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, publ. pod č. 269/2008 Sb.].

[31] Nejvyšší správní soud setrvává na svém právním názoru, podle něhož z hlediska nákladů na straně soudu je patrný rozdíl, zda soud doručuje jednu písemnost či deset písemností, zda rozhodováním deseti věcí (zde ostatně nelze pominout, že soudu mohla za splnění podmínek § 51 s. ř. s. vzniknout povinnost věc desetkrát projednat v jednacím síni) a vyhotovováním deseti rozhodnutí stráví daleko více času, než by bylo zapotřebí k projednání a rozhodnutí žaloby proti všem rozhodnutím v jediném řízení atd. Je evidentní, že popsáním postupem vznikají nejen nadbytečné náklady, ale i časové prodlevy, které pak mohou zapříčinit, že jiné věci nebudou projednány včas, tj. tak, aby neporušily právo jiných účastníků na projednání jejich věci bez zbytečných průtahů, resp. v přiměřené lhůtě, garantované ústavním pořádkem a mezinárodním právem. Má-li snad takový postup soudu sloužit k účelovému zvyšování výkonu příslušného soudce zpravodaje krajského soudu, pak jej Nejvyšší správní soud jako zcela nepřipustný, nezákonný, protiústavní a neetický kategoricky odmítá (srov. rozsudek NSS ze dne 22. února 2006, č. j. 1 Afs 127/2005 - 105).

[32] Jak již upozorňoval ve svém vyjádření ze dne 31. května 2007 žalovaný (viz č. l. 18 spisu krajského soudu vedeného pod sp. zn. 31 Ca 126/2006; na toto vyjádření krajský soud v žádném ze svých rozhodnutí nijak nereagoval), náklady účastníků řízení se v důsledku nezákonného rozhodnutí o vyloučení žaloby proti devíti rozhodnutím žalovaného k devíti samostatným řízením zcela zbytečně navýšily v řízení o žalobě a posléze i v řízení o deseti kasačních stížnostech (namísto jednoho procesního úkonu ve věci se např. žalovaný musel vyjadřovat k podané žalobě desetkrát, což je s ohledem na stejný skutkový základ a jeho shodnou právní kvalifikaci evidentně nevhodné). Vyloučení mělo závažné dopady i pro řízení o kasační stížnosti: neúspěšná žalobkyně musela napadnout rozhodnutí městského soudu ohledně všech deseti věcí u Nejvyššího správního soudu, a byla tak nucena podat nikoliv jednu kasační stížnost, ale deset kasačních stížností, a ze všech jí také vznikla povinnost zaplatit soudní poplatek. Tím již zcela evidentně bylo dotčeno právo na přístup k soudu, jež je jedním ze stěžejních prvků práva na spravedlivý proces; o zcela zbytečném časovém, personálním a materiálním zatížení Nejvyššího správního soudu - ani nemluvě.

[33] S ohledem na naprostou jednoznačnost výkladu § 39 odst. 2 s. ř. s., který byl opakovaně podáván shora uváděnými judikáty Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, je tedy evidentní, že vyloučení žaloby proti devíti správním rozhodnutím k devíti samostatným řízením a následné projednání věci v deseti samostatných řízeních by mohlo vést až k odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nezákonným úředním postupem ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), a to například v nákladech, které musela stěžovatelka uhradit na soudních poplatcích, a ve zvýšených nákladech, které v důsledku procesního postupu krajského soudu nesla ve vztahu ke svému právnímu zástupci.

Náklady řízení

[34] Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 5. listopadu 2008

JUDr. Josef
Baxa
předseda senátu