Spis 8 Afs 43/2009 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 42/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

8 Afs 42/2009 - 71

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **JUDr. M. P.**, zastoupeného Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Pardubická 298, Hradec Králové 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2003, čj. 3560/130/2002-Do, čj. 3561/130/2002-Do a čj. 1686/130/2002-Do, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2009, čj. 31 Ca 214/2008 - 24, čj. 31 Ca 215/2008 - 25 a čj. 31 Ca 161/2008 - 62,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 42/2009, sp. zn. 8 Afs 43/2009 a sp. zn. 8 Afs 45/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 42/2009.

II. Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2009, čj. 31 Ca 214/2008 - 24, čj. 31 Ca 215/2008 - 25 a čj. 31 Ca 161/2008 - 62, **se zrušují** a věci **se vracejí** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 3560/130/2002-Do, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově ze dne 19. 6. 2000, čj. 52063/00/268910/7561, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, červen a srpen roku 1995. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelné plnění (oděvy) byla použita k dosažení obratu, a správce daně proto oprávněně neuznal nárok žalobce na odpočet daně. Faktury vystavené pro odběratele, společnost PVKP-GELIOS, jednotné celní deklarace, mezinárodní nákladní list a faktura za přepravu zboží nemohly sloužit jako důkazní prostředky dokazující plnění uskutečněná pro společnost PVKP-GELIOS, neboť daná společnost zboží neobdržela, což vyplynulo ze sdělení Státní celní služby Ukrajiny. Stejně tak nemohl jako důkaz sloužit kontrakt č. KO/001 08.01.1995 a pokladní doklady.

Rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 3561/130/2002-Do, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově ze dne 19. 6. 2000, čj. 52085/00/268910/7561, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, srpen, září, říjen, prosinec roku 1996. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění (vany, obuv, kompresory) byla použita k dosažení obratu, a správce daně proto oprávněně neuznal nárok žalobce na odpočet daně. Faktury vystavené pro odběratele, společnost GUYLINE, se sídlem v Belgii, jednotné celní deklarace, mezinárodní nákladní list a faktura za přepravu zboží nemohly sloužit jako důkazní prostředky dokazující plnění uskutečněná pro společnost GUYLINE, protože belgická celní správa zjistila, že uvedené zboží belgická společnost nikdy neobdržela, protože s Českou republikou nikdy žádné styky neměla a se zbožím uvedeného druhu neobchodovala.

Rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, čj. 1686/130/2002-Do, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Trutnově ze dne 8. 6. 2000, čj. 50213/00/268910/7561, čj. 50219/00/268910/7561 a čj. 50222/00/268910/7561, kterými správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997, nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 1997 a daň z přidané hodnoty za červenec 1997. Šlo o obchodní kontakty se společností MIRIOTY TRADING Co. LTD se sídlem na Kypru. V tomto případě dospěl žalovaný k závěru, že nebylo prokázáno ani přijetí zboží (mikroprocesorů) od dodavatele žalobce a tím spíše nebyl prokázán jejich následný vývoz na Kypr a jejich úhrada.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Věci byly vedeny pod sp. zn. 31 Ca 121/2003, sp. zn. 31 Ca 122/2003 a sp. zn. 31 Ca 123/2003. Žalobce zdůraznil, že správci daně předložil veškeré podklady a dokumenty. Nechal si rovněž vypracovat zprávu auditora k ověření postupu při nákupu a prodeji zboží do zahraničí v letech 1995 - 1997. Na její obsah v plném rozsahu odkázal. Nesouhlasil se závěrem žalovaného, že neprokázal použití zdanitelných plnění od Ing. H. k dosažení obratu za zdanitelná plnění žalobce, když dle tvrzení žalovaného společnost PVKP-GELIOS zboží deklarované na fakturách a jednotné celní deklaraci (dále jen „JCD“) neobdržela. Namítl, že správce daně a žalovaný porušili ustanovení § 45 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož je vývoz uskutečněn, je-li zboží propuštěno do režimu vývozu, a ustanovení § 45 odst. 3 citovaného zákona. Podle tohoto ustanovení je daňovým dokladem při vývozu zboží rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu vydané na tiskopise celního prohlášení. Žalobce zdůraznil, že všechny tyto dokumenty měli správce daně i žalovaný k dispozici. Proto byl přesvědčen, že odpočet daně z přidané hodnoty si za kontrolovaná zdaňovací období

uplatnil podle zákona. To platí i pokud jde o dodání zboží společnostem GUYLINE a MIRIOTY TRADING Co. LTD. Žalobce měl v účetnictví založeny doklady o nákupu i prodeji zboží, zejména pak doklady související s jeho vývozem. Správce daně neměl o správnosti těchto dokladů pochybnosti a tyto doklady prokazují pohyb zboží. Deklarované zboží prošlo ze strany žalobce režimem vývozu tak, jak to vyžaduje zákon. Na rozhodnutí správce daně nemůže mít podle názoru žalobce vliv to, že si správce daně zjišťoval u konečných odběratelů v cizině, kteří byli deklarováni žalobcem na JCD, zda zboží od žalobce obdrželi či nikoli, či zda se žalobcem obchodovali. Žalobcova povinnost disponovat se zbožím fakticky skončila jeho odevzdáním do celního režimu vývozu. Skutečnost, že deklarované zboží opustilo Českou republiku, prokázal pomocí JCD, které měl správce daně a žalovaný k dispozici. Zdůraznil, že mu nemůže být kladeno za vinu, jakým způsobem bylo se zbožím naloženo, případně jak bylo deklarováno odběratelem v místě dodání zboží.

Krajský soud usnesením ze dne 30. 1. 2004, čj. 31 Ca 121/2003 - 23, spojil výše uvedené věci ke společnému projednání. Současně žaloby odmítl pro opožděnost a rozhodl o náhradě nákladů řízení. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2008, čj. 8 Afs 41/2008 - 50, usnesení krajského soudu ve výrocích o odmítnutí žaloby a o nákladech řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V dalším řízení krajský soud v záhlaví uvedenými rozsudky ze dne 26. 2. 2009 žaloby zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Uvedl, že spornou otázkou v posuzované věci bylo, zda žalobce přijatá zdanitelná plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Posoudil důkazní prostředky předložené žalobcem a uzavřel, že jejich důkazní síla nemůže svědčit ve prospěch žalobcova tvrzení, že splnil podmínky oprávněnosti nároku na odpočet daně. Vycházel přitom i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, čj. 5 Afs 23/2003 - 122 (č. 1254/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zdůraznil, že daňový subjekt má za povinnost prokázat, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit a povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně. Žalobce byl ke splnění této povinnosti správcem daně vyzván, důkazní břemeno však neunesl. Bylo tedy na správci daně, aby v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“, „d. ř.“), zjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně provedl šetření prostřednictvím Ministerstva financí - Generálního ředitelství cel a získal stanovisko Státní celní služby Ukrajiny, z něhož vyplynulo, že ukrajinská společnost PKVP-GELIOS neobdržela předmětné zboží, jež jí mělo být žalobcem dodáno. Správce daně rovněž získal písemné stanovisko Inspekce a vyšetřování celnic a akcízů v Gand, ze kterého vyplynulo, že společnost GUYLINE neměla nikdy obchodní styky s ČR, nikdy neprodávala vany, obuv a kompresory a jméno žalobce bylo zástupci této společnosti neznámé. Konečně pokud jde o dodávku na Kypr, upozornil soud na písemné stanovisko Vrchního vyšetřovatele ředitelství cel na Kypru, z něhož vyplynulo, že žalobce byl podílníkem a ředitelem společnosti MIRIOTY TRADING Co LTD. Proto vyjádřil pochybnosti, že informace o uvedené společnosti měl žalobce získávat na internetu a že nedokázal blíže identifikovat zaměstnankyni, která s ním za tuto společnost jednala. Jestliže tedy žalobce předloženými důkazy podporoval svá tvrzení, že zboží měly převzít právě zmíněné společnosti a správce daně předložil důkazy, které tato tvrzení a tudíž i na něj navazující důkazní prostředky popírají, nelze než

konstatovat, že žalobce neprokázal, že se plnění uskutečnilo. Důkazní povinnosti žalobce předložením celních dokladů o převezení zboží přes hranice a předání dopravci nekončí. Žalobce jakožto daňový subjekt musí prokázat, že zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, což neučinil. Tuto skutečnost nelze prokázat předložením příjmových pokladních a následně celních dokladů, ani zprávou auditora o ověření postupu účetní jednotky při nákupu a prodeji zboží do zahraničí. Za nedůvodnou považoval krajský soud rovněž námitku, že správce daně porušil ustanovení § 45 odst. 2 a 3 zákona o DPH. Krajský soud uzavřel, že dané ustanovení se vztahuje na vývoz zboží do zahraničí a osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu a stanoví podmínky, kdy je vývoz zboží uskutečněn. Uvedená právní úprava proto nemůže být aplikována na ustanovení § 19 zákona o DPH, které se zabývá zcela jiným institutem a navíc pouze daní na vstupu.

Rozsudky krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasačními stížnostmi z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s. Uvedl, že krajský soud poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2008 zrušil usnesení ze dne 30. 1. 2004 ve výrocích II. a III., zatížil následná rozhodnutí nezákonností, neboť vydal po vrácení věci Nejvyšším správním soudem tři rozsudky, aniž by vydání těchto rozsudků předcházelo rozhodnutí o vyloučení věci k samostatnému řízení podle ustanovení § 36 odst. 2 s. ř. s., přestože podle výroku I usnesení ze dne 30. 1. 2004 byly tyto věci spojeny ke společnému projednání. Řízení předcházející vydání napadeného rozsudku považoval rovněž za zmatečné, neboť krajský soud ho nevyzval po vrácení věci Nejvyšším správním soudem k vyjádření podle § 51 s. ř. s. Bylo mu rovněž znemožněno se k věci vyjádřit a doplnit důkazy i přesto, že v průběhu času byla jinými orgány vydána rozhodnutí, která by mohla být vyložena v jeho prospěch. Stěžovatel rovněž neměl příležitost vyjádřit se k novému složení senátu a případně podat námitky podjatosti vůči soudcům. Namítl, že se krajský soud nezabýval náklady řízení o kasační stížnosti.

Krajský soud se podle stěžovatele rovněž nezabýval jím předloženými podklady ve vztahu k ustanovení zákona o DPH a dále interními pokyny České daňové správy a nevypořádal se s námitkami stěžovatele ohledně tiskopisů JCD ve vztahu k uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na výstupu. Rozhodnutí soudu proto považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Namítl, že je nutné vycházet ze zákona o DPH platného v době skutkového jednání. Podle ustanovení § 45 odst. 1 zákona o DPH je plátce osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu, přičemž podle ustanovení § 45 odst. 2 je vývoz zboží uskutečněn, je-li zboží propuštěno do režimu vývozu. Daňovým dokladem při vývozu zboží je podle ustanovení § 45 odst. 3 zákona o DPH v návaznosti na § 105 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, JCD. Z interního pokynu České daňové správy č. 1903/1997 CV, pokyn D-165, Uplatňování DPH u zboží a služeb v celních skladech, svobodných celních skladech a svobodných celních pásmech, vyplývá, že plátce daně, který umístí české zboží do svobodného celného skladu nebo svobodného celního pásma, uskutečnil vývoz zboží podle § 45 zákona o DPH. Dokladem o uskutečněném vývozu je poté tiskopis JCD. V rámci provedeného řízení nebylo prokázáno, že by předmětné zboží deklarované na předložených JCD nebylo vyvezeno, čímž by stěžovateli nevznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud tedy vývoz zboží na JCD kontroloval a ověřil celní orgán, nelze

poté zpochybnit činnost tohoto státního orgánu, pokud nebyl zjištěn opak. V dané věci nebylo prokázáno jednání příslušníka celní správy v rozporu se zákonem. Nelze proto zpochybňovat činnost příslušného celného úřadu tím, že by byla zpochybněna JCD. Nejvyšší správní soud se v rozhodnutí ze dne 16. 3. 2005, čj. 5 Afs 23/2003 - 122, zabýval problematikou uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty v rámci obchodní činnosti na území České republiky a nezabýval se tím, že v posuzovaném případě se jednalo o vývoz zboží do zahraničí. Podle zákona o DPH se vývoz zboží do zahraničí prokazuje pouze tiskopisem JCD, který je potvrzen příslušným celním orgánem. Krajský soud tak mohl přihlédnout k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2006, čj. 1 Afs 77/2004 - 55, ve kterém je posouzena JCD z hlediska uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty.

Stěžovatel konečně zpochybnil zákonnost podkladů získaných žalovaným prostřednictvím správních orgánů Ukrajiny, Belgie a Kypru, neboť podle stěžovatele není zřejmé, na základě jakého hmotněprávního nebo procesněprávního institutu si žalovaný tyto informace opatřil. Namítl, že neměl možnost ověřit si pravdivost poskytnutých informací. Uvedl, že se jedná o podklad, který vytváří účelové pochybnosti ve prospěch žalovaného.

K dovozu zboží na Kypr stěžovatel uvedl, že v rozsudku krajského soudu byl navozen dojem, že stěžovatel byl účastníkem řetězce obchodníků, kteří údajně nakupovali a prodávali stejné mikroprocesory. Odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 8. 2008, čj. 9 T 11/2004 - 1231, kterým ho krajský soud zprostil obžaloby, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro který byl stíhán. V daném rozsudku krajský soud deklaroval, že stěžovatel doložil všechny doklady týkající se obchodu a že veškeré doklady dokládající nákup zboží od Ing. S. a vývoz zboží na Kypr byly v pořádku. Krajský soud zpochybnil informace týkající se společnosti MIRIOTY TRADING Co. LTD získané v rámci mezinárodní spolupráce. V řízení dále vyšlo najevo, že Finanční úřad ve Vlašimi rozhodnutími ze dne 19. 9. 2004, čj. 33952/01/022971/1143, ze dne 14. 9. 2001, čj. 33646/01/022971/1143 a čj. 33646/01/022971/1143, vyhověl odvolání Ing. S. a zrušil rozhodnutí, kterým mu nebylo uznáno zdanitelné plnění. Tyto skutečnosti pak podle stěžovatele dokládají, že obchody s Ing. S. řádně proběhly. Stěžovatel zdůraznil, že tyto skutečnosti nemohl uplatnit v řízení před krajským soudem, neboť se jedná o novum.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.

Jak z výše uvedeného vyplývá, stěžovatel podal kasační stížnosti proti třem rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové, ve kterých se soud zabýval obdobnou problematikou týkající se prokazování rozhodných skutečnosti při realizaci tvrzených vývozů zboží do zahraničí a uplatňování odpočtu daně z přidaného hodnoty. Všechna soudní rozhodnutí, obdobně jako předtím žalobou napadená rozhodnutí žalovaného se týkala téhož daňového subjektu – stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto shledal, že kasační stížnosti směřují proti skutkově a právně souvisejícím rozsudkům krajského soudu. Proto věci vedené u Nejvyššího správního soudu spojil ke společnému projednání a rozhodnutí (ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti jsou důvodné.

Uplatněné kasační námitky lze z hlediska jejich povahy rozdělit na námitky procesní (absence opětovného zaslání výzvy podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s., výzvy k případnému uplatnění námitek proti osobám soudců podle ustanovení § 8 odst. 5 s. ř. s., okolnosti týkající se spojení věci ke společnému projednání a následného vydání tří rozsudků) a námitky hmotněprávní, které se týkaly především prokazování uskutečnění zdanitelného plnění – realizace vývozů zboží do zahraničí. Procesní námitky se vztahují k řízení o podaných soudních žalobách a z povahy věci u nich nelze uvažovat o tom, zda mohly či nemohly být uplatněny v podané žalobě. U hmotněprávních námitek je tomu jinak. U nich již lze posuzovat, zda mohly být uplatněny již v podané žalobě, popř. zda a jaké okolnosti jejich uplatnění v řízení před krajským soudem bránily. Je nepochybné, že kasační stížnosti jsou z hlediska jejich obsahu podstatnou měrou odlišné od toho, co bylo stěžovatelem původně vytýkáno žalobou napadeným rozhodnutím.

Stěžovatel namítl, že krajský soud ho poté, co bylo jeho v pořadí první rozhodnutí ve věci zrušeno, v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. nevyzval, aby se vyjádřil, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání. Tuto námitku musel Nejvyšší správní soud shledal důvodnou. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 11. 3. 2010, čj. 5 Azs 3/2010 - 92, zabýval obdobnou problematikou a s odkazem na ústavněprávní rozměr věci (citoval zejm. nález ze dne 19. 6. 2008, sp. zn. IV. ÚS 3114/07, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. IV. ÚS 786/08) uzavřel, že „*je třeba rozlišovat dvě situace, kdy krajský soud rozhoduje bez jednání ve věci znovu po té, co bylo jeho předcházející rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem. Prvním případem je situace, kdy i po zrušení prvního rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem zůstává výsledek sporu stále otevřený a krajský soud je v dalším řízení dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu povinen se určitými pro věc rozhodnými otázkami, které dosud nebyly ani Nejvyšším správním soudem plně vyřešeny, dále zabývat. Ve druhém případě již byla naopak rozhodná otázka beze zbytku posouzena Nejvyšším správním soudem a krajskému soudu po zrušení jeho původního rozsudku v dalším řízení nezbývá žádný prostor pro vlastní uvážení. V obou případech je opominutí krajského soudu nařídit ve věci znovu jednání, pokud nebyl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. účastníky řízení udělen souhlas k rozhodnutí bez jednání, procesní vadou, konkrétně porušením § 49 odst. 1 s. ř. s. V prvním případě však taková vada zakládá porušení ústavních práv žalobce a je zároveň vadou řízení před soudem, která mohla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], ve druhém případě tomu tak není, neboť i kdyby ve věci bylo nařízeno jednání, nemohl by krajský soud rozhodnout jinak, než je předurčeno závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*“.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 16. 7. 2008, čj. 8 Afs 41/2008 - 50, zabýval kasační stížností směřující proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby pro její opožděnost. Zavázal krajský soud k tomu, aby znovu posoudil otázku včasnosti žalob stěžovatele a dále se věcí zabýval. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloby byly včasné, a věci meritorně posoudil. V této věci proto nastala první z v úvahu připadajících variant,

kterou nastínil v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud. V době, kdy krajský soud podruhé ve věci rozhodoval, neměl k dispozici žádný závazný právní názor Nejvyššího správního soudu o důvodnosti podané žaloby, který by (případně) musel bezezbytku respektovat. Pokud krajský soud za této situace v dalším řízení vycházel z vyjádření stěžovatele ze dne 10. 11. 2003, ve kterém stěžovatel souhlasil s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání, a nevyzval jej znovu po zrušení předchozího usnesení Nejvyšším správním soudem v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. ke sdělení, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení ústního jednání, nepostupoval ve světle shora uvedené judikatury správně. Jeho postup musel být vyhodnocen jako vada, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Za situace, kdy byla uznána důvodnou námitka týkající se výzvy podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s., lze jen upozornit krajský soud na to, aby účastníky řízení rovněž poučil o složení senátu, který bude ve věci rozhodovat, a o oprávnění podle ustanovení § 8 odst. 5 s. ř. s. namítat podjatost soudce, soudní osoby, tlumočníka nebo znalce. Stěžovateli je však třeba v této souvislosti vytknout jistou účelovost uplatněné námitky. Vytýkal sice krajskému soudu, že jej znovu nepoučil o složení senátu, o právu namítat podjatost soudních osob, a sdělil, že senát krajského soudu byl posléze odlišně obsazen, ani v kasační stížnosti však neuvedl žádnou konkrétní okolnost, ze které by dovozoval případnou podjatost některé ze soudních osob, které se na v pořadí druhém rozhodnutí ve věci podílely. Poučení udělované v této souvislosti účastníkům řízení není samoúčelné. Jeho prostřednictvím mají být účastníci soudního řízení poučeni o oprávnění podjatost namítat. Pokud se jim takového poučení nedostane a měl by být objektivně dán důvod námitku podjatosti vznést, pak by bylo lze očekávat, že se tak stane v prvním procesním úkonu poté, co se účastník dozví, kdo v jeho věci rozhodoval, tedy v kasační stížnosti. Ta však žádné konkrétní skutečnosti stran případné námitky podjatosti vůči některé ze soudních osob neobsahuje.

Stěžovatel namítal okolnosti související s rozhodnutím krajského soudu o spojení věci ke společnému projednání a následným vydáním kasačními stížnostmi napadených rozsudků v samostatných věcech. Krajský soud patrně přehlédl, že jeho usnesení ze dne 30. 1. 2004 nebylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008 zrušeno v celém rozsahu, ale byly zrušeno toliko výroky označené jako II. a III. Nadále zůstal pravomocný výrok o spojení věcí vedených doposud u krajského soudu pod sp. zn. 31 Ca 121/2003, sp. zn. 31 Ca 122/2003 a sp. zn. 31 Ca 123/2003 ke společnému projednání. Proto mělo být následně věcně rozhodnuto jedním soudním rozhodnutím a nikoli třemi samostatnými rozsudky. K faktickému zásahu do práv stěžovatele však uvedeným pochybením nedošlo, neboť všechny rozsudky byly stěžovateli (jeho právnímu zástupci) doručeny a proti všem následně brojil kasační stížností.

Ve věci je třeba upozornit krajský soud ještě na další okolnost. Soudní spis nedává uspokojivou odpověď na otázku, proč vůbec byla žaloba podaná dne 22. 9. 2003 zapsána nikoli jako žaloba jedna a opatřena jednou spisovou značkou, ale jako žaloby tři. Z obsahu žaloby (žalob) je nepochybné, že jde o jedno identické podání žalobce, kterým žalobce napadal tři rozhodnutí žalovaného o odvolání. Nepochybně o tom svědčí bod I. žaloby i žalobní petit, ze kterého vyplývá, že předmětem žaloby byly tři vydaná rozhodnutí

žalovaného. Rovněž skutečnost, že pouze ve věci 31 Ca 121/2003 je vyplněno podací razítko a připojena obálka, ve které byla žaloba krajskému soudu doručena, posiluje přesvědčení Nejvyššího správního soudu, že krajskému soudu byla doručena pouze jedna žaloba a ta měla být zapsána jako jedna věc. Soudní spis rovněž neobsahuje řádné rozhodnutí o případném vyloučení jednotlivých částí žaloby (týkajících se jednotlivých rozhodnutí) k samostatnému projednání. Proto pokud následně krajský soud spojil řízení o identických žalobách ke společnému projednání, jen tím odstranil nesprávný stav založený již zápisem věcí v podatelně soudu. Právního postavení účastníků řízení se však rovněž tato okolnost nijak nepříznivě nedotkla, v průběhu soudního řízení bylo vždy zřejmé, o čem krajský soud rozhoduje, a byť byly vydány tři rozsudky namísto rozhodnutí jednoho, vždy bylo z jejich záhlaví zřejmé, o čem bylo rozhodováno. Stěžovatele se fakticky nedotkly ani poplatkové souvislosti nastalé situace, protože v souladu s tehdejší judikaturou a soudní praxí mu byl vyměřen soudní poplatek v návaznosti na počet správních rozhodnutí, která žalobou napadal. Pro další řízení před krajským soudem mají výše uvedené souvislosti ten důsledek, že bude následně rozhodováno o jedné žalobě jedním soudním rozhodnutím v návaznosti na usnesení o spojení věcí ke společnému projednání ze dne 30. 1. 2004, pokud se krajský soud nerozhodne pro postup podle ustanovení § 39 odst. 2 s. ř. s.

Stěžovatel namítal, že se krajský soud nezabýval otázkou nákladů řízení o kasační stížnosti proti usnesení ze dne 30. 1. 2004. Tato námitka není důvodná. Z kasačními stížnostmi napadených rozsudků krajského soudu vyplývá, že o nákladech řízení bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá na jejich náhradu právo. Jde o komplexní rozhodnutí o nákladech řízení v návaznosti na celkový procesní úspěch ve věci. Podle § 110 odst. 2 věty prvé s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Z toho plyne, že v novém rozhodnutí, kterým se řízení končí (§ 61 odst. 1 s. ř. s.), krajský soud rozhoduje znovu o náhradě nákladů řízení, a to komplexně. Lze v této souvislosti odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 - 98, podle kterého „*do nákladů, o jejichž náhradě krajský soud rozhoduje v novém meritorním rozhodnutí poté, co jeho předchozí rozhodnutí bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení, patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem, a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhodne jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s.*“

Stěžovatel namítal, že rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť se krajský soud nevypořádal s námitkami týkajícími se tiskopisů JCD ve vztahu k uplatnění odpočtu DPH. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána tehdy, pokud soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), dále takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č.

689/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádná ze shora takto specifikovaných skutečností způsobujících nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů nenastala, neboť v posuzované věci je z odůvodnění rozsudků krajského soudu zcela zřejmé, proč nepřisvědčil námitkám stěžovatele, z jakých právních úvah vycházel a proč se ztotožnil s právním názorem žalovaného. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

Následně kasační stížnosti obsahují hmotněprávní námitky, které se týkají se posouzení splnění podmínek pro přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty, resp. doměření daňové ztráty. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že rozsudky krajského soudu byly zrušeny právě proto, aby měl stěžovatel případně možnost při ústním jednání argumentovat v rámci již v žalobě uplatněných žalobních bodů. V opačném případě by vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení nemělo věcného opodstatnění. Jestliže má mít účastník řízení zachovánu v případě, že se pro takový postup rozhodne, možnost účastnit se ústního jednání, pak by bylo proti smyslu a účelu takového postupu, pokud by Nejvyšší správní soud skrze rozhodování o kasačních stížnostech kategoricky uzavřel o důvodnosti či nedůvodnosti podané žaloby. Stěžovatel v kasační stížnosti formuloval stížní námitky podstatnou měrou odlišně od námitek, které uplatnil v žalobě. Zatímco v žalobě opakovaně uváděl, že *„doklady o nichž správce daně ani žalovaný neměl pochybnosti, jsou doklady prokazující pohyb zboží*“, v kasační stížnosti argumentoval mnohem obsáhleji, zabýval se důkazním břemenem na straně daňového subjektu, resp. správce daně. Pro další řízení u krajského soudu to však neznamená, že by bylo lze rezignovat na koncentrační zásadu vyjádřenou v ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. Bude třeba při novém rozhodování pečlivě zvažovat, zda případná další tvrzení lze považovat za upřesnění již v žalobě uplatněné námitky či nikoli.

Nejvyšší správní soud dále považoval z praktických důvodů za vhodné zabývat se, před dalším řízením u krajského soudu otázkou případné prekluze daně doměřit. Učinil tak i vzhledem k době, která od předmětných zdaňovacích období uplynula, a rovněž s ohledem na dobu trvání soudního řízení. Vycházel přitom z recentní judikatury Ústavního soudu, podle které k prekluzi je správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (nález ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07).

V tomto ohledu jsou relevantní tyto skutečnosti:

Ve vztahu k dani z přidané hodnoty ze zdaňovací období roku 1995 a 1996 (dodávky na Ukrajinu a do Belgie), zahájil správce daně dne 28. 3. 1997 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1995 a 1996. Zahájení daňové kontroly je ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu úkonem přerušující běh prekluzivní lhůty (viz rozsudek ze dne 18. 10. 2007, čj. 7 Afs 201/2006 - 106, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134). Po projednání zprávy o daňové kontrole dne 15. 6. 2000 správce daně dne 19. 6. 2000 dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, květen, červen, srpen roku 1995 a duben, květen, srpen, září, říjen, prosinec roku 1996. Běh prekluzivní lhůty byl pak přerušen sdělením správce daně ze dne 17. 7. 2000, čj. 49909/00/268930/4141, a prekluzivní lhůta tak začala běžet od 31. 12. 2000. O odvolání stěžovatele pak žalovaný rozhodl rozhodnutími ze dne 17. 3. 2003. Prekluzivní lhůta však v souladu § 41 s. ř. s. neběžela v době řízení vedeném

před krajským soudem, které bylo zahájeno žalobou stěžovatele ze dne 23. 6. 2001 a ukončeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2002, čj. 30 Ca 161/2001 - 25. I pokud poté rozhodnutí žalovaného byla stěžovateli doručena dne 21. 7. 2003 je zjevné, že daň nebyla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud proto nezkoumal, zda v průběhu odvolacího řízení žalovaný neučinil jiný úkon, který byl úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

Pokud jde o daně z přidané hodnoty vyměřenou za zdaňovací období květen, červen a červenec roku 1997 (dodávka na Kypr), zde je úkonem přerušující běh prekluzivní lhůty výzva správce daně ze dne 12. 2. 1999, čj. 5188/999/268930/4141, ve které správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti ve vztahu k dani z přidané za daná zdaňovací období (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 18. 10. 2007, čj. 7 Afs 201/2006 - 106, a usnesení ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134). Prekluzivní lhůta tak znovu začala běžet od 31. 12. 1999. Lhůta však neběžela v souladu § 41 s. ř. s. v době řízení vedeného před krajským soudem, které bylo zahájeno žalobou stěžovatele ze dne 23. 6. 2001 a ukončeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2002, čj. 30 Ca 161/2001-25. Prekluzivní lhůta tak neběžela přibližně jeden rok. Pokud pak žalovaný odvolání stěžovatele zamítl rozhodnutím ze dne 17. 3. 2003, byla daň pravomocně vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud nezkoumal, zda v průběhu odvolacího řízení žalovaný neučinil jiný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnosti důvodné. Proto rozsudky krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení krajský soud ověří, zda účastníci řízení souhlasí s vyřízením věci bez jednání. V opačném případě ústní jednání nařídí. Krajský soud bude rovněž vycházet z toho, že věci byly usnesením ze dne 30. 1. 2004 spojeny ke společnému projednání a dosud se na tomto nic nezměnilo. Pokud v dalším řízení dojde ke změně složení senátu oproti výzvě ze dne 15. 10. 2003 (soudní spis ve věci 31 Ca 214/2008 čl. 10b), sdělí krajský soud v souladu se svou předchozí praxí účastníkům řízení nové složení senátu a poučí je v souladu s § 8 odst. 5 s. ř. s. o právu podat námitku podjatosti. Při věcném posouzení důvodnosti podané žaloby bude krajský soud vycházet především z toho, jaké námitky žalobce uplatnil v podané žalobě a posoudí, zda případná další tvrzení lze pod v řádné lhůtě uplatněné námitky podřadit či nikoli. Krajský soud je v dalším řízení rovněž vázán právními názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v tomto rozsudku. Rovněž posoudí, zda případná tvrzení o skutečnostech nastalých v průběhu soudního řízení mohou závěr o důvodnosti žaloby ovlivnit či nikoli.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. května 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu