

Porušení práva na soudní ochranu

Existence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace je základním předpokladem řádně vedeného daňového řízení a rozhodnutí v něm přijímaných. Mají-li správní soudy při posouzení zákonnosti postupu orgánů finanční správy dostát ústavním kautelám obsaženým v čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny základních práv a svobod, je nezbytné, aby rozhodovaly na základě prokázaného skutkového stavu doloženého v kompletní, nezměněné a řádně vedené spisové dokumentaci orgánů finanční správy.

Je-li založeno rozhodnutí v soudním řízení správním pouze na neúplném daňovém spisu, jde o vadu, která může vést k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé a k porušení práva na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod; v takové procesní situaci důkazní břemeno přechází na orgány finanční správy.

(Nález Ústavního soudu České republiky sp.zn. IV.ÚS 4141/18, ze dne 16.6.2020)

Ústavní soud rozhodl o ústavní stížnosti stěžovatele L.P., zastoupeného JUDr. Ing. O.L., advokátem, sídlem P., proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. října 2018 č. j. 6 Afs 47/2018-60, za účasti Nejvyššího správního soudu, jako účastníka řízení, a Odvolacího finančního ředitelství, sídlem B., jako vedlejšího účastníka řízení, tak, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. října 2018 č. j. 6 Afs 47/2018-60 bylo porušeno právo stěžovatele na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny základních práv a svobod. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. října 2018 č. j. 6 Afs 47/2018-60 se ruší.

Z odůvodnění

I. Skutkové okolnosti případu a obsah napadeného rozhodnutí

1. Ústavní stížností se podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy České republiky (dále jen "Ústava") a § 72 a násl. zákona č. [182/1993](#) Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o Ústavním soudu"), stěžovatel domáhá zrušení napadeného soudního rozhodnutí, když tvrdí, že jím byla porušena jeho práva podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina").

2. Z ústavní stížnosti, jakož i z napadených rozhodnutí a vyžádaných soudních a daňových spisů se podává, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen "správce daně") vydal rozhodnutí, kterými byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen "DPH") za měsíce květen a dále srpen až prosinec 2011 v celkové výši 577 600 Kč a k tomu mu byla stanovena povinnost uhradit příslušné penále.

3. Vedlejší účastník (dále též "Odvolací finanční ředitelství") rozhodnutím ze dne 1. 11. 2016 č. j. 48039/16/5300-22441-701848 odvolání stěžovatele zamítl a potvrdil výše uvedená rozhodnutí správce daně. Podle orgánů finanční správy byla v lednu 2013 u stěžovatele zahájena kontrola DPH za zdaňovací období květen až srpen 2011 (v lednu 2014 byla daňová kontrola rozšířena o prověřování výše uvedených zbývajících zdaňovacích období) a stěžovateli byla doměřena DPH (sub 2). Důvodem byl stěžovatelem deklarovaný nákup propagace a reklamy od společnosti PromoProdukce - Event, spol. s r. o., na základě smlouvy ze dne 1. 3. 2011, podle níž měly být poskytnuty služby v podobě prezentace a podpory značky nebo obchodního jména stěžovatele, popř.

jeho značek, a to v rámci kulturních akcí "Natruc Kolín 2011, Festonda Cup 2011 a Cirkus Cirkus Classic 2011" v období měsíce května a srpna 2011, přičemž podle stěžovatele mělo být propagováno logo "JamRock", a to v souvislosti s hudebním festivalem Jam Rock, který stěžovatel pořádal. Dále nebyl uznán nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vycházejících z uzavřené Smlouvy o zabezpečení propagace a reklamy ze dne 16. 8. 2011, dle které měla PromoProdukce - Event, spol. s r. o., na akci "Cirkus Cirkus Classic 2011" v období od srpna do prosince 2011 propagovat logo dodané stěžovatelem, podle kterého se mělo jednat o logo obchodní společnosti OLBENA CZ s. r. o., jejíž obchodní jméno se stěžovatel zavázal propagovat na základě smlouvy ze dne 17. 8. 2011. Podle orgánů finanční správy stěžovatel neprokázal, že: a) se předmět plnění uvedený na přijatých daňových dokladech vztahoval k propagaci loga "JamRock"; b) reklamní prezentace proběhla v jím tvrzeném místě, času a rozsahu; c) společnost OLBENA CZ s. r. o. byla prezentována právě na základě smlouvy uzavřené se společností PromoProdukce - Event, spol. s r. o.

4. O žalobě stěžovatele proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství rozhodl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen "krajský soud") rozsudkem ze dne 29. 11. 2017 č. j. 31 Af 1/2017-99 tak, že žalobu zamítl (výrok I) a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Krajský soud konstatoval, že existují rozpory mezi stěžovatelem předloženými závěrečnými zprávami a správcem daně obstaranými důkazy. Rovněž přitakal závěru, že ze souhrnné reklamní tištěné kampaně nic nevyplývá, neboť tam předložená fotodokumentace je značně nejasná, tudíž neumožňuje ověřit, zda na plakátech označených šipkami jsou skutečně znázorněna loga JamRock; fotografie nadto neobsahují informace o místě a času pořízení. Krajský soud souhlasil s daňovými orgány, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem jsou buď neprůkazné (fotografie plakátů či billboardů neumožňují ověřit, zda se na nich nacházelo logo JamRock) nebo dokonce vzájemně rozporné. Krajský soud dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění v rozsahu tvrzeném stěžovatelem. Stěžovatel tedy v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno. Krajský soud v neposlední řadě nezjistil, že by došlo k vadám dokazování, jelikož správce daně provedl listinné důkazy stěžovatelem předloženými vytisknutými fotografiemi.

5. Ke kasační stížnosti stěžovatele rozhodl Nejvyšší správní soud napadeným rozsudkem tak, že ji zamítl (výrok I) a dále rozhodl o nákladech řízení (výroky II a III), když setrval na své rozhodovací praxi podpořené i judikaturou Soudního dvora Evropské unie, že prokazování nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění, přičemž břemeno tvrzení a důkazní stran prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tíží primárně daňový subjekt (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37 či ze dne 21. 5. 2015 č. j. 9 Afs 181/2014-34). Daňový subjekt tedy má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a opravňuje správce daně požadovat, aby daňový subjekt prokázal existenci zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud s odkazem na své závěry uvedené v rozsudku ze dne 28. 2. 2018 č. j. 1 Afs 382/2017-48, který se týkal týchž reklamních služeb údajně poskytnutých stěžovateli společností PromoProdukce - Event, spol. s r. o., ve spojení s doměřením daně z příjmů fyzických osob, i v této věci konstatoval, že rozpory mezi důkazními prostředky získanými správcem daně a předloženými stěžovatelem nelze rozumně vysvětlit tím, že ve všech případech došlo k pochybení na straně dodavatele, resp. že byly vyhotoveny dva typy plakátů (které se lišily v tom, zda na nich bylo vyobrazeno logo stěžovatele), přičemž plakát s propagovaným logem stěžovatele ani v jednom případě nebyl znám pořadateli příslušné akce; a to zvláště za situace, kdy vytváření těchto reklamních plakátů se děje prostřednictvím počítačového programu, tudíž "vytvoření" a následné "vytištění" takového reklamního plakátu s příslušným logem je otázkou několika drobných úprav.

Stejně tak nelze nic dovodit z různých fotografií, kterými stěžovatel dokládal výlep jednotlivých reklamních letáků, neboť s ohledem na způsob jejich pořízení není na nich zřejmé vyobrazení loga stěžovatele, resp. není zřejmé, kdy k výlepu došlo a na jakém místě. Namítal-li stěžovatel, že finanční orgány vycházely z nekvalitních kopií jím předložených fotografií a že spis není kompletní, protože se v něm nenachází výzva č. j. 607706/14/2701-05401-607294, bylo to podle Nejvyššího správního soudu nepřipustné podle § 104 odst. 4 zákona č. [150/2002](#) Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "s. ř. s."), neboť tím stěžovatel uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnil v řízení před krajským soudem. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud uvedl, že ne každé procesní pochybení musí odůvodnit zrušení správních rozhodnutí, případně že lpění na textu zákona nesmí sklouznout k formalismu odtrženému od reality. Navíc v projednávané věci měl za rozhodující to, že jak plyne z příslušného spisu, předmětná výzva se odrazila ve výpisu z bankovního účtu.

II. Argumentace stěžovatele

6. Stěžovatel zejména namítá, že Nejvyšší správní soud aproboval nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, jakož i nepřezkoumatelnost jemu předcházejícího rozhodnutí vedlejšího účastníka. Tím sám zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jakož i stěžovateli zcela odepřel řádný přezkum jeho věci u nezávislého a nestranného soudu. Vedlejší účastník již v řízení před krajským soudem zcela zásadním způsobem nedostal své povinnosti podle § 74 odst. 1 s. ř. s. Jím předložené daňové spisy nebyly kompletní, kdy stěžovatel Nejvyšší správní soud zejména upozorňoval na správcem daně zaviněnou špatnou kvalitu stěžejního důkazního prostředku svědčícího ve prospěch stěžovatele - fotodokumentaci uskutečněného výlepu. Stěžovatel poukazuje na zásadní rozdílnost spisů tak, jak byl tento evidován ke dni 13. 4. 2015 (jehož soupis má stěžovatel k dispozici a přikládá jej jako důkaz), a tak, jak byl tento poskytnut vedlejšímu účastníkem. Stěžovatel zejména poukazuje na položky 15 až 19 a 21 veřejné části spisu, jakož i na položky 5, 8, 11, 13, 15 až 29 neveřejné části spisu. Tyto položky nejsou nijak obsaženy ve spisu, který soudu poskytl vedlejší účastník. A zejména co do položek v neveřejné části spisu lze hovořit o značné "vykuchanosti", která dává vzniknout otázkám o utajených důkazních prostředcích. Nejvyšší správní soud výtkám stěžovatele k vadám daňového spisu nepřisvědčil, když tuto argumentaci směřující do nepřezkoumatelnosti (kterou je povinností každého orgánu veřejné moci posuzovat ex officio) označil za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Tím však stěžovateli odňal právo na řádný soudní přezkum, což stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu tímto vyčítá.

III. Vyjádření účastníka řízení, vedlejšího účastníka řízení a replika stěžovatele

7. Soudce zpravodaj podle § 42 odst. 4 zákona o Ústavním soudu zaslal ústavní stížnost k vyjádření účastníkům a vedlejšímu účastníku řízení.

8. Krajský soud ve svém vyjádření uvedl, že k stěžovatelem namítaným nedostatkům v daňovém spise konstatuje, že stěžovatel tyto námitky uplatnil až v řízení před Nejvyšším správním soudem. V ostatním krajský soud odkázal na svůj rozsudek.

9. Nejvyšší správní soud ve svém vyjádření zejména uvedl, že má za to, že stěžovateli obsah daňového spisu a zejména kvalita předmětných fotografií byl znám. Obsah fotografií (a z logiky věci i jejich kvalita) byla se stěžovatelem projednávána v průběhu daňové kontroly, tudíž stěžovatel musel vědět, jakými fotografiemi daňové orgány disponují. Dovozuje-li stěžovatel, že ze strany finančních orgánů došlo k manipulaci s daňovým spisem, musí Nejvyšší správní soud ohledně toho, že nebyla nalezena část daňového spisu (obsažená v neveřejné části), a to konkrétně výzva č. j. 607706/14/2701-05401-607294, na což pouze stěžovatel upozorňoval ve svém přípisu ze dne 2. 8. 2018, setrvat na rozhodovací praxi, podle níž je nutno zvážit, zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí, resp. zda zrušením tohoto

rozhodnutí Nejvyšší správní soud efektivním způsobem přispěje k ochraně veřejných subjektivních práv stěžovatele. V posuzované věci má Nejvyšší správní soud za stěžejní to, že absence předmětné výzvy představovala administrativní pochybení; za důležité přitom považuje to, že odpověď na tuto výzvu týkající se výpisu z bankovního účtu byla součástí příslušného spisu, k níž byl stěžovateli umožněn přístup. Tyto závěry byly stěžovateli (byť ve stručnosti) sděleny v bodě 23 napadeného rozsudku. Poukazuje-li stěžovatel v rámci ústavní stížnosti na rozdíly v soupisech veřejné části a neveřejné části spisu, nemůže se k této argumentaci Nejvyšší správní soud za dané situace vyjádřit, protože tyto námitky stěžovatel v řízení před tímto soudem nevznesl a Nejvyšší správní soud již nedisponuje předmětným daňovým spisem. S ohledem na tyto skutečnosti proto Nejvyšší správní soud navrhuje, aby si Ústavní soud předmětný daňový spis případně vyžádal a ověřil, zda ke stěžovatelem nově namítaným rozdílům došlo, či nikoli. V ostatním odkázal Nejvyšší správní soud na napadené rozhodnutí.

10. Vedlejší účastník řízení ve svém vyjádření uvedl, že ke stěžovatelem namítané nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí, stejně jako rozhodnutí soudů uvádí, že důkazní prostředky, které předložil stěžovatel v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení, byly neprůkazné, vzájemně rozporné, a zároveň byly v rozporu s důkazními prostředky obstaranými správcem daně. V rámci daňového řízení nedošlo ke stěžovatelem tvrzenému zkrácení jeho procesních práv, jak ostatně vyplývá ze spisového materiálu, dokazování proběhlo v souladu se zákonem. Ani z žalobního návrhu ani z obsahu následně podané kasační stížnosti není zřejmé, že by stěžovatel namítal neprovedení některých důkazů, nebo že by namítal, které konkrétní důkazy byly posouzeny nesprávně či v rozporu s jinými důkazními prostředky, přičemž argumentaci stěžovatele označuje za účelovou. Vedlejší účastník se shoduje se závěry krajského soudu i Nejvyššího správního soudu.

11. Výše rubrikovaná vyjádření byla stěžovateli zaslána na vědomí a k případné replice. Stěžovatel v ní setrvává na své právní argumentaci a zdůrazňuje též to, že neunesení důkazního břemene nebylo způsobeno pouze chatrným daňovým spisem, leč také velice extenzivním pojetím důkazního břemene. Takovým, kterému nebylo nikým možno dostát. I v tomto tak stěžovatel spatřuje porušení jeho ústavních práv, zejména čl. 11 odst. 5 Listiny. Vyjádření vedlejšího účastníka pak stěžovatel interpretuje jako přiznání toho, že ani tyto písemnosti, které by měly být obsaženy v daňovém spise, se vedlejšímu účastníkovi nepodařilo najít.

IV. Procesní předpoklady projednání ústavní stížnosti

12. Ústavní soud se nejprve zabýval tím, zda jsou splněny procesní předpoklady projednání ústavní stížnosti. Dospěl k závěru, že ústavní stížnost byla podána včas oprávněným stěžovatelem, který byl účastníkem řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí napadené ústavní stížností, a Ústavní soud je k jejímu projednání příslušný. Stěžovatel je právně zastoupen v souladu s § 29 až 31 zákona o Ústavním soudu a jeho ústavní stížnost je přípustná (§ 75 odst. 1 téhož zákona a contrario), neboť vyčerpал všechny zákonné prostředky k ochraně svého práva.

V. Posouzení důvodnosti ústavní stížnosti

13. Ústavní soud zvážil argumentaci stěžovatele, obsah napadeného soudního rozhodnutí, i rozhodnutí jemu předcházející, jakož i obsah příslušných vyžádaných soudních spisů, a zejména daňového spisu, a dospěl k závěru, že ústavní stížnost je důvodná.

14. Směřuje-li ústavní stížnost proti rozhodnutí vydanému v soudním řízení správním, není samo o sobě významné, je-li namítána jeho věcná nesprávnost, neboť Ústavní soud není součástí soustavy soudů (čl. 91 odst. 1 Ústavy) a není ani povolán k instančnímu přezkumu jejich rozhodnutí. Jeho pravomoc je založena výlučně k přezkumu z hlediska dodržení ústavnosti, tj. zda v řízení (rozhodnutím v něm vydaným) nebyly dotčeny předpisy ústavního pořádku, chráněná práva nebo

svobody jeho účastníka, a zda řízení bylo vedeno v souladu s ústavními principy. Ústavněprávním požadavkem též je, aby soudy vydaná rozhodnutí byla řádně, srozumitelně a logicky odůvodněna.

15. Ústavní soud ve své judikatuře také mnohokrát konstatoval, že postup v soudním řízení správním, výklad jiných než ústavních předpisů, jakož i jejich aplikace při řešení konkrétních případů, jsou záležitostmi správních soudů. Z hlediska ústavněprávního může být posouzena pouze otázka, zda podaný výklad práva správními soudy je ústavně konformní, resp. není-li naopak zatížen libovůlí nebo svévolí.

16. Právě Nejvyšší správní soud je vrcholným soudem, který má specifickou funkci zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování soudů činných ve správním soudnictví, ale i správních a daňových orgánů. K tomu disponuje zejména procesními nástroji a postupy, na prvním místě vlastní rozhodovací činností (srov. např. usnesení pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013 č. j. S 4/2013-2/3). Rolí Ústavního soudu není přezkoumávat věcnou správnost názoru Nejvyššího správního soudu, ale toliko to, jestli jeho právní názor uvedený v napadeném rozsudku extrémně nevybočil z výkladových pravidel s ústavní relevancí a jestli Nejvyšší správní soud nevybočil z mezí řádně vedeného soudního procesu. Právě takovéto pochybení však Ústavní soud v nyní posuzované věci shledal.

17. Klíčovou námitkou stěžovatele je, že správce daně, resp. vedlejší účastník, manipuloval s daňovým spisem takovým způsobem, který dává vzniknout otázkám o utajených důkazních prostředcích, a správní soudy mu následně neposkytly náležitou právní ochranu podle čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny.

18. Stěžovatel v této souvislosti Ústavnímu soudu předložil jednak dokument zpracovaný správcem daně (konkrétně Ing. E.S.) ze dne 13. 4. 2015 č. 100154095, označený jako "Soupis obsahu části spisu" - část spisu: "písemnosti z kontroly" a za druhé dokument zpracovaný správcem daně (konkrétně Ing. Evou Svobodovou) ze dne 13. 4. 2015 č. 100154087 označený jako "Soupis obsahu části spisu" - část spisu: "vyhledávací". Oba tyto dokumenty se týkaly stěžovatele jako daňového subjektu a kontroly jeho účetnictví ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, a také ve vztahu k DPH, za zdaňovací období roku 2011. O věrohodnosti předložených dokumentů nemá Ústavní soud žádných pochyb.

19. Tyto stěžovatelem předložené dokumenty Ústavní soud konfrontoval s vyžádaným daňovým spisem, přičemž zjistil, že ve veřejné části spisu předložené správcem daně se proti stavu ke dni 13. 4. 2015 nenacházejí listiny označené v soupisu spisu ze dne 13. 4. 2015 č. 100154095 čísly 2, 3, 7, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 40, 45 a 46. Ústavní soud také zjistil, že ostatní listiny jsou přečíslované, jejich pořadí je změněné a tvoří jinou číselnou řadu. Obdobně též Ústavní soud zjistil, že v neveřejné (vyhledávací) části spisu předložené správcem daně se proti stavu ke dni 13. 4. 2015 nenacházejí listiny označené v soupisu spisu ze dne 13. 4. 2015 č. 100154087 čísly 5, 8, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28 a 29. Jinými slovy řečeno, v neveřejné části spisu chybí oproti stavu ke dni 13. 4. 2015 více než 65 % listin. Ústavní soud též zjistil, že zbývající listiny jsou přečíslované, jejich pořadí je změněné, tvoří jinou číselnou řadu a jedna listina byla přeřazena do veřejné části spisu. Ústavní soud též zjistil, že o uvedených změnách v daňovém spise neexistuje žádný úřední záznam ani jakákoliv jiná písemná zmínka. Naopak daňový spis předložený správcem daně "na první pohled" vypadá jako řádně vedený, tvořící ucelenou číselnou řadu a bez dalších zásahů. Pouze "při bližším zkoumání" lze na některých listinách vyzorovat "vygumovaná" původní čísla pořadí listin, která jsou nahrazena novou číselnou řadou.

20. Ústavní soud shledává, že takové vedení spisové dokumentace jako v nyní posuzované věci již není tzv. na hraně, ale je daleko za hranicí toho, co lze v právním státě od orgánu veřejné moci tolerovat. Ústavní soud skutečně nerozumí tomu, jak vedlejší účastník může za takového

skutkového stavu označit uplatněnou námitku stěžovatele "za účelovou". Účelovým se naopak zdá vedení spisové dokumentace daňovými orgány.

21. Ústavní soud konstatuje, že součástí požadavků na rozhodování v podmínkách právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je rovněž existence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, která je základním předpokladem řádně vedeného daňového řízení a rozhodnutí v něm přijímaných. Mají-li správní soudy při posouzení zákonnosti postupu orgánů finanční správy dostát ústavním kautelám obsaženým v čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny, je nezbytné, aby rozhodovaly na základě prokázaného skutkového stavu doloženého v kompletní, nezměněné a řádně vedené spisové dokumentaci orgánů finanční správy.

22. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010 č. j. 1 Afs 58/2009-541 tvoří správní spis všechny dokumenty týkající se téže věci. Toto pravidlo se neuplatní pouze tehdy, stanoví-li zákon jinak. V dalším rozsudku ze dne 11. 3. 2008 č. j. 1 Afs 7/2008-91 též shledal, že jestliže správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že správní soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen. Soud totiž vždy vychází z předpokladu (jestliže opak není zcela zřejmý - pak je povinností soudu vyzvat správní orgán k doplnění spisového materiálu), že správní spis byl předložen ve své úplné podobě.

23. Nejvyšší správní soud pak v počátcích své existence, a to konkrétně v rozsudku ze dne 31. 8. 2004 č. j. 6 A 143/2001-151 konstatoval, že je vážnou vadou řízení, jestliže správní orgán sám o své vůli rozhodne, že odvolacímu orgánu předloží pouze část podkladů a že část odvolání vyčlení z podkladů pro rozhodnutí o odvolání s tvrzením, že se dané věci netýkají. Tento závěr bezpochyby platí též pro soudní přezkum a předložení daňového spisu soudu. Uvedené východisko se pak nutně projevuje v procesním důsledku chybně vedené spisové dokumentace, kdy Nejvyšší správní soud již např. ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2004 č. j. 4 Azs 55/2003-51 shledal, že rozhodnutí správního orgánu, v jehož odůvodnění nejsou uvedeny důkazy, na jejichž podkladě správní orgán dovodil své závěry, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nejsou-li důkazy obsaženy ani ve správním spise, nemá skutkový stav, který vzal správní orgán za základ svého rozhodnutí, oporu ve spise [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

24. Ústavní soud uzavírá, že každý spis daňového subjektu musí obsahovat veškeré listiny vzniklé v rámci daňového řízení. Ze spisu musí být zřejmý postup správce daně při provádění kontrole a následně při vyměření daně. Správce daně má dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení a provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Veškeré takto provedené důkazy a další listiny, o které správce daně opírá své rozhodnutí, musí mít svůj odraz v daňovém spise.

25. V posuzované věci však daňové orgány postupovaly zcela v rozporu s výše uvedenými východisky řádně vedeného daňového spisu. Za takovéto skutkové situace nelze klást k tíži stěžovatele, že uvedenou námitku směřující proti obsahu daňového spisu vnesl poprvé až před Ústavním soudem, jelikož stěžovatel, stejně jako správní soudy, evidentně vycházel z předpokladu správnosti a úplnosti předloženého daňového spisu daňovými orgány správním soudům (též sub 22). Bylo by v extrémním rozporu s právem na přístup k soudu a přílišným formalismem, kdyby takovou námitku Ústavní soud posoudil jako pozdě uplatněnou. Jak ostatně vyplývá z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, tak jestliže v řízení o žalobě ve správním soudnictví soud vychází z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu, pak tento postup nelze označit za dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009 č. j. 9 Afs 8/2008-117); jinými slovy řečeno, obsahem správního spisu se ve správním soudnictví zásadně nedokazuje.

26. Nutno uzavřít, že za situace, kdy krajský soud, a ani následně Nejvyšší správní soud nekonfrontovaly rozhodnutí daňových orgánů s úplným daňovým spisem, jelikož tento mu nebyl daňovými orgány předložen, neprovedl řádně přezkum rozhodnutí daňových orgánů, jak mu je uloženo § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Neopatřil-li si tedy správní soud, byť nikoliv vlastní vinou, úplný daňový spis, a postavil své rozhodnutí pouze na základě neúplného spisu, což je přesně nyní posuzovaný případ, trpí řízení před ním vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, k níž jsou správní soudy povinny přihlížet z moci úřední (přiměřeně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2010 č. j. 1 As 63/2010-79). V důsledku tohoto postupu Nejvyššího správního soudu, který však tkví v postupu daňových orgánů, bylo porušeno právo stěžovatele na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny.

27. Ústavní soud s respektem k následnému posouzení věci správními soudy dodává, že za takového skutkového stavu, jako je v nyní posuzované věci, je jen a pouze na daňových orgánech, aby v následném soudním řízení zcela rozptýlily pochyby o ústavnosti a zákonnosti vedení své spisové dokumentace. Nebudou-li daňové orgány schopny uvést daňový spis do takového stavu, aby v něm byly mj. obsaženy všechny listiny, které se v něm nacházely dne 13. 4. 2015, resp. nebudou-li schopny přesvědčivě zdůvodnit, z jakého důvodu byly tyto listiny ze spisu vyřazeny, a proč o tom nebyl proveden příslušný úřední záznam, je nutno dovodit, že důkazní břemeno ve věci samé (tedy k tvrzené nezákonnosti uplatnění nároku na odpočet DPH stěžovatelem), v takovém případě leží právě na daňových orgánech, nikoliv na stěžovateli.

VI. Závěr

28. Ústavní soud dospěl podle § 82 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu k závěru, že napadeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu bylo porušeno právo stěžovatele na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny, a proto podle § 82 odst. 3 písm. a) téhož zákona napadený rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil.

© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Reorganizace](#)
- [Soudní poplatky \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Spotřebitel \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Správa společné věci \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Správní řízení \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Vylučovací žaloba \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Promlčení, insolvence](#)
- [Nepřiměřená délka řízení \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Výše výživného \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Výživné \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Započtení pohledávek \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)