



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **F. D., spol. s r.o.**, zastoupené JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, 400 01 Ústí nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 24. 3. 2004, č. j. 1023/130/04, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 5. 2005, č. j. 15 Ca 92/2004 - 31,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 5. 2005, č. j. 15Ca 92/2004-31, **se z r u š u j e** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Platebním výměrem ze dne 17. 9. 2003, vydaným pod č. j. 119171/03/178913/6548, vyměřil Finanční úřad v Děčíně žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2000 ve výši 41 445 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 24. 3. 2004.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Popřela zde, že sporné obchodní případy, z nichž jí byla vyměřena daň, byly součástí řetězce nákupů a prodejů směřujícího k neoprávněnému získání nadměrného odpočtu na DPH, a snesla argumenty pro své tvrzení, že ke zdanitelnému plnění došlo.

Krajský soud vyzval žalovaného dne 27. 5. 2004 k předložení úplného správního spisu ve věci. Žalovaný výzvě vyhověl a dne 20. 8. 2004 spis předložil. Při přípravě jednání, nařazeného na den 11. 5. 2005, zjistil krajský soud z obsahu předkládací zprávy Finančního úřadu v Děčíně k žalobcovu odvolání a z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, že spis není kompletní. Dne 9. 5. 2005 byl proto žalovaný telefonicky vyzván, aby soudu obratem předložil chybějící písemnosti (kupní smlouvu ze dne 24. 10. 2000, č. 2000/10/44, kupní

smlouvu ze dne 5. 6. 2000, záznam řetězce, daňový doklad ze dne 31. 10. 2000, č. 200092, ceník zboží žalobkyně). Následujícího dne se ke krajskému soudu dostavil zaměstnanec žalovaného pověřený jeho zastupováním v řízení o žalobě a sdělil, že soudu byl předložen veškerý spisový materiál, který žalovanému poskytl společně s odvoláním Finanční úřad v Děčíně; doklady požadované soudem tak žalovaný nemá k dispozici.

Krajský soud nato rozsudkem ze dne 10. 5. 2005 zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí jemu předcházející pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V rozhodnutí soud shrnul průběh komunikace s žalovaným v řízení; zdůraznil, že předložený správní spis postrádal zejména doklady ke zdanitelnému plnění spočívajícímu v odprodeji zásob alkoholu p. B. F., ačkoli správce daně se o nich zmínil v předkládací zprávě pro žalovaného připojené k odvolání žalobkyně a oba finanční orgány s pomocí těchto dokladů dovodily své závěry o neexistenci nadměrného odpočtu. Obsah těchto dokumentů je tedy natolik významný, že na jeho posouzení závisí vyřešení otázky, zda žalobkyně prokázala správnost údajů uvedených v daňovém přiznání, a zda tak důkazní břemeno přešlo zpět na správce daně, či nikoliv. Jelikož byl ale předložený spis neúplný, nemohl soud přezkoumat napadené rozhodnutí, protože skutkový stav, který vzal správce daně i žalovaný za základ svých rozhodnutí, nemá náležitou oporu ve správním spisu. Tato vada vedla soud ke zrušení rozhodnutí bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ačkoli jednání již bylo nařízeno. Ve zrušujícím rozhodnutí zavázal soud žalovaného k tomu, aby v úplnosti soustředil všechny důkazní prostředky ve spisu, který je soudu ke správní žalobě předkládán.

Žalovaný brojil proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem kasační stížností. Namítl v první řadě nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů. Věc byla vrácena žalovanému s tím, že je nutno soustředit v úplnosti všechny důkazní prostředky do spisu, který je předkládán soudu; není tak ale zřejmé, proč soud zároveň s rozhodnutím žalovaného zrušil i platební výměr. Pokud měl soud pochybnosti, zda měl předmětné dokumenty k dispozici žalovaný, nebyl k takovému kroku důvod, a soud jej ani nevysvětlil.

Krajský soud rovněž zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, pokud zrušil rozhodnutí vydaná v obou stupních jen proto, že ve spisu chyběly některé písemnosti (pozn.: další subsumpce zde uváděných skutkových okolností pod kasační důvod spočívající v nesprávném posouzení právní otázky není příslušná). Ustanovení § 74 odst. 1 s. ř. s. nedefinuje, co je správním spisem, který má být předložen soudu. Správce daně vede spis daňového subjektu jako celek, často však probíhá několik daňových řízení a správce daně vydává několik rozhodnutí. Při daňové kontrole je kontrolováno několik zdaňovacích období a několik druhů daní, mnoho dokumentů je tedy součástí několika správních spisů, a bývá proto komplikované předložit správní spis tak, aby obsahoval veškeré listiny týkající se přezkoumávaného rozhodnutí. Žalobkyně podala tři žaloby proti třem rozhodnutím týkajícím se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen a listopad 2000; správní spis daňového subjektu tak bylo třeba rozdělit na několik částí a předat ke každé žalobě zvlášť. Mohlo se tedy stát, že některé dokumenty správce daně nepředal, což je vzhledem k situaci pochopitelné.

Podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem, pokud skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. Protože toto ustanovení výslovně nehovoří o rozporu se spisy předloženými správním orgánem podle § 74 s. ř. s., může jej soud aplikovat jen tehdy, pokud

zjistí, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu s takovými spisy – nebo nemá oporu v takových spisech – které měl v době rozhodnutí k dispozici správní orgán. Tomu odpovídá i § 75 s. ř. s., podle nějž soud vychází ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu – a jak je patrné z předkládací zprávy správce daně, dokumenty, které nebyly předloženy soudu, jsou tu výslovně uvedeny. Také z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný měl tyto dokumenty k dispozici. Soudní řád správní neupravuje postup soudu v případě, že správní orgán nepředloží některé z dokumentů, z nichž vycházel (pro případ neuposlechnutí výzvy soudu je upravena pouze pořádková pokuta); je tedy třeba přiměřeně použít ustanovení občanského soudního řádu (např. § 114b či § 118c, která upravují 30denní, resp. 15denní lhůtu ke splnění výzvy soudu a vyžadují, aby byl účastník o následcích nesplnění výzvy poučen). Možnost doplnit správní spis na výzvu soudu, a to alespoň v 15denní lhůtě, by měla být přiměřeně použita i ve správním soudnictví. Žalovaný však byl vyzván dne 9. 5. 2005 telefonicky, aby obratem předložil chybějící písemnosti, a již následujícího dne byl vynesena rozsudek. Žalovaný přitom byl schopen předat chybějící písemnosti již dne 11. 5. 2005. Tento postup byl o to neobvyklejší, že v jednom ze tří zmiňovaných řízení o žalobě téže žalobkyně byl správní spis předán dne 2. 9. 2003 a dne 22. 7. 2004 byl žalovaný vyzván k doplnění chybějících dokladů ve lhůtě 30 dnů. Žalovaný spis doplnil a žaloba byla dne 20. 4. 2005 zamítnuta.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalovanému je nutno přisvědčit již v tom, že rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; tato vada by ostatně musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu, i kdyby se jí žalovaný nedovolal (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Jediným zjištěním, které soud v řízení učinil ohledně obsahu předloženého správního spisu, bylo to, že ve spisu chybí některé písemnosti a že je žalovaný nebyl schopen předložit do dne následujícího po výzvě soudu. Žádná další skutková zjištění o úplnosti spisu neměl soud k dispozici; přesto na základě takto neúplných informací zrušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale též rozhodnutí správce daně vydané v I. stupni. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána mj. tam, kde soud založil své rozhodnutí na skutečnostech, které v řízení (ať už před ním samým, nebo před správními orgány) nebyly vůbec zjišťovány či zjištěny (srov. č. 133/2004-II Sb. NSS); právě toho se dopustil krajský soud v projednávané věci, když na základě pouhé nepodložené dedukce zrušil i samotný platební výměr. Krajský soud totiž považoval skutečnost, že žalovaný nepředložil chybějící písemnosti obratem, za důkaz o tom, že správce daně v I. stupni vůbec neměl tyto písemnosti k dispozici. Tato skutečnost však nevypovídá ani o tom, že žalovaný by nebyl – kdyby mu k tomu soud poskytl přiměřenou lhůtu – schopen tyto písemnosti předložit, natožpak o tom, že se písemnosti vůbec nenacházejí ani u správce daně, případně že se tam nenacházely ani v době vydání platebního výměru, a že tedy již rozhodnutí vydané v I. stupni postrádalo náležitou oporu ve správním spisu. V tom tedy spočívá prvé pochybení soudu.

Druhé pochybení krajského soudu je pak nutno spatřovat – jak na to upozorňuje žalovaný ve své druhé námitce – v tom, že svým postupem založil vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tato vada – stejně jako výše uvedená nepřezkoumatelnost – spadá do kategorie vad řízení před soudem, případně vad soudního rozhodnutí, vypočtených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vadám zahrnutým do tohoto

ustanovení je společné to, že brání kasačnímu soudu přezkoumat, jak soud I. stupně zhodnotil žalobní námitky, případně zda toto hodnocení nebylo deformováno nesprávným formálním postupem při vedení řízení nebo pochybením při vytváření úsudku či při odůvodňování rozhodnutí. Judikatura se převážně shoduje na tom, že je-li rozhodnutí nepřezkoumatelné (je v tomto ohledu nepodstatné, zda jde o nepřezkoumatelné správní rozhodnutí napadené žalobou, nebo o nepřezkoumatelné soudní rozhodnutí napadené kasační stížností), nepřísluší již soudu provádějícímu přezkum zabývat se dalšími námitkami (srov. č. 127/2004 Sb. NSS, č. 359/2004 Sb. NSS, č. 617/2005 Sb. NSS). Těmito „dalšími námitkami“ se však nemají na mysli námitky jakékoli, nýbrž právě jen námitky v širším slova smyslu „věcné“, tedy námitky podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s. Je-li totiž rozhodnutí soudu I. stupně nepřezkoumatelné, znemožňuje to kasačnímu soudu nahlédnout, jak soud I. stupně zdůvodnil své závěry, a tedy posoudit správnost jeho myšlenkových postupů týkajících se hmotněprávních vývodů správního orgánu [písm. a)], postupu správního orgánu při vedení řízení [písm. b)] či jeho argumentů o nemožnosti projednat žalobu věcně [písm. e)]. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí však nijak nebrání kasačnímu soudu zabývat se tím, zda bylo řízení před soudem I. stupně vedeno řádně, a pokud tomu tak nebylo, zda byla vada, již soud řízení zatížil, natolik významná, aby mohla ovlivnit rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí a vada řízení před soudem, která mohla mít vliv na zákonnost, jsou námitky téhož typu (jak je zřejmé i z jejich systematického začlenění v zákoně), k nimž kasační soud do jisté míry přistupuje jako k celku, a teprve po vyloučení každé z těchto vad, které je ve vztahu k přezkumu zmíněných „věcných“ námitk prvořadě, se zabývá námitkami jinými.

Dále je třeba podotknout, že ani přezkum námitky mířící na vadu řízení před soudem (stejně jako hodnocení nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí) není dispozičně podmíněn; kasační soud je tak – bez ohledu na to, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné či nikoli – povinen zabývat se i průběhem řízení před soudem I. stupně a vyloučit výskyt procesní vady, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. [Pro úplnost se k přezkumu z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) dodává, že před zjišťováním vad podle písm. d) ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. musí soud vyloučit existenci vad podle písm. c) tohoto ustanovení.]

Krajský soud jako důvod svého rozhodnutí uvedl, že skutkový stav, který vzal správce daně i žalovaný za základ svých rozhodnutí, nemá náležitou oporu ve správním spisu; tento závěr však byl unáhlený a nepodložený a byl přímým důsledkem nesprávného procesního postupu soudu při doplňování spisu. Jak žalovaný správně uvádí, soudní řád správní neupravuje výslovně lhůtu, v níž žalovaný správní orgán může doplnit správní spis, který byl předložen jako neúplný. Žalovaný navrhuje pro tento případ přiměřené použití ustanovení občanského soudního řádu; takový postup však není nutný – postačí, pokud soud stanoví lhůtu přiměřenou v obecném slova smyslu, bez ohledu na konkrétní zákonné ustanovení. To, zda je lhůta přiměřená, je třeba posuzovat podle okolností případu, podle typu žádaného úkonu a třeba i na základě srovnání se lhůtami, které soudy obvykle stanoví v obdobných případech. V projednávané věci je bez nutnosti podrobných úvah nade vši pochybnost zřejmé, že lhůta v trvání dvaceti čtyř hodin byla zcela zjevně nepřiměřená povaze žádaného úkonu, i kdyby nebylo pravděpodobného předpokladu, že žalovaný zřejmě nemá požadované písemnosti k dispozici a že je bude muset vyžádat od správního orgánu I. stupně. Nepřiměřenost je patrná i ve vztahu ke stejnému úkonu soudu vůči žalovanému v související věci, v níž soud poskytl žalovanému třicetidenní lhůtu.

Samotná skutečnost, že výzva byla učiněna telefonicky, není účastníkovi na újmu; je však třeba, aby i při této formě výzvy byla zachována přiměřená lhůta k jejímu splnění a aby účastník byl poučen o možných následcích nesplnění výzvy. Žalovanému – ačkoli je správním orgánem – náleží v řízení rovné postavení s ostatními účastníky a svědčí mu právo být poučen o svých procesních právech a povinnostech (zde o povinnosti doplnit neúplný správní spis) v takovém rozsahu, aby v řízení neutrpěl újmu (§ 36 odst. 1 s. ř. s., srov. též č. 617/2005 Sb. NSS); takového poučení se však žalovanému nedostalo. Zrušit rozhodnutí správního orgánu pro nedostatečnou součinnost při předkládání, resp. doplňování, spisu, by bylo na místě v případě, kdy by správní orgán zůstával zcela nečinný i po opakované výzvě (srov. Soudní judikatura ve věcech správních č. 552/1999), či kdy by jej ke splnění povinnosti nevedlo ani ukládání pokut (srov. Soudní judikatura ve věcech správních č. 923/2002); to však nebyl případ žalovaného. Je ostatně v této věci i předčasné uvažovat o tom, jak by měl soud postupovat poté, co by nebyla splněna první výzva: z okolností je totiž zřejmé, že žalovaný by i první výzvě dostal, kdyby k jejímu splnění mohl využít přiměřené lhůty. Soud mu to ale neumožnil; zatížil tak řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí (srov. k tomu též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 1013/2007 Sb. NSS).

Krajskému soudu se tu přitom nevytýká nějaké procesní nedopatření, k němuž došlo v důsledku nepříznivého souběhu okolností. Takto by bylo možno vysvětlit skutečnost, že soud odhalil neúplnost spisu teprve dva dny přede dnem nařízeného jednání, ačkoli spis měl k dispozici již řadu měsíců. To, jak soud postupoval po tomto zjištění, však bylo již plně v jeho moci. Soud mohl žalovaného vyzvat, aby chybějící písemnosti předložil při jednání, případně mohl samotné jednání odročit, bylo-li by to nutné; těchto svých procesních možností ovšem z neznámého důvodu nevyužil. Namísto toho uložil žalovanému splnit povinnost v jednodenní lhůtě v situaci, kdy žalovaný neměl požadované písemnosti k dispozici (neměl ostatně již dlouho k dispozici správní spis jako celek) a k jejich obstarání mu nebyla poskytnuta ani zákonná desetidenní lhůta, která mu ze zákona náleží pro přípravu na jednání (§ 49 odst. 1 s. ř. s.). Tento hrubě nestandardní postup již překračuje hranice procesní slušnosti a nabývá až šikanózního charakteru, což je u soudu – natožpak soudu správního, který sám autoritativně hodnotí postupy jiných orgánů veřejné moci – nepřípustné.

Žalovaný se svými námitkami tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu, a poskytne tedy žalovanému přiměřenou lhůtu k doplnění správního spisu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 24. ledna 2007

JUDr. Marie Žišková  
předsedkyně senátu