Spis 1 Afs 28/2011 byl spojen se spisem 1 Afs 21/2011 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 21/2011 - 109

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Dukát, Náměšť nad Oslavou, spol. s r. o.**, se sídlem Naloučany 36, zastoupeného JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Těsnohlídkova 643/9, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2008, č. j. 8067/08-1300-703609, č. j. 8068/08-1300-703609, č. j. 8069/08-1300-703609, č. j. 8070/08-1300-703609 a č. j. 8071/08-1300-703609, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2010, č. j. 30 Ca 149/2008 - 66, č. j. 30 Ca 151/2008 - 66 a č. j. 30 Ca 152/2008 - 64, a ze dne 20. 10. 2010, č. j. 30 Ca 150/2008 - 64 a č. j. 30 Ca 153/2008 - 65,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 21/2011, sp. zn. 1 Afs 26/2011, sp. zn. 1 Afs 27/2011, sp. zn. 1 Afs 28/2011 a sp. zn. 1 Afs 29/2011 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 21/2011.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2010, č. j. 30 Ca 149/2008 - 66, č. j. 30 Ca 151/2008 - 66 a č. j. 30 Ca 152/2008 - 64, a ze dne 20. 10. 2010, č. j. 30 Ca 150/2008 - 64 a č. j. 30 Ca 153/2008 - 65, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečnými platebními výměry, vydanými dne 12. 7. 2007, Finanční úřad v Náměšti nad Oslavou (dále jen „správce daně“) žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004 ve výši 129 647 Kč, za 1. čtvrtletí 2005 ve výši 161 566 Kč, za 2. čtvrtletí 2005 ve výši 192 630 Kč, za 3. čtvrtletí 2005 ve výši 104 892 Kč a za 4. čtvrtletí 2005 ve výši 116 682 Kč. Správce daně dodatečně vyměřil daň s tím, že žalobce pořizoval sběratelské předměty od osob registrovaných k dani v jiném členském státě EU a při jejich zdanění používal institut zvláštního režimu dle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tj. odváděl daň na výstupu pouze z přirážky, nikoliv z celkové hodnoty zboží, ačkoliv nesplnil podmínky, za kterých lze tento režim použít. Osoby, od kterých žalobce zboží nakoupil, totiž nepoužily zvláštní režim zdanění, ale dodaly zboží jako intrakomunitární plnění osvobozené od daně v Rakousku; zboží tak podléhalo zdanění v tuzemsku. Žalovaný rozhodnutím č. j. 8068/08-1300-703609 zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně týkajícím se období 1. čtvrtletí 2005, rozhodnutími č. j. 8067/08-1300-703609 a č. j. 8070/08-1300-703609 žalovaný změnil rozhodnutí správce daně týkající se období 4. čtvrtletí 2004 a 3. čtvrtletí 2005 s tím, že výše dodatečně vyměřené daně zůstala zachována, a konečně rozhodnutími č. j. 8069/08-1300-703609 a č. j. 8071/08-1300-703609 změnil rozhodnutí správce daně týkající se období 2. a 4. čtvrtletí 2005 tak, že výše dodatečně vyměřené daně za uvedená období se snížila na částky 181 412 Kč a 113 743 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobami ze dne 21. 7. 2008. Krajský soud nařídil ve všech věcech jednání na den 15. 9. 2010. V průběhu prvního jednání nařízeného na uvedený den zástupce žalobce navrhl, aby byl proveden důkaz kompletním spisovým materiálem správce daně s tím, že v rámci daňové kontroly předložil všechny důkazy a doklady, které po něm správní orgány požadovaly a jejichž nedoložení mu žalovaný ve svém rozhodnutí vytýká. Za tímto účelem navrhl rovněž provést důkaz výslechem vedoucího Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou, neboť v jeho přítomnosti byly tyto doklady předloženy. Krajský soud následně odročil jednání na neurčito za účelem vyžádání vyjádření od žalovaného týkající se námitky absence předmětných dokladů ve správním spisu a provedení důkazu výslechem ředitele správce daně. Obdobně odročil krajský soud i ostatní jednání. Dne 24. 9. 2010 zaslal žalobce krajskému soudu návrhy na provedení dokazování v jednotlivých věcech.

[3] Dne 18. 10. 2010 a dne 20. 10. 2010 krajský soud v záhlaví uvedenými rozsudky bez jednání rozhodl o zrušení napadených rozhodnutí žalovaného. Z námitek, kterými žalobce brojil proti rozhodnutím žalovaného, shledal krajský soud důvodnou námitku, podle níž se žalovaný nevypořádal s jeho odkazem na doklady předložené v rámci daňové kontroly uvedeným v přípise zaslaném správci daně dne 25. 3. 2008 (v reakci na jeho výzvu ze dne 7. 3. 2008). Dle krajského soudu je zřejmé, že správce daně měl k dispozici žalobcem předložené blíže nespecifikované příjmové a výdajové pokladní doklady a další interní doklady za předmětná zdaňovací období. Ve správním spise však žádné takové doklady nejsou a ani zde není patrný žádný konkrétní seznam, jaké doklady byly žalobcem správci daně předloženy a následně vráceny. Žalovanému dále vytkl, že v odůvodnění svých

rozhodnutí nezmiňoval ani nehodnotil *„žalobcem předložené výdajové, příjmové pokladní doklady, ale především ani „paragony", které podle tvrzení zástupce žalobce měl žalobce při prodeji jednotlivých kusů mincí vystavovat a ze kterých (...) správce daně prvního stupně také při svých úvahách vycházel. Především uvedené doklady o prodeji jednotlivých kusů mincí - „paragony" přitom mohly mít zásadní vliv na úvahu ohledně unesení či neunesení důkazního břemene.*" Krajský soud dále obšírně citoval z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, a uvedl, že s ohledem na uvedenou judikaturu bylo povinností žalovaného zabývat se v odůvodnění napadených rozhodnutí žalobcem poukazovanými podklady předanými správci daně. Zároveň krajský soud konstatoval, že má za to, že jsou dány podmínky pro zrušení napadených rozhodnutí žalovaného pro vady řízení bez nařizování dalšího jednání postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Následně krajský soud uvedl, že se dále nezabýval rozsahem žalobcem předložených dokladů v rámci daňové kontroly a že bude na žalovaném, aby se touto otázkou zabýval a vytčenou vadu napravil. Ke zbývajícím žalobním námitkám uvedl, že je nepovažuje za důvodné. Vypořádal je přitom velice stručně, zpravidla odkazy na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, případně též konstatováním, že jejich bližší řešení postrádá smysl s ohledem na vytčenou vadu týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ve vztahu k výše uvedené otázce.

[4] Uvedené rozsudky napadl řádně podanými kasačními stížnostmi žalovaný (dále též „stěžovatel").

II.

[5] Stěžovatel v kasačních stížnostech nejprve podrobně shrnul skutkový stav případu. Konstatoval, že správce daně obdržel od rakouských orgánů informace o tom, že žalobce získával zboží od dvou dodavatelů (Auktionshaus H.D. Rauch GmbH a Dorotheum GmbH & Co KG) jako intrakomunitární plnění a že tak při jeho prodeji v tuzemsku nemohl uplatnit zvláštní režim dle § 90 zákona o DPH. V průběhu odvolacího řízení sice žalobce prokázal, že obchodní partner H.D. Rauch tento režim použil, totéž však nebyl schopen prokázat v případě druhého dodavatele. Správce daně jej proto vyzval, aby doložil jednotlivé tuzemské prodeje ve zvláštním režimu pořízeného zboží. Dle stěžovatele toto nebyl žalobce schopen věrohodným způsobem doložit.

[6] Stěžovatel dále polemizoval zejména se závěrem krajského soudu, podle nějž se nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se hodnocení dokladů předložených v průběhu daňové kontroly. K tomu stěžovatel uvedl, že v průběhu odvolacího řízení vyšlo na základě žalobcem předložených dokladů najevo, že společnost H.D. Rauch změnila následným souhrnným hlášením způsob zdanění a v obchodech s žalobcem využila zvláštního režimu. U společnosti Dorotheum však ke změně nedošlo. V průběhu daňové kontroly byly žalobcem předloženy a následně zpětně převzaty mimo jiné příjmové doklady - paragony. Z předložených souhrnných dokladů však nebylo možné zjistit, které konkrétní zboží bylo prodáno (zda zboží od společnosti H.D. Rauch nebo od společnosti Dorotheum), protože zboží bylo na paragonech označeno obecnými termíny, jako např. „Ag mince z dovozu". Dne 7. 3. 2008 proto správce daně vyzval žalobce, aby sdělil, jaké konkrétní zboží a za jakou cenu prodal. Bez této informace nebylo možné „rozklíčovat", zda bylo prodáno zboží, u kterého bylo možné využití zvláštního

režimu, nebo zboží, u kterého toto naopak možné nebylo. Z předložených dokladů bylo možné využít pouze dvou faktur a tyto faktury byly zohledněny v rámci rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2005. Žalobce, ačkoliv disponoval vrácenými doklady, v odpovědi na výzvu pouze uvedl, že mu nebylo nařízeno vést žádnou zvláštní daňovou evidenci, že výzvě nelze vyhovět a že veškeré doklady byly správci předloženy. Na základě této reakce žalobce konstatoval stěžovatel, že žalobce porušil povinnosti stanovené v § 90 odst. 12 a § 100 zákon o DPH a že neunesl své důkazní břemeno.

[7] Stěžovatel právě uvedené popsal také v žalobami napadených rozhodnutích a ve svých vyjádřeních k žalobám. Má tedy za to, že se plně vypořádal s žalobcovými námitkami, podle nichž už byly veškeré doklady správci daně předány a správce daně z nich může vyčíst požadované informace. Sám žalobce uvedl, že nevedl žádnou daňovou evidenci, z které by toto bylo seznatelné, nepopírá ani fakt, že obsahem příjmových dokladů byly neurčité informace. Dle stěžovatele tak jde ve věci o otázku zřejmého neunesení důkazního břemene, neboť žalobce není schopen prokázat, v jakém rozsahu využil zvláštního režimu dle § 90 a násl. zákona o DPH, a to z důvodů flagrantně vedené evidence pro daňové účely. Stěžovateli proto není jasné, v čem konkrétně spočívá výtka krajského soudu k jeho postupu. Žádné doklady, které by nebyly součástí spisového materiálu, stěžovatel ani prvostupňový správní orgán neevidují. Jde-li o doklady, které byly žalobci vráceny, tak tyto nemohou být logicky obsahem spisového materiálu. Pokud žalobce tvrdí, že správce daně má u sebe doklady, které prokazují jím tvrzené skutečnosti, pak by měl prokázat, že tomu tak skutečně je (např. pomocí protokolů o ústním jednání). V opačném případě leží důkazní břemeno na něm. Žalobce v rámci ústního jednání před krajským soudem uvedl obecná tvrzení, že existují jakési dále nespecifikované doklady - paragony, které mají správní orgány k dispozici. Toto své tvrzení však žádným způsobem nedokládá. Stěžovatel naopak tvrdí, že žádné takové doklady neexistují. Dle stěžovatele tak krajský soud pochybil, jestliže přisvědčil tvrzení žalobce bez toho, aby tento své tvrzení podpořil jakýmkoli důkazem.

[8] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nesprávně aplikoval institut rozhodování bez nařízení jednání. Stěžovatel se nedomnívá, že žalobami napadnutá rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, popřípadě že by v řízeních před správním orgánem bylo podstatně porušeno jakékoliv ustanovení o řízení s dopadem na zákonnost napadnutých rozhodnutí.

[9] Dle stěžovatele bylo také porušeno právo na spravedlivý proces, a to tak, že nebyla dodržena zásada kontradiktornosti, rovnosti zbraní a předvídatelnosti rozhodnutí soudu. Ve všech věcech byla na den 15. 9. 2010 nařízena soudní jednání. Stěžovatel tak má za to, že soud v této době neměl v úmyslu využít ustanovení § 76 s. ř. s. Z protokolu o jednání ve věci sp. zn. 30 Ca 149/2008 plyne, že žalobce navrhl provést nové důkazy a že poté, co byla jednání ve všech věcech odročena na neurčito, navrhl žalobce podáními ze dne 24. 9. 2010 opětovně provedení nových důkazů, zejména kompletním spisem správce daně. Dne 18. 10. 2010 a 20. 10. 2010 byly vydány kasačními stížnostmi napadené rozsudky. Stěžovateli však není známo, z jakých skutečností krajský soud při vydání rozsudků vycházel. V rozsudcích je uvedeno, že vycházel i z argumentace žalobce přednesené v rámci soudního jednání, stěžovatel tak má za to, že pravděpodobně vycházel i z podání žalobce ze dne 24. 9. 2010. V této souvislosti stěžovatel namítl, že mu tato podání nebyla dána na

vědomí a nemohl na ně žádným způsobem reagovat. Odročil-li krajský soud jednání na neurčito a poté rozhodl bez jednání na základě argumentů žalobce bez toho, aby obdobná možnost byla dána i stěžovateli, porušil tímto postupem zásadu rovnosti zbraní a kontradiktornosti. Stěžovateli mělo být umožněno seznámit se s podáními žalobce a vyjádřit se k nim. Postupem krajského soudu byl stěžovatel znevýhodněn a ve svém důsledku byly rozsudky soudu vzhledem k okolnostem řízení pro stěžovatele překvapivé.

[10] Porušení práva na spravedlivý proces spatřuje stěžovatel dále v tom, jakým způsobem byl obsazen senát, který ve věcech rozhodoval. Dle platného rozvrhu práce pro Krajský soud v Brně, část správní soudnictví je složení odd. 30 následující: Mgr. Milan Procházka, Mgr. Petr Kobylka, JUDr. Petr Polách a JUDr. Jana Kubenová. Odd. 30 je zastupováno odd. 29 a 31. Soudních jednání se dne 15. 9. 2010 účastnila jako členka senátu JUDr. Radima Gregorová, náležející do odd. 31. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 27. 5. 2004, sp. zn. IV. ÚS 307/03 (všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), z nějž plyne, že z rozvrhu práce by mělo být seznatelné, v jakém pořadí jsou jednotliví soudci zastupováni. Dle stěžovatele Ústavní soud také uvedl, že věc by měla být projednána a rozhodnuta soudcem, který v dané věci zastupuje. Kasačními stížnostmi napadené rozsudky však byly vydány senátem ve složení: Mgr. Milan Procházka, Mgr. Petr Kobylka a JUDr. Petr Polách. Tedy senátem v odlišném složení od senátu, který byl přítomen při soudních jednáních dne 15. 9. 2010. Vzhledem k okolnostem případu, kdy soud evidentně rozhodoval pod vlivem soudních jednání, popřípadě žalobcem předložených podání, která na soudní jednání navazovala, je dle stěžovatele nepřípustné, aby takové okolnosti hodnotil člen senátu, který se jednání nezúčastnil.

III.

[11] Žalobce ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedl, že v průběhu daňové kontroly byla ze strany správce daně opakovaně (nejméně ve dvou případech) vyžadována kompletní spisová dokumentace a v prvých dvou případech byly správci daně předloženy fotokopie veškerých dokumentů včetně paragonů. Správce daně následně vyžádal předložení originálů, jež mu byly ze strany žalobce předloženy. Právě tyto originály byly po ověření shody s předloženými kopiemi správcem daně dne 27. 7. 2006 žalobci vráceny. Není tak pravdou, jak tvrdí stěžovatel, že by byly žalobci vráceny veškeré doklady, kopie předložených dokladů zůstaly v dispozici správce daně. Tvrzení stěžovatele, že neměl podklady k dispozici, postrádá vnitřní logiku, neboť nelze předpokládat, že by ve věci rozhodoval bez opory v listinných důkazech.

[12] Když stěžovatel požadoval po žalobci předložení dokladů již po třetí, měl žalobce za to, že k předmětné výzvě došlo v důsledku nedostatečné součinnosti stěžovatele a prvostupňového správního orgánu a s jeho požadavkem jej odkázal na požadované podklady, jež se dle jeho názoru nacházely ve správním spise týkajícím se daňové kontroly. Postup stěžovatele tak byl pro žalobce zcela překvapivý. Jestliže se v průběhu kontroly či daňového řízení kopie dokumentace předložené žalobcem ze spisů správce daně ztratily či byly skartovány, měl stěžovatel na tuto skutečnost žalobce upozornit. Kdyby tak učinil, pak by žalobce jistě vše předložil ještě jednou. Pokud by měl být shledán překvapivým postup soudu, jak namítá stěžovatel, pak by stejně nezákonným musel být shledán i postup stěžovatele, který bez dalšího vyrozumění překvapivě zamítl odvolání žalobce.

[13] K otázce neunesení důkazního břemene žalobce uvedl, že vedl zákonem stanovenou podvojnou evidenci prostředky výpočetní techniky. Na prodané zboží jsou vystavovány paragony při souběžném zpracování prodeje na registrační pokladně jakož i skladových kartách. V případě sporných mincí tak lze zjistit hodnotu jejich nákupu i následného prodeje a z těchto hodnot vypočítat rabat. Veškerá uvedená evidence byla správci daně v rámci daňové kontroly předložena. To, že nebyla ve správních spisech dostatečně průkazně a přezkoumatelně zadokumentována, nemůže být kladeno k tíži žalobce.

[14] Žalobce se dále důrazně ohradil proti tvrzení stěžovatele (uvedeném v kasačních stížnostech), že byl seznámen s originály dokladů pořízených správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce. Žalobci byly předloženy pouze české překlady některých písemností, nikoliv originály. Stěžovatel nadto tyto důkazy hodnotí nepřesně. Například v případě obchodů žalobce se společností H.D. Rauch stěžovatel uvádí, že daná společnost uplatňuje zvláštní režim, kdy z předložených faktur je zřejmé, že žalobce zboží od uvedené společnosti nakoupil v aukci včetně zvláštní daně a ve sledovaném období na této dani uhradil cca 125 000 Kč. Z rabatu pak uhradil dalších 30 000 Kč. Poté, co stěžovatel vyměřil žalobci dodatečně DPH v celkové výši cca 600 000 Kč z předmětného zboží, aniž by od základu daně odpočetl již jednou zaplacenou zvláštní daň i již zaplacené DPH, nastala fiktivní situace, v níž žalobce prodal předmětné zboží hluboko pod jeho nákupní hodnotou.

[15] Konstatování stěžovatele, že zvláštní režim obchodování s žalobcem využila pouze společnost H.D. Rauch, nemůže být dle žalobce důvodem k zamítnutí jeho odvolání *en bloc* bez toho, aniž by se stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí s tímto podrobně nevypořádal. Žalobce má za to, že se stěžovatel argumentací poukazující na údajný nedostatek jeho součinnosti snažil vyhnout přepočtení dodatečně vyměřené daně a jejímu snížení o dodatečně doložené případy zaplacení zvláštní daně v případě konkrétních obchodních partnerů. Pro stěžovatele bylo jednodušší zamítnout odvolání žalobce z důvodu jeho údajné nedostatečné součinnosti, než prokazovat, v kolika případech je nutno vyměřenou daň přepočítat.

[16] Celá argumentace kasačních stížností je postavena na negaci závěrů soudu vycházejících z tvrzení žalobce, že správci daně předložil potřebné podklady, který je měl k dispozici. Žalobce byl schopen tyto podklady soudu předložit a tím, kdo neunesl důkazní břemeno svého tvrzení, je stěžovatel, neboť kdyby tyto podklady neměl k dispozici, pak by nebylo zřejmé, na základě čeho byl zpracován protokol z předmětné daňové kontroly.

[17] Dle žalobce konečně také nelze v daném případě aplikovat zásadu rovnosti zbraní, neboť v případě přezkumu správních rozhodnutí soudem neexistuje rovnost subjektů sporu. Správní orgány vystupují v pozici nositelů státní moci, a tak nemůže pojmově existovat rovnost s postavením těch, vůči nimž je tato státní moc z jejich strany aplikována. Státní orgán jakožto nositel státní moci se proto nemůže domáhat práva na spravedlivý proces, což je ústavní právo žalobce, nikoli právo státu, který není nositelem, ale garantem ústavních práv.

IV.

[18] Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově i právně souvisejí, rozhodl Nejvyšší správní soud ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s. o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání.

[19] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[20] Stěžovatel brojí zejména proti závěru krajského soudu, podle nějž se ve svých rozhodnutích nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami žalobce týkajícími se hodnocení dokladů předložených v průběhu daňové kontroly (blíže viz body [6] a [7] výše). Zodpovězení otázky, zda obstojí uvedený závěr krajského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, je však úzce spjato s posouzením dalších (procesněprávních) námitek stěžovatele (k jejich shrnutí blíže viz body [8] až [10] výše), například zda byl krajský soud oprávněn vydat napadené rozsudky bez nařízení dalších jednání v daných věcech. Tyto námitky nelze od sebe zcela oddělit a i Nejvyšší správní soud se jimi bude zabývat ve vzájemné souvislosti.

[21] K argumentaci žalobce, že stěžovatel se nemůže jakožto správní orgán dovolávat práva na spravedlivý proces a že tedy některé z jeho námitek jsou nepřípustné, zdejší soud uvádí, že zásada rovnosti účastníků řízení je ukotvena i na úrovni „jednoduchého“ (ve smyslu „podústavního“) práva, a to v ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je soud povinen poskytnout účastníkům stejné možnosti k uplatnění jejich práv. Porušení uvedeného ustanovení se bezpochyby mohou dovolávat i správní orgány vystupující v pozici účastníků řízení vedených podle soudního řádu správního. Námitky, které stěžovatel podřadil pod porušení práva na spravedlivý proces, tedy jsou přípustné.

[22] Krajský soud zrušil žalobami napadená rozhodnutí stěžovatele s tím, že jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a že jeho postupem došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, vymezující rozsah, v kterém má odvolací orgán povinnost přezkoumat rozhodnutí správce daně v řízení o odvolání proti tomuto rozhodnutí na základě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a dále náležitosti, které musí splnit odůvodnění rozhodnutí odvolací orgánu. Dle krajského soudu napadená rozhodnutí stěžovatele tyto náležitosti nesplnila (blíže viz bod [3] výše), stěžovatel mu oponuje, že předmětné odvolací námitky vypořádal dostatečným způsobem.

[23] Nejvyšší správní soud ze správních a soudních spisů zjistil následující pro posouzení věci významné skutečnosti. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 29. 6. 2006 bylo uvedeného dne zástupci žalobce sděleno, že s ním správce daně zahajuje daňovou kontrolu (týkající se kromě jiného také daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 až 4. čtvrtletí 2005). Zástupce žalobce předal správci daně k daňové kontrole doklady a písemnosti popsané jako „*interní doklady 2004, výdajové pokladní doklady a banka 2004, příjmové pokladní doklady 2004, výdajové pokladní doklady 2005, příjmové pokladní doklady a banka 2005, interní doklady 2005, pokladní kniha, účetní sestavy a inventurní soupisy za 2004 a 2005*“. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 27. 7. 2006 byly uvedené písemnosti a

doklady vráceny zástupci žalobce. Dne 2. 8. 2006 vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. Konkrétně jej vyzval, aby doložil a prokázal, že mohl použít při dodání zboží pořízeného v jiných členských státech EU zvláštní režim dle § 90 zákona o DPH. Žalobce v reakci na uvedenou výzvu zaslal dne 14. 9. 2006 správci daně přípis, k němuž připojil listiny, jež dle něj obsahovaly vyjádření zástupců společností H.D. Rauch a Dorotheum potvrzující, že při dodávání mincí a medailí žalobci používaly uvedené společnosti zvláštní daňový režim. Správce daně následně ověřoval tyto údaje u rakouských státních orgánů, které mu sdělily, že v obou případech bylo prohlášení chybně podepsáno, že se nejednalo o dodání zboží ve zvláštním režimu a že dodání zboží bylo deklarováno jako intrakomunitární dodání. Jak je patrno ze zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 4. 2007, správce daně (mimo jiné) na základě uvedených sdělení rakouských státních orgánů dovodil, že žalobce neprokázal, že v případě předmětného zboží byl použit na straně dodavatele zboží zvláštní režim a že z uvedeného důvodu nemůže zvláštní režim použít ani žalobce při prodeji tohoto zboží. Žalobci proto zvýšil daň na výstupu za patřičná zdaňovací období.

[24] V průběhu odvolacích řízení (dne 13. 11. 2007) žalobce doložil kopie opravených dokladů - faktur vystavených společností H.D. Rauch, na nichž uvedený dodavatel deklaruje, že při dodání mincí žalobci použil zvláštní režim. Správce daně ověřil tyto nové důkazní prostředky a zjistil, že v případě společnosti H.D. Rauch došlo skutečně ke změně ve způsobu vykazování předmětných transakcí. Stěžovatel následně uložil správci daně, aby žalobce nově vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností. Správce daně tak učinil výzvou ze dne 7. 3. 2008, v níž žalobce vyzval (kromě jiného) k doložení, kdy a za jakou cenu prodal dotčené sběratelské předměty nakoupené od společnosti H.D. Rauch. Žalobce v reakci na tuto výzvu zaslal dne 25. 3. 2008 správci daně přípis, v němž uvedl, že veškeré dostupné podklady, které měl v dané věci k dispozici, byly v průběhu daňové kontroly předloženy finančnímu úřadu. Mimo to, co bylo v rámci kontroly předloženo, nemá k dispozici žádné další podklady. Žalobci nebyla ze strany finančního úřadu nařízena žádná zvláštní daňová evidence. Zboží uvedené správcem daně bylo prodáno v rámci maloobchodního prodeje. Žalobce nevedl evidenci, kdy se tak stalo a za jakou prodejní cenu byly jednotlivé položky uvedeného zboží prodány.

[25] Stěžovatel poté vydal žalobami napadená rozhodnutí, v nichž konstatoval, že vzhledem k uvedené odpovědi žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Žalobce je dle § 100 zákona o DPH povinen vést v evidenci pro daňové účely veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro stanovení daňové povinnosti. Dále v § 90 cit. zákona, který upravuje zvláštní režim, je stanovena povinnost obchodníka vést v evidenci pro daňové účely samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně. Vzhledem k tomu je pochopitelné, že správce daně žalobci žádnou zvláštní daňovou evidenci nenařídil. Není v silách ani v kompetenci správce daně nebo stěžovatele, aby z žalobcem předložených souhrnných dokladů, na kterých zboží popisuje pouze jako „Ag mince z dovozu“ nebo „Au mince z dovozu“, bez bližší specifikace odhadl, o jaké konkrétní zboží se jednalo. Stěžovatel proto nevyhověl žalobcovým námitkám ve věci oprávněnosti použití zvláštního režimu dle § 90 odst. 2 zákona o DPH při prodeji zboží pořízeného od společnosti H.D. Rauch.

[26] Krajský soud nejprve ve všech věcech nařídil jednání, která odročil na neurčito za účelem vyžádání vyjádření od žalovaného týkající se námitky absence předmětných dokladů ve správním spisu a upřesnění návrhu na doplnění dokazování ze strany žalobce (blíže viz bod [2] výše). Žalobce svůj návrh na doplnění dokazování krajskému soudu zaslal, ten poté bez dalšího vydal rozsudky, kterými zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele.

[27] Stěžovatel k tomu namítá, že uvedeným postupem krajského soudu došlo k porušení jeho procesních práv, předně zásady kontradiktornosti, rovnosti zbraní a zákazu překvapivých rozhodnutí, respektive požadavku, aby rozhodnutí bylo pro účastníky předvídatelné.

[28] Zásadou kontradiktornosti a rovnosti zbraní se Nejvyšší správní soud podrobněji zabýval v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 - 90. Zde poukázal na skutečnost, že úprava komunikace soudu s účastníky po podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu obsažená v § 74 odst. 1 s. ř. s. není vyčerpávající. Soud může účastníkům doručovat i další vyjádření. Účastníci řízení musí mít příležitost nejen předložit každý důkaz nutný k tomu, aby obhájili své nároky, ale také musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Účastníci řízení zároveň mohou legitimně očekávat, že budou soudem dotázáni, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření. V uvedeném rozsudku jsou dále uvedeny jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Rozhodující je, zda vyjádření mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, zda soud z něho ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání. Nejvyšší správní soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že krajský soud zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu, jestliže nezaslal ostatním účastníkům řízení vyjádření jednoho z účastníků, přitom z něho ve svém rozhodnutí vycházel a účastníci se s ním nemohli seznámit ani během jednání, od kterého soud upustil.

[29] V nyní posuzovaném případě nastala mírně odlišná situace. Krajský soud sice nezaslal vyjádření žalobce ze dne 24. 9. 2010 stěžovateli a nedal mu možnost na ně reagovat ani při dalších jednáních, která již nenařizoval, avšak není nijak patrné, že by soud z těchto vyjádření ve svých rozhodnutích vycházel. Tato vyjádření totiž neobsahují v zásadě nic nového oproti tomu, co již zaznělo během soudních jednání dne 15. 9. 2010. Zástupce žalobce v nich opětovně navrhl provedení důkazu spisem Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou obsahujícím kompletní podklady daňové kontroly, dále výslechem ředitele uvedeného finančního úřadu a důkazu dosud nepředloženou částí spisového materiálu Finančního ředitelství v Brně. Na závěr uvedl, že vzhledem k pobytu jednatele žalobce v zahraničí není dosud možno předložit další písemnosti, ale po jeho návratu přistoupí případně k doplnění návrhu na dokazování.

[30] Z čeho však krajský soud bezpochyby vycházel, je argumentace uplatněná žalobcem při jednáních konaných dne 15. 9. 2010, jak v odůvodnění svých rozsudků výslovně uvádí. Pak ovšem bylo jeho povinností dát stěžovateli možnost na tuto argumentaci adekvátně

reagovat. Při zmiňovaných jednáních vyvstal mezi žalobcem a stěžovatelem spor o to, zda je spisový materiál předložený stěžovatelem krajskému soudu kompletní. Jak plyne z protokolu o jednání ve věci sp. zn. 30 Ca 149/2008, žalobce po nahlédnutí do správního spisu uvedl, že ve spise chybí kopie „paragonů" o prodeji jednotlivých kusů mincí, které by měly být jeho součástí. Krajský soud jednání odročil s tím, že (kromě jiného) od stěžovatele vyžádá vyjádření k uvedeným tvrzením žalobce. Což už však neučinil a v rozsudcích se *de facto* ztotožnil s tvrzeními žalobce, protože svou argumentaci založil zejména na konstatování, že stěžovatel se v odůvodnění svých rozhodnutí nedostatečně zabýval oněmi „paragony", na které žalobce při jednáních poukazoval. Uvedeným postupem krajský soud porušil zásadu kontradiktornosti a rovnosti zbraní a zatížil tak řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[31] S ohledem na právě uvedené pak Nejvyšší správní soud není v nynějším řízení schopen a ani oprávněn definitivně hodnotit, zda jsou rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a zda jeho postupem nedošlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Závěr krajského soudu, podle nějž stěžovatel v odůvodnění svých rozhodnutí vůbec nezmiňoval ani nehodnotil žalobcem předložené výdajové a příjmové pokladní doklady, totiž není zcela přesný. Stěžovatel ve svých rozhodnutích zmiňuje žalobcem předložené doklady a hodnotí je tak, že nedostatečně specifikují předmětné zboží (pro účely daňové evidence) (viz bod [25] výše). Žalobce však toto popírá a naopak tvrdí, že „paragony", jejichž přítomnosti ve spise se při jednáních před krajským soudem dovolával, jsou těmi doklady, na které odkazoval i ve svém přípise ze dne 25. 3. 2008, zaslaném správci daně v reakci na výzvu ze dne 7. 3. 2008. Dle žalobce zároveň lze na základě těchto podkladů přepočítat dodatečně vyměřené daně a snížit je o dodatečně doložené případy zaplacení zvláštní daně v případě zboží od společnosti H.D. Rauch, a proto nebyl stěžovatel oprávněn konstatovat, že neunesl své důkazní břemeno.

[32] Je tak zjevné, že rozřešení uvedeného sporu o (ne)kompletnost správního spisu, který vyvstal při jednáních před krajským soudem, je klíčové pro posouzení dalších (hmotněprávních) otázek relevantních pro rozhodnutí v dané věci. Nejvyššímu správnímu soudu zároveň není zřejmé, jak mohl krajský soud dospět ke svému kategorickému závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, jestliže tento spor řádně nevyřešil. Tj. jestliže nedal stěžovateli možnost se k tvrzením žalobce vyjádřit a nepřistoupil k provedení důkazů navržených žalobcem (výslech zástupce správce daně a provedení důkazu žalobcovými „paragony", aby bylo možné posoudit, zda tvrzení žalobce obstojí).

[33] Důsledkem postupu krajského soudu je, že mnohé námitky a argumenty uplatněné stěžovatelem v kasačních stížnostech a žalobcem v jeho vyjádřeních k těmto stížnostem fakticky nejsou ničím jiným, než pokračováním uvedeného sporu o to, co všechno by mělo být součástí správního spisu. Kdyby přitom krajský soud postupoval v souladu s výše popsanými zásadami spravedlivého procesu, pak by tyto námitky a argumenty mohli účastníci řízení plně uplatnit již v řízení před ním. Krajský soud tak svým postupem v podstatě dostal Nejvyšší správní soud do pozice, v níž by měl „suplovat" jeho roli a být první instancí, která bude podrobně řešit otázky, které měl vyřešit již samotný krajský soud - což však jistě nemůže být úkolem kasačního soudu.

[34] Stěžovatel dále uplatnil námitky nesprávného obsazení senátu krajského soudu. Jednak namítl, že rozvrh práce Krajského soudu v Brně je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, neboť z něj není zřejmé, v jakém pořadí jsou jednotliví soudci zastupováni, jednak poukázal na to, že soud rozhodl v senátě odlišného složení oproti složení při jednání. Krajský soud k tomu v protokolech o předložení spisů k rozhodnutí o kasačních stížnostech uvedl, že dne 15. 9. 2010 jednal soudní senát 30 A, Af ve složení zahrnujícím JUDr. Radimu Gregorovou, protože člen senátu Mgr. Petr Kobylka čerpal řádnou dovolenou a zastupováním za členy senátu 30 A, Af byli dle aktuálního rozvrhu práce pověřeni členové senátu 29 A, Af (tedy i soudkyně Gregorová). Poté byly věci s ohledem na doplňující argumentaci žalobce posouzeny jako takové, u nichž není třeba rozhodovat v rámci jednání, soud již další jednání nenařizoval a rozhodl rozsudky ze dne 18. 10. 2010 a 20. 10. 2010, kdy byli přítomni všichni členové senátu, a proto již nebyl dán důvod (i vzhledem k rozhodování mimo jednání) pro přítomnost zastupujícího soudce. K doložení těchto skutečností krajský soud předložil části rozvrhů práce platných v příslušných obdobích a potvrzení o čerpání řádné dovolené soudcem Kobylkou.

[35] Nejvyšší správní soud k tomu předně uvádí, že v obecně rovině lze jistě souhlasit s tím, že právo na zákonného soudce účastníků by mělo být respektováno ve všech fázích řízení. K tomu, aby jeho porušení mělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, však musí zásah do uvedeného práva dosáhnout určité intenzity. Lze si tak představit situaci, že senát projednávající věc bude při jednání složen způsobem, který není zcela v souladu s požadavky vyvozovanými judikaturou z práva na zákonného soudce, avšak rozhodnutí ve věci samé vydá senát v řádném složení, a že nebude shledáno, že by vadné složení senátu při jednání mělo dopad na zákonnost tohoto rozhodnutí. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaných případech, kdy není pochyb o tom, že senát rozhodoval v řádném složení, přičemž jeho členové měli možnost se seznámit se všemi ve spisech obsaženými skutečnostmi. Eventuální pochyby o tom, zda bylo v souladu s právem na zákonného soudce, že při jednání zastupovala soudce Kobylku soudkyně Gregorová, podle názoru Nejvyššího správního soudu samy o sobě nestačí k tomu, aby byly z důvodu porušení uvedeného práva shledány rozsudky krajského soudu nezákonnými.

[36] Toliko *obiter dictum* nicméně Nejvyšší správní soud konstatuje, že Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 5. 2004, sp. zn. IV. ÚS 307/03, N 76/33 SbNU 243, uvedl, že „*součástí základního práva na zákonného soudce je i zásada přidělování soudní agendy a určení složení senátů na základě pravidel obsažených v rozvrhu práce soudů. Mezi požadavky, jež vyplývají pro rozvrh práce z čl. 38 odst. 1 Listiny, patří dále předvídatelnost a transparentnost obsazení soudu včetně zastupování ve vztahu k účastníkům řízení. Pokud příslušný senát stanovený rozvrhem práce soudu projedná a rozhodne věc v jiném než určeném složení, může se tak stát pouze tehdy, jestliže je absence rozvrhem práce soudu určených soudců důvodná. Za takovou je třeba považovat zejména vyloučení soudce z důvodu podjatosti a jeho odůvodněnou nepřítomnost (v důsledku nemoci, dovolené, pracovní cesty apod.). Zastoupení soudců se stejně jako složení senátů musí řídit předem stanovenými pravidly určenými rozvrhem práce.*“ V daném případě pak Ústavní soud shledal, že rozvrh práce Městského soudu v Praze pro patřičné období daným požadavkům neodpovídá, a to z toho důvodu, že sice řeší, „*který konkrétní senát, respektive senáty, funkcionáři soudu a další soudci zastupují senát 61 To jako celek, ale neřeší pořadí jednotlivých soudců, kteří mají jednotlivé členy tohoto senátu zastupovat.*“ Lze dodat,

že rozvrh práce Krajského soudu v Brně rovněž stanoví pouze to, z kterého oddělení má být soudce zastupující v případě absence některého z členů senátu 30 A, Af, nelze však z něj nijak vyčíst, o kterého konkrétního soudce ze zastupujícího senátu se má jednat. V případě jiných senátů je pak úprava obdobná. Situace je tak totožná s tou, v níž Ústavní soud shledal nedostatky u rozvrhu práce Městského soudu v Praze. Nejvyšší správní soud proto apeluje na Krajský soud v Brně, aby svůj rozvrh práce uvedl v tomto ohledu do souladu s judikaturou Ústavního soudu.

V.

[37] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnosti důvodnými a napadené rozsudky krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalším řízením. V těchto řízeních je krajský soud vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[38] Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedeného konstatuje, že nijak nepředjímá, jak bude krajským soudem v nových řízeních rozhodnuto o meritu věci. Krajský soud je však povinen respektovat procesní práva účastníků řízení, zahrnující také zásadu kontradiktornosti a rovnosti zbraní. Krajský soud tedy musí nejprve od žalovaného vyžádat zaslání avizovaného vyjádření k tvrzením uplatněným žalobcem při jednáních uskutečněných dne 15. 9. 2010 a následně s tímto vyjádřením seznámit žalobce a dát mu prostor k případné replice. Dále je jeho povinností řádně se vypořádat se v zásadě skutkovým sporem o úplnost spisového materiálu předloženého soudu žalovaným. V rámci řešení tohoto sporu je nutno určit, zda je třeba provést účastníky navrhované důkazy, tj. provést výslech zástupce správce daně, vyžádat žalobcovy „paragony“ a zhodnotit, zda lze na jejich základě skutečně přepočítat dodatečně vyměřené daně, jak tvrdí žalobce. V případě, že krajský soud dospěje k závěru, že není třeba provádět žádné další důkazy a bude rozhodovat bez jednání, musí velmi důkladně odůvodnit, proč se přiklání k tvrzením jedné ze stran uvedeného skutkového sporu.

[39] Nejvyšší správní soud zároveň upozorňuje, že s ohledem na to, že krajský soud bude o žalobách nově rozhodovat v plném rozsahu, bude nutné, aby v odůvodnění svých rozhodnutí vypořádal nejen námitky a tvrzení uplatněné v řízeních následujících po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, ale také všechny žalobní námitky obsažené v původních žalobách.

[40] V nových řízeních krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. května 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu