



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **L. P.**, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. listopadu 2016 č. j. 48039/16/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. listopadu 2017 č. j. 31 Af 1/2017 - 99,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. listopadu 2017 č. j. 31 Af 1/2017 - 99 a rozhodnutí žalovaného ze dne 1. listopadu 2016 č. j. 48039/16/5300-22441-701848 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **35 289 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 18. února 2015 č. j. 282889/15/2701-50523-602196, 283004/15/3701-50523-602196, 283061/15/2701-50523-602196, 283279/15/2701-

50523-602196, 283398/15/2701-50523-602196 a 283451/15/2701-50523-602196 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen a srpen – prosinec 2011 v celkové výši 577 600 Kč a zároveň mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jako „správce daně“) totiž žalobci neuznal nárok na odpočet DPH z reklamních služeb, neboť žalobce neprokázal, že tato plnění skutečně proběhla tak, jak deklaroval.

[2] Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem označeným v návěti. Shledal, že důkazní prostředky předložené žalobcem jsou buď neprůkazné, nebo si vzájemně odporují, popřípadě jsou v rozporu s důkazy, které správce daně získal od třetích osob. Žalobcovo vysvětlení těchto rozporů nepovažoval krajský soud za věrohodné. Výpověď svědka byla v rozporu s tvrzeními žalobce, svědek navíc nedokázal specifikovat rozsah a předmět poskytnutých reklamních služeb, což je skutečnost, která jde k tíži žalobce. Vůči některým závěrům správce daně žalobce neuvedl žádné konkrétní výtky. S ohledem na to, že žalobce neunesl důkazní břemeno, nebyl žalovaný povinen prokazovat jeho účast na daňovém podvodu. K namítaným vadám dokazování krajský soud uvedl, že správce daně provedl důkaz fotografiemi stejně jako jakýmkoli jiným listinným důkazem. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, které fotografie byly provedeny a co se na nich nacházelo, fotografie jsou založeny v daňovém spisu. Žalobce neuvedl, že by správce daně některou z fotografií pominul.

II. Kasační stížnost, první rozsudek Nejvyššího správního soudu a rozhodnutí Ústavního soudu

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud i žalovaný pojmají důkazní břemeno u plnění spočívajícího ve výlepu tak extenzivně, že je není možné unést. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že důkazní prostředky, které předložil, jsou neprůkazné, naopak prokazují, že k realizaci zdanitelného plnění došlo. Požadavek na pečlivé zdokumentování každého výlepu plakátu je nereálný a neekonomický, u tiskovin lze pouze dodat vzor letáčku, což stěžovatel učinil. Uskutečnění reklamy prokázal i svědek, který zároveň vysvětlil nesrovnalosti zjištěné správcem daně. Neschopnost svědka odpovědět konkrétně na některé otázky je dána časovým odstupem od realizace předmětných zdanitelných plnění. Smyslem a účelem daňového řízení není nachytat daňový subjekt na nejasnostech, nýbrž zjistit skutkový stav. Věrohodnost svědecké výpovědi lze zpochybnit pouze na základě konkrétních skutkových okolností. Krajský soud však tvrzení stěžovatele, která se shodují s výpovědí svědka, označil za nevěrohodná, aniž svůj závěr podpořil dokazováním. Správcem daně zjištěné rozpory se nevztahují k hlavnímu předmětu plnění spočívajícímu ve výlepu reklamních plakátů a distribuci reklamních letáčků. Z řetězce vzájemně provázaných důkazů, které stěžovatel v daňovém řízení předložil, je zřejmé, že k realizaci zdanitelného plnění došlo. Požadavkům správce daně by nedostál žádný daňový subjekt v České republice. Dle názoru stěžovatele k unesení důkazního břemene postačí fotografie několika míst výlepu a potvrzení

pokračování

distributora o distribuci předložené společně se vzorkem distribuovaného letáku, které stěžovatel předložil.

[5] Ačkoli je stěžovatel přesvědčen, že prokázal přijetí zdanitelného plnění, namítá dále, že i kdyby se tak nestalo, nebylo by možné odepřít mu nárok na odpočet DPH, pokud by nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění je zasaženo podvodem na DPH, o kterém stěžovatel věděl, nebo vědět měl a mohl.

[6] Stěžovatel dále vytkl krajskému soudu, že přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které bylo stiženo vadou nepřezkoumatelnosti. Z postupu orgánů finanční správy totiž není zřejmé, které důkazy vůbec správce daně provedl, o dokazování nebyl pořízen žádný protokol. Není zřejmé, které konkrétní fotografie byly provedeny jako důkaz, kterých konkrétních reklam se týkaly, které úřední osoby byly přítomny při dokazování, kdy a při kterém úkonu byl důkaz fotografiemi proveden atd. Není ani zřejmé, zda byly provedeny jako důkaz všechny fotografie, které byly navrženy a které měl správce daně k dispozici, či zda byla provedena jejich selekce.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že realizace plnění tak, jak uvádí stěžovatel, nebyla prokázána. To, že popsané aktivity lze považovat za reklamu, ještě nepotvrzuje jejich uskutečnění. Žalovaný zopakoval, že nebylo třeba zkoumat dobrou víru a účast stěžovatele na daňovém podvodu, neboť nebyl prokázán nárok stěžovatele na odpočet DPH. K námitce stěžovatele proti dokazování v daňovém řízení odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2017 č. j. 1 Afs 382/2017 - 48, v němž bylo toto dokazování hodnoceno ve vztahu k dani z příjmů, přičemž Nejvyšší správní soud nezjistil pochybení. Žalovaný nepovažuje své rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

[8] Poté, co nahlédl do spisu, stěžovatel uvedl, že správci daně předložil několik závěrečných zpráv obsahujících kvalitní barevné fotografie zobrazující ve vysokém rozlišení na více místech plakáty zdálky i zblízka, zatímco v daňovém spise se nachází neúplná změť černobílých nekvalitních kopií těchto fotografií. Stěžovateli se nepodařilo ani porovnat rozsah této změti se soupisem spisu. Stěžovatel proto rozporuje kvalitu a rozsah důkazních prostředků, které správce daně eviduje ve spise. Stěžovatel dále poukázal na úřední záznam o přeražení několika písemností do veřejné části spisu, z nichž některé se mu při nahlížení nepodařilo vůbec nalézt. V obsahu spisu chybí zmínka o samotných fotokopiích závěrečných zpráv. Vadný či neúplný spis přitom soudu znemožňuje provést řádný a úplný přezkum rozhodnutí žalovaného. Nelze tedy jinak než rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit pro nepřezkoumatelnost.

[9] Navzdory uvedenému stěžovatel našel několik fotografií, které prokazují uskutečnění výlepu plachet. Zobrazují plakát zdálky i zblízka, je zřejmé, že jde o fotografii stejného plakátu, a je na nich zřetelné logo stěžovatele. Stěžovatel tedy naplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. V další argumentaci stěžovatel opět zpochybňoval přísné požadavky žalovaného na prokázání uskutečnění reklamních služeb.

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost rozsudkem ze dne 3. října 2018 č. j. 6 Afs 47/2018 - 60 zamítl. Neshledal, že by bylo rozhodnutí žalovaného

nepřezkoumatelné. I kdyby skutečnost, že správce daně nese-psal protokol o provádění důkazu fotografiemi, představovala vadu řízení, neměla by tato vada vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Obě správní rozhodnutí na fotografie odkazují, správce daně se s nimi tedy seznámil a vzal je za podklad svého rozhodnutí. Fotografie byly založeny ve spise a stěžovatel měl možnost se s nimi seznámit. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že stěžovatel byl povinen na výzvu správce daně prokázat, že k tvrzeným zdanitelným plněním došlo. S odkazem na svůj rozsudek ze dne 28. února 2018 č. j. 1 Afs 382/2017, který se týkal daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2011, Nejvyšší správní soud konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Námitku, že žalovaný vycházel z nekvalitních fotografií, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nepřijatelnou s odkazem na § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem.

[11] Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 16. června 2020 sp. zn. IV. ÚS 4141/18, neboť v postupu Nejvyššího správního soudu shledal porušení práva stěžovatele na soudní ochranu. Ústavní soud konfrontoval kopie soupisu obsahu spisu ze dne 13. dubna 2015, kterou mu předložil stěžovatel, s obsahem daňového spisu, přičemž zjistil, že ve veřejné i neveřejné části spisu předloženého žalovaným se oproti stavu ke dni 13. dubna 2015 nenachází řada listin (v neveřejné části více než 65 %), ostatní listiny jsou přechíslované, jejich pořadí je změněné a tvoří jinou číselnou řadu, jedna listina byla přerazena z neveřejné do veřejné části spisu. O těchto změnách ve spise není žádný záznam. Daňový spis předložený žalovaným vypadá na první pohled jako řádně vedený, pouze při bližším zkoumání lze na některých listinách pozorovat vygumovaná původní čísla pořadí listin, nahrazená novou číselnou řadou. Takové vedení spisové dokumentace je dle názoru Ústavního soudu daleko za hranicí toho, co lze v právním státě od orgánu veřejné moci tolerovat. Každý daňový spis musí obsahovat veškeré listiny vzniklé během daňového řízení, musí z něj být zřejmý postup správce daně při provádění kontrole a při stanovení daně. V této věci však daňové orgány postupovaly zcela v rozporu s těmito východisky. Za takové situace nelze klást k tíži stěžovatele, že námitku směřující proti obsahu daňového spisu vznesl poprvé až v ústavní stížnosti, neboť stěžovatel stejně jako správní soudy vycházel z předpokladu správnosti a úplnosti předloženého daňového spisu. Za situace, kdy krajský soud ani Nejvyšší správní soud nekonfrontoval rozhodnutí žalovaného s úplným správním spisem, nebyl proveden řádný přezkum tohoto rozhodnutí. Ústavní soud uzavřel, že pokud nebudou daňové orgány schopny uvést spis do stavu, ve kterém se nacházel dne 13. dubna 2015, respektive nebudou-li schopny přesvědčivě zdůvodnit, z jakého důvodu byly některé listiny ze spisu vyřazeny a proč o tom nebyl proveden úřední záznam, je třeba dovodit, že důkazní břemeno ve vztahu k tvrzené nezákonnosti uplatnění nároku na odpočet DPH stěžovatelem leží na daňových orgánech, nikoli na stěžovateli.

III. Další průběh řízení

[12] Nejvyšší správní soud následně účastníky řízení vyzval, aby se k závěrům Ústavního soudu vyjádřili.

pokračování

[13] Žalovaný se domnívá, že Ústavní soud porovnal soupisy obsahů části kontrolního spisu, na nichž jsou pod jednotlivými položkami uvedeny písemnosti týkající se provedené daňové kontroly, vytištěné z informačního systému ADIS, se seznamem spisového materiálu, který byl přílohou stanoviska správce daně k odvolání stěžovatele a následně předložen žalovaným v řízení před správními soudy. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel nekompletnost spisového materiálu nenamítal v odvolacím řízení ani v řízení před krajským soudem, nespecifikoval listiny, v důsledku jejichž absence mělo být rozhodování žalovaného nezákonné, brojl pouze proti kvalitě kopií fotografií, které pořídil správce daně. Stěžovateli nic nebránilo předložit kvalitní fotografie, což dosud neučinil. Dle názoru žalovaného je rozdílnost porovnávaných soupisů spisových materiálů vysvětlitelná a pochopitelná, chybějící listiny neměly žádnou souvislost s předmětem odvolacího řízení a nemohly ovlivnit jeho výsledek.

[14] Žalovaný uvedl, že rozdíly ve složení a řazení jednotlivých spisových materiálů souvisejí se zákonnou úpravou a praxí finanční správy. Zatímco ve správním řízení je pro jeden případ veden jeden spis, v režimu daňového řádu je spis veden pro daňový subjekt a skládá se z jednotlivých částí, přičemž pro jednotlivá řízení je relevantní vždy pouze část. V podstatě lze říci, že spisový materiál kopíruje organizační strukturu správce daně. Prvostupňový spis vede správce daně. V rámci odvolacího řízení se žalovanému postupuje vždy pouze příslušná část spisu týkající se předmětu řízení, nikoli celý spis. Odvolací orgán je vázán rozsahem odvolání, daňový řád tedy počítá s určitou selekcí spisu či kompilací několika spisů pro účely odvolacího, případně následného soudního řízení. Důvodem je, aby žalovaný ani správní soudy nebyli zahlcováni písemnostmi, které nemají souvislost s předmětem sporu. Vždy platí, že odvolacímu orgánu a následně soudu musí být předložena relevantní část spisového materiálu, jakákoli selekce této relevantní části je nepřípustná. Ústavní soud nezohlednil rozdíly mezi spisy vedenými dle daňového řádu a dle správního řádu. V daňovém řízení je písemnost identifikována především číslem jednacím, respektive podacím razítkem a číslem jednacím, nikoli pořadovým číslem ve spisovém seznamu. Tento seznam tvoří pouze „pomocnou evidenci“ pro lepší orientaci. Jednotlivé písemnosti jsou přesouvány dle stavu a potřeby konkrétního daňového řízení. Spis vytvořený pro účely odvolacího řízení je očíslován vlastní číselnou řadou. Byl by nepřehledný, kdyby obsahoval jen některá pořadová čísla, nebo naopak několik listin se stejným pořadovým číslem.

[15] V projednávané věci obsahoval odvolací spis, který správce daně předložil žalovanému, písemnosti z více částí spisu, konkrétně z části registrační, vyměřovací (členěné dále dle jednotlivých daní a zdaňovacích období) a z části kontrolní a její vyhledávací části. Všechny „chybějící“ listiny dle spisového seznamu z ADIS ze dne 13. dubna 2015 si žalovaný vyžádal od správce daně. Nejednalo se o nevyužité ani zatažené důkazy, ale o písemnosti, které nebyly pro posouzení věci relevantní, a zůstaly proto součástí spisu u správce daně (úřední záznamy, výzvy a odpovědi na ně a písemnosti z daňové kontroly, které nebyly předmětem sporu). Některé z písemností byly i přes výtky Ústavního soudu po celou dobu součástí spisu. Žalovaný považuje za podstatné, že mu byl předložen kompletní spis, který obsahoval veškeré písemnosti související s předmětem sporu, a v tomto rozsahu byl spis dále postoupen správním soudům. Stěžovatel v žalobě vznesl obsahově stejné námitky jako v odvolání, nebyl tudíž důvod doplňovat spisový materiál o další písemnosti. Žalovaný proto odmítá, že by účelově a

úmyslně manipuloval se spisem či zatajoval jeho části s cílem doměřit daň. Daňový řád neukládá povinnost sepsat úřední záznam o tom, které písemnosti shromážděné v průběhu daňové kontroly budou předloženy odvolacímu orgánu a které nikoli, rozsah spisu předkládaného v odvolacím řízení je vymezen právní úpravou. Zákonem předpokládaná selekce spisu však nic nemění na tom, že veškeré písemnosti, na které správce daně odkazoval ve zprávě o daňové kontrole i ve stanovisku k odvolání, byly součástí odvolacího spisu. Písemnosti, které správce daně v odvolacím řízení nepředložil, se nikam neztratily, jsou stále součástí spisu vedeného u správce daně. Postup správce daně stěžovatele nijak nezkrátil na právech, přiložení nerelevantních dokumentů by nemělo žádný vliv na posouzení věci žalovaným.

[16] Žalovaný trvá na tom, že spis předložený krajskému soudu i Nejvyššímu správnímu soudu byl pro účely posouzení věci úplný, neboť plně postačoval pro rozhodnutí o odvolání. Krajský soud ani Nejvyšší správní soud neshledaly, že by v předloženém spise chyběl nějaký zásadní dokument. Ústavní soud neprovedl důkladnou kontrolu předloženého spisového materiálu, pouze konfrontoval dva spisové seznamy. Po vrácení spisu z Ústavního soudu žalovaný zjistil, že některé písemnosti, které Ústavní soud označil za chybějící, ve spise byly, ať již kompletně, nebo v relevantním rozsahu. Další chybějící písemnosti pak nesouvisely s předmětem sporu, týkaly se plnění, jejichž realizaci správce daně nezpochybňoval.

[17] Stěžovatel ve svém vyjádření uvedl, že se seznámil s doplněným spisem, avšak žalovaný toliko doplnil chybějící písemnosti vyplývající ze soupisu spisu ze dne 13. dubna 2015. Ze spisového řádu Finanční správy vyplývá, že o spisu se v elektronickém systému spisové služby nebo v samostatné evidenci dokumentů vede stručný obsah spisu. Stěžovatel tak očekával, že žalovaný dodá aktuální obsah spisu, podle něhož bude možné zkontrolovat jednotlivé písemnosti. To se nestalo, nelze tedy zjistit, zda daňový spis, který se nyní nachází u soudu, je skutečně kompletní, nebo zda do něj jen byly doplněny písemnosti dle stavu ke dni 13. dubna 2015 „*v naději, že o aktuální data již nebude zájem*“. Obsah spisu ze dne 13. dubna 2015 navíc nesplňuje požadavky spisového řádu Finanční správy. Stěžovatel proto trvá na tom, že předložený spis je změtí písemností, která nesplňuje požadavky spisového řádu ani zákona. Argumentem, že chybějící písemnosti byly celou dobu součástí spisu a Ústavní soud si jich pouze nevšiml, to žalovaný jen potvrzuje. Žalobou napadené rozhodnutí je tudíž třeba považovat za nepřezkoumatelné.

[18] Stěžovatel nejprve předpokládal, že fotografie prokazují realizaci výlepu plakátů, což byla nejdůležitější část posuzovaného plnění. Až po vydání výše citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 382/2017 - 48 změnil názor, nahlédl do spisu a zjistil kvalitu těchto důkazních prostředků. Dnes je zřejmé, že stěžovatel v rámci daňové kontroly předložil originální fotografie prokazující plnění, které si správce daně nějakou dobu ponechal, načež je stěžovateli vrátil. Stěžovatel zdůraznil, že v důsledku pořízení nekvalitních kopií fotografií bylo mnoho detailů nenávratně ztraceno, přičemž navrhl toto tvrzení ověřit pořízením kopie barevné fotografie na černobílé kopírce při ústním jednání. Opět odkázal na svou žalobní námitku, že důkaz fotografiemi byl proveden kabinetním způsobem. Není jasné, zda byl tento důkaz proveden z originálních fotografií v době, kdy je měl správce daně k dispozici, nebo pouze z jejich kopií. Stěžovatel též zopakoval, že rozhodnutí žalovaného

pokračování

je nepřezkoumatelné. Závěrem uvedl, že se stále snaží získat původní fotografie, které předal správci daně v roce 2013. V mezidobí však uplynula spousta času, stěžovatel se navíc stal obětí krádeže, což doložil kopií potvrzení o trestním oznámení.

[19] Žalovaný na stěžovatelovo vyjádření reagoval tak, že stěžovatel stále neuvedl, jaký vliv mohly mít tvrzené vady spisu na zákonnost rozsudku krajského soudu. Spis, který žalovaný nyní předložil Nejvyššímu správnímu soudu, obsahuje všechny listiny, které v něm byly dne 13. dubna 2015. Žalovaný má za to, že dostatečně osvětlil specifika daňového řízení a že skladba spisového materiálu dokládá, že se s ním nemanipulovalo a ve vazbě na předmět sporu je stále v takovém stavu, jako byl v době daňové kontroly. Správce daně si nemůže ponechávat originály písemností předložených daňovým subjektem, pokud s tím daňový subjekt výslovně nesouhlasí. Zapůjčené materiály je třeba do třiceti dnů vrátit. Stěžovateli nic nebránilo znovu předložit barevné fotografie. Námitka, že ve spise jsou pouze nekvalitní fotografie, je nepřipustná, neboť ji stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti. K námitce „utajeného dokazování“ se žalovaný vyjádřil již v řízení před krajským soudem, který ji posoudil jako nedůvodnou. Žalovaný vyjádřil podivení nad tím, že zástupce stěžovatele již při nahlížení do spisu dne 13. dubna 2015 nezjistil, že fotografie založené ve spise jsou černobílé. K podobné argumentaci zástupce stěžovatele se Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích vyjádřil v rozsudku ze dne 29. ledna 2020 č. j. 52 Af 38/2019 - 28. Žalovaný zdůraznil, že důvodem zamítnutí kasační stížnosti nebyly nekvalitní fotografie, nýbrž to, že na nich nebylo logo stěžovatele, které při kopírování jen tak nezmizí. Relevantní též byly rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky. Kvalita fotografií nadto nebyla vůbec předmětem úvah Ústavního soudu. Dle názoru žalovaného je stěžovatel v důkazní nouzi i po doplnění spisu dle pokynu Ústavního soudu. Žalovaný též zopakoval, že předmětem sporu byla stěžovatelem přijatá, nikoli uskutečněná plnění, přičemž veškeré důkazy k přijatým plněním byly po celé řízení součástí spisu. Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatele, že vyloučení přijatých plnění by mělo automaticky vyloučit i navazující uskutečněná plnění. Nevylučuje, že stěžovatel mohl uskutečněná plnění zajistit jinak, než prostřednictvím tvrzeného dodavatele, stěžovatel však nic podobného v daňovém řízení ani v řízení před soudem neuváděl.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[21] Nutno předeslat, že Nejvyšší správní soud je vázán závěry Ústavního soudu vyslovenými ve výše citovaném nálezu sp. zn. IV. ÚS 4141/18 (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky), přičemž jde o tzv. kasační závaznost, která obecným soudům v otázkách, k nimž se ve svém zrušujícím rozhodnutí vyjádřil Ústavní soud, nenechává prakticky žádný prostor pro konkurující úvahy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. března 2007 sp. zn. Pl ÚS 4/06, N 54/44 SbNU 665, či ze dne 13. prosince 2007 sp. zn. IV. ÚS 301/05, N 190/47 SbNU 465, body 57 a 58). I kdyby Ústavní soud své skutkové závěry o obsahu daňového spisu, resp. o rozporu soupisu obsahu tohoto spisu předloženého stěžovatelem až v řízení o ústavní stížnosti s obsahem spisu, který měl Ústavní soud k dispozici, opřel o dokazování těmito listinami bez jednání a nebo bez toho,

aby se žalovaný jako vedlejší účastník řízení o ústavní stížnosti a „majitel“ (pořizovatel) daňového spisu mohl k takto provedeným důkazům vyjádřit, resp. pochybnosti Ústavního soudu zcela nebo zčásti vysvětlit (například tak, jak se vyjádřil ve svém podání v reakci na nálezu Ústavního soudu ve znovu otevřeném řízení o kasační stížnosti či v replice na vyjádření stěžovatele), nemění to nic na závaznosti jeho právních závěrů pro další řízení v této věci vedená před orgány veřejné moci. Nejvyšší správní soud proto dále vycházel ze závěru Ústavního soudu, že spisová dokumentace, kterou žalovaný předložil v soudním řízení předcházejícím nálezu Ústavního soudu, neodpovídala zákonným požadavkům, pořadí listin bylo změněno, aniž by o tom existoval záznam, a některé listiny zcela chyběly. Z tohoto důvodu také za dané procesní situace Nejvyšší správní soud nevyporádává argumentaci žalovaného v dalším řízení po nálezu Ústavního soudu, neboť na výsledku řízení o kasační stížnosti to nemůže nic změnit.

[22] Nejvyšší správní soud zvažoval, jak na základě této skutečnosti rozhodnout o kasační stížnosti. Odůvodnění nálezu Ústavního soudu totiž svádí spíše k tomu, aby si nyní správní soudy vyžádaly kompletní spisový materiál a na jeho základě věc opětovně posoudily. V takovém případě by bylo na místě zrušit pouze rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť Nejvyšší správní soud nemůže věc posoudit na základě doplněného spisu předtím, než tak učiní krajský soud – vybočil by tím ze své role přezkumné instance vůči krajským soudům ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud však zohlednil i (stěžovatelem nezpochybňované) tvrzení žalovaného, že krajskému soudu předložil spis v té podobě, v jaké jej měl sám k dispozici v odvolacím řízení. S ohledem na závazný právní názor Ústavního soudu, že tento spis nevyhovoval požadavkům zákona, lze proto konstatovat, že ani žalovaný nerozhodoval na základě řádně vedeného a kompletního spisového materiálu. Měla-li skutečnost, že správní soudy rozhodovaly na základě spisu stíženého výše popsány vadami, za následek závěr Ústavního soudu o porušení práva stěžovatele na soudní ochranu podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod, nezbyvá než ze stejných důvodů konstatovat, že rozhodnutí žalovaného učiněné na základě téhož spisu je stíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Sám Ústavní soud v závěru bodu 26 nálezu sp. zn. IV. ÚS 4141/18 konstatoval, že vadný postup vytýkaný Nejvyššímu správnímu soudu ve skutečnosti tkví v postupu daňových orgánů. Za takové situace nelze učinit jiné rozhodnutí, než zrušit rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.) i rozhodnutí žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.]. Žalovaný v dalším řízení znovu posoudí odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům a učiní tak na základě spisu, jehož obsah bude vyhovovat požadavkům zákona tak, jak jej ve svém nálezu vyložil Ústavní soud.

V. Náklady řízení

[24] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (v tomto případě městského) soudu a zároveň zruší i rozhodnutí žalovaného správního orgánu, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského (městského) soudu.

pokračování

[25] Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. *má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.*

[26] Procesně úspěšný žalobce zaplatil v řízení soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč [položka 18 odst. 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč (položka 19 přílohy k zákonu o soudních poplatcích). V řízení o žalobě i o kasační stížnosti žalobce zaplatil i soudní poplatky za návrh na přiznání odkladného účinku v celkové výši 2 000 Kč (položka 20 přílohy k zákonu o soudních poplatcích).

[27] Žalobce byl v řízení před městským i Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem, který za něj učinil pět úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to převzetí a přípravu právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], sepis a podání žaloby, kasační stížnosti, reakce na nahlédnutí do spisu ze dne 2. srpna 2018 a vyjádření k nálezů Ústavního soudu ze dne 20. srpna 2020 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], přičemž za každý z nich mu podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 odst. 5 advokátního tarifu náleží odměna ve výši 3 100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobce dále učinil dva úkony právní služby podle § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu, a to sepis a podání návrhů na přiznání odkladného účinku žaloby a kasační stížnosti, za něž mu za každý náleží odměna v poloviční výši, tj. 1 650 Kč, a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, přiznaná odměna se mu proto zvyšuje o 21 % čítajících výši této daně na konečných 25 289 Kč (po zaokrouhlení na celé koruny).

[28] Celková výše náhrady nákladů řízení přiznané žalobci, zahrnující zaplacené soudní poplatky a odměnu a náhradu hotových výdajů jeho zástupce, tedy činí 35 289 Kč. K jejímu zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

[29] Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. září 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu