

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **LUNA group spol. s r.o.**, se sídlem Bystročice 83, zast. JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2015, č. j. 12562/15/5300-21443-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 14. 2. 2017, č. j. 65 Af 27/2015 - 69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného specifikovanému tamtéž. Žalovaný jím zamítl stěžovatelčina odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (i) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100359/14/3101-24801-800724, (ii.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100469/14/3101-24801-800724, (iii.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100527/14/3101-24801-800724, (iv.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100915/14/3101-24801-800724, (v.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100936/14/3101-24801-800724, (vi.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100971/14/3101-24801-800724, (vii.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100981/14/3101-24801-800724, (viii.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1100989/14/3101-24801-800724, (ix.) ze dne 13. 5. 2014, č. j. 1101010/14/3101-24801-800724, (x.) ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1101845/14/3101-24801-800724, (xi.) ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1101896/14/3101-24801-800724 a (xii.) ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1102105/14/3101-24801-800724, kterými byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2011 v celkové výši 5 817 349 Kč a předepsáno penále v celkové výši 1 119 056 Kč.

[2] Správce daně vydal uvedená rozhodnutí na základě daňové kontroly, kterou u stěžovatelky provedl. Dospěl k závěru, že se jí nepodařilo prokázat, že zdanitelná plnění přijatá od dodavatelů V. M. a OLDOS s. r. o. byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech, konkrétně že tato plnění byla realizována uvedenými dodavateli. Žalovaný tomuto hodnocení přisvědčil.

[3] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval hodnocením svědecké výpovědi V. M. a v tomto se ztotožnil se správními orgány. Svědek nepotvrdil, že by pro stěžovatelku realizoval zdanitelná plnění v celkové hodnotě 29 311 680 Kč. Hovořil o objemu prací v částce kolem 300 000 Kč, ostatní plnění pouze formálně vykázal na nátlak jednatele stěžovatelky.

[4] Zbývající části žaloby dle krajského soudu obsahovaly všeobecný nesouhlas se závěry žalovaného či námitky, které byly natolik obecné, že je nebylo možné projednat. Jiným otázkám se proto v projednávané věci nevěnoval.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Zaprvé namítá, že správní orgány postupovaly jednostranně při hodnocení důkazů. Nepřihlédly k tomu, že fakturované práce musely být provedeny deklarovanými dodavateli, neboť ona sama nemá žádné zaměstnance. Nezohlednily skutečnosti svědčící o nedůvěryhodnosti svědecké výpovědi V. M. Ignorovaly, že řada provedených důkazů potvrzuje, že pan M. práce prováděl.

[7] Zadruhé upozorňuje, že správní orgány opomenuly některé z jí předložených důkazů. K čestným prohlášením V. Š. žalovaný uvedl pouze to, že institut čestného prohlášení nemá do daňového řízení přesah, s čímž stěžovatelka nesouhlasí. K předložené fotodokumentaci zachycující pana M. při práci ani jím podepsanému montážnímu deníku se žalovaný nevyjádřil vůbec.

[8] V této souvislosti stěžovatelka připomíná, že opomenutí důkazu je závažnou vadou způsobující nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí, proto k ní krajský soud přihlíží z úřední povinnosti.

[9] Zatřetí prezentuje svůj názor, dle kterého v řízení vyšla najevo existence několika dalších důkazních prostředků, k jejichž obstarání a provedení měl žalovaný přistoupit. Ve vztahu k plnění pana M. jde o svědeckou výpověď V. Š., svědecké výpovědi dalších osob, které pan M. označil jako svoje pracovníky, a sešit obsahující záznamy o přítomnosti pracovníků na staveništi, který si pan M. dle svých slov vedl. Ohledně zdanitelných plnění uskutečněných společností OLDOS měl žalovaný kontaktovat veškeré subdodavatele označené jednatelem této společnosti, nikoli pouze některé z nich.

[10] Začtvrté stěžovatelka namítá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených dokladů, což vedlo k nesprávnému závěru o přenesení důkazního břemene zpět na ni. Pokud správci daně nestačily doklady, které předložila, a sám stavěl na pochybné výpovědi pana M., měl označit konkrétní důkazy, které už by jako dostatečné posoudil. Po stěžovatelce navíc požadoval doložení skutečností, které se nevážou k její daňové povinnosti, konkrétně původu finančních prostředků společníka stěžovatelky, které byly vloženy do majetku společnosti a částečně použity na úhradu závazků.

[11] Ve vztahu k plněním od společnosti OLDOS stěžovatelka dále upozorňuje, že nemůže jít k její tíži skutečnost, že se nepodařilo dohledat subdodavatele této společnosti. Odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, dle které nepostačuje k vyloučení nároku na odpočet, že poskytnutá služba nebyla provedena dodavatelem uvedeným na fakturách nebo jeho subdodavatelem. Stěžovatelce tedy nemůže být vytýkáno, že neunesla důkazní břemeno ohledně této skutečnosti.

[12] Zapáté tvrdí, že krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními body. V odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka nenamítala neexistenci důvodných pochybností správce daně o správnosti předložené dokumentace, což je v rozporu se skutečností. Na tuto řádně uplatněnou námitku měl soud reagovat. Stejně tak neposuzoval námitku opomenutých důkazů, přičemž v tomto případě je jeho pochybení o to závažnější, že se jím měl zabývat z úřední povinnosti. Dále se nevěnoval rozporům ve výpovědi pana M. a nehodnotil ji v souvislosti s ostatními důkazy. Je přitom zřejmé, že stěžovatelka v žalobě nebrojila proti hodnocení tohoto důkazu izolovaně, ale v souvislostech.

[13] Dodává, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že výše uvedené námitky nebyly v žalobě předestřeny dostatečně konkrétně, měl ji vyzvat k odstranění vad žaloby podle § 37 odst. 5 s. ř. s., a to tím spíše za situace, kdy nebyla zastoupena advokátem. Svůj názor podporuje citacemi z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[14] Zašesté dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu neuvedení aplikovaných právních předpisů.

[15] Zasedmé upozorňuje, že v projednávané věci byla zkrácena na svém právu na spravedlivý proces, protože neměla možnost včas nahlédnout do správního spisu z důvodu jeho ztráty krajským soudem. Navíc i po té, co jí bylo umožněno nahlédnout do zrekonstruovaného spisu, má pochybnost o správnosti a autenticitě dokumentů tvořících jeho součást, jelikož jí není známo, zda existují originály listin, se kterými by mohla předložené kopie porovnat. Dále upozorňuje, že se ve zrekonstruovaném spise nenacházejí všechny dokumenty, které byly součástí původního spisu. Dokladuje to tím, že ve spise není druhé čestné prohlášení V. Š., jež správci daně předkládala společně se svým podáním z 22. 5. 2012. Má za to, že za těchto okolností nelze přezkoumat, zda správní spis skýtá oporu pro napadené rozhodnutí a rozsudek. Nelze totiž zjistit, zda tyto orgány měly spis při rozhodování k dispozici.

[16] Společně s kasační stížností stěžovatelka předkládá třináct fotografií, kterými dokládá vykonávání prací panem M. a jeho pracovníky, a kopii zmíněného podání z 22. 5. 2012 s přílohami – dvěma čestnými prohlášeními pana V. Š. ze dne 17. 5. 2012.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný setrvává na důvodech napadeného rozhodnutí a zcela se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Zdůrazňuje, že povinností stěžovatelky nebylo jen předložit perfektní doklady, ale také prokázat, že se předmětné transakce uskutečnily tak, jak je na předložených dokladech uvedeno. Z opakovaně zmiňované výpovědi pana M. přitom vyplývá opak.

[18] Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou ze dne 11. 7. 2017 a soudu adresovala též další podání ze dne 5. 9. 2017. Ani v jednom z nich však neuplatnila argumentaci, která by věci přinesla něco nového, proto je na tomto místě nadbytečné rekapitulovat jejich obsah.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejprve se zabýval otázkou, jaké námitky stěžovatelka uplatnila v žalobě a z jakých důvodů tedy měl krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumat [část IV. a)]. Od odpovědi na ni se zaprvé odvíjí důvodnost námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro tvrzené nevypořádání několika námitek [část IV. b)]. Nepřezkoumatelnost je přitom natolik závažnou vadou, že k ní soud podle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti. Zadruhé vyřešení této otázky předurčuje osud stěžovatelčiny kasační stížnosti. Správní řízení soudní je totiž ovládáno zásadou koncentrace projevující se tak, že žalobu lze rozšířit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2, věta třetí, s. ř. s.) a námitky poprvé uplatněné v kasační stížnosti jsou nepřípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Následně se Nejvyšší správní soud věnoval námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu, že krajský soud v odůvodnění neuvedl, jaké právní předpisy aplikoval [část IV. b)], a otázce, jaký dopad měla v projednávané věci ztráta správního spisu [část IV. c)]. Konečně přistoupil k věcným námitkám stěžovatelky [část IV. d)].

IV. a) Vymezení rámce přezkumu věci správními soudy (tvrzené důvody nezákonnosti správního rozhodnutí)

[22] Jak již bylo uvedeno, v projednávané věci je stěžejní, jaké žalobní body stěžovatelka uplatnila. Krajský soud shledal, že žaloba obsahovala jedinou projednatelnou námitku, a napadené rozhodnutí přezkoumal optikou tohoto jediného důvodu (podle § 75 odst. 2, věty první, s. ř. s. soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů).

Stěžovatelka v kasační stížnosti prezentuje názor, dle kterého v žalobě uplatnila více námitek a správní soudy by se její věcí měly zabývat v podstatě větší šíři.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve v soudním spise ověřil obsah žaloby.

[24] V části I. stěžovatelka identifikovala správní rozhodnutí a konstatovala, že: „*v průběhu probíhající daňové kontroly a důkazního řízení podávala společnost vyjádření a dokladové materiály, které dle našeho názoru jednoznačně dokazovaly oprávněnost a relevantnost veškeré dokumentace, která byla použita jako podkladový materiál ke stanovení jednotlivých přiznání k DPH za měsíce roku 2011.*“

[25] V části II. uvedla, že žalovaný neakceptoval její stanovisko a jednoznačně podpořil závěry prvostupňového orgánu. Konkrétně upozornila „*na vyjádření svědka pana V. M., který se několikrát a opakovaně nezúčastňoval jednotlivých jednání, na která byl prokazatelně přizván s cílem dokladovat převzetí finančních prostředků za vykonané práce pro společnost. K samotnému výslechu svědka došlo až dne 4. 12. 2014* [správně 19. 11. 2014, pozn. NSS], *ve kterém potvrdil správnost a platnost veškerých daňových dokladů, které byly v průběhu výslechu svědkovi předloženy. Tuto skutečnost cituje rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství na straně 4 pod bodem 6, avšak nedošlo v závěru rozhodnutí k jeho akceptaci.*“

[26] Následně zmínila, že správní orgány rozhodovaly v rozporu se zásadou, že je třeba použít výklad zákona výhodnější pro daňový subjekt. Namítla také, že po výslechu pana M. správce daně nepřijal žádná opatření a závěry a „*z rozhodnutí vyplývá, že nebylo přijato žádné stanovisko, které by mělo vliv na konečné rozhodnutí.*“

[27] V části III. žaloby shrnula, že využila všech důkazních prostředků, skutečností a pravdivých faktů, ale nebyl na ně brán zřetel, a bylo jí znemožněno prokázat pravdivost jejích tvrzení. Všechna správní rozhodnutí jsou dle jejího názoru nezákonná a měla by být zrušena.

[28] Jak již bylo uvedeno, soud přezkoumává zákonnost napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.). Žalobní body jsou proto podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nezbytnou náležitostí žaloby, přičemž z nich musí *být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*.

[29] K formulaci žalobních bodů se podrobně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS. Zdůraznil, že žalobce má povinnost uvést v žalobě „*konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.* (...) *Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem.* (...) *Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči*

němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“

[30] Je zřejmé, že většina stěžovatelčiny žalobní argumentace tato kritéria nesplňuje. Jak správně uvedl krajský soud, jedná se především o obecné proklamace nezákonnosti správních rozhodnutí, aniž by bylo zřejmé, v čem konkrétně má spočívat.

[31] Stěžovatelka v žalobě uvedla, že doložila dostatečné materiály a důkazní prostředky, ale neoznačila jediný z nich, nepopsala, v čem mělo spočívat jejich chybné hodnocení, ani jak se to projevilo v konečném posouzení věci. Relevantně nereagovala na závěr správních orgánů, že tyto doklady jsou sice formálně bezvadné, ale neprokazují faktickou realizaci zdanitelných plnění (konkrétně že byla uskutečněna deklarovanými dodavateli). Sice uvedla, že správní orgány měly přistoupit k dalším krokům, ale ani nenaznačila k jakým. Namítala, že věc měla být vyhodnocena jinak, ale nepředestřela důvody, proč se tak mělo stát. Zmínila, že správní orgány rozhodly v rozporu se zásadou, dle které je třeba použít výklad zákona výhodnější pro daňový subjekt, ale také toto konstatování je zcela obecné.

[32] Jediné konkrétní tvrzení se týká svědecké výpovědi pana M., ke které stěžovatelka namítala, že svědek potvrdil správnost a platnost veškerých dokladů, správní orgány to však neakceptovaly (viz bod [25] tohoto rozsudku).

[33] Lze tedy uzavřít, že krajský soud postupoval správně, pokud jako jediný projednatelný žalobní bod vyhodnotil právě námitku týkající se této svědecké výpovědi a z jiných důvodů se zákonností napadeného správního rozhodnutí nezabýval.

[34] Stěžovatelka se mýlí ve svém názoru, že krajský soud měl povinnost vyzývat ji k doplnění žaloby podle § 37 odst. 5 s. ř. s. Žaloba splňovala náležitosti podle § 71 s. ř. s., včetně uvedení žalobních bodů označujících důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí ve smyslu odst. 1 písm. d) uvedeného ustanovení, byť byl projednatelný jediný z nich. Žaloba tedy netrpěla vadami, které by bylo třeba odstraňovat postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s., a krajský soud nejenže nemusel, ale vůbec nemohl stěžovatelku k odstranění vad vyzývat.

[35] Stěžovatelka na podporu svého názoru cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42, a z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, ale činí tak zavádějícím způsobem. Citované rozsudky se totiž týkají situace, kdy žaloba neobsahovala žádné projednatelné námitky, v projednávané věci však byla situace jiná.

IV. b) Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[36] Veden těmito úvahami Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení námitek nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které stěžovatelka spatřuje v nevypořádání některých ze žalobních bodů.

[37] Je zřejmé, že krajský soud nepochybil, pokud se věcně nevyjadřoval k tomu, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností o správnosti stěžovatelkou předložené dokumentace, neboť taková námitka nebyla v řízení o žalobě uplatněna.

[38] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil stěžovatelčině názoru, dle kterého měl krajský soud hodnotit, zda ve výpovědi svědka M. nebyly rozpory a zda tento důkaz neodporuje dalším provedeným důkazům. Otázka rozpornosti s dalšími důkazy je zcela „mimo hru“, neboť stěžovatelka ji v žalobě ani náznakem nezmínila a tvrzení o tom, že svědek potvrdil správnost a platnost veškerých dokladů, se jiných provedených důkazů netýká. Ani otázku vnitřní rozpornosti svědecké výpovědi stěžovatelka v žalobě nepředestřela. Krajský soud ji sice musel zvážit při hodnocení, zda svědek potvrdil stěžovatelčina tvrzení, pokud však neshledal ve svědecké výpovědi problém, což evidentně neshledal, neměl důvod se k této otázce bez námitky vyjadřovat.

[39] Lze ostatně dodat, že tvrzení o rozpornosti svědecké výpovědi pana M. nijak neprospívá žalobní námitce stěžovatelky, dle které měl svědek potvrdit správnost a platnost veškerých dokladů, naopak. Bylo by nesmyslné, aby tímto důkazem na jednu stranu podporovala svá tvrzení a na druhou stranu namítala, že z něj pro uvedené rozpory nelze vycházet. Stěžovatelčina konstrukce, kterou předestřela v kasační stížnosti a dle které v žalobě rozpornost výpovědi namítala, proto působí účelově.

[40] Způsob, jakým krajský soud vypořádal námitku týkající se svědecké výpovědi pana M., kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Z napadeného rozsudku plyne, že prostudoval obsah protokolu ze dne 19. 11. 2014, č. j. 3108554/14/3205-60561-800560, v němž je výpověď zachycena, a její obsah v odůvodnění shrnul. Dále uvedl, jaká podstatná zjištění z výpovědi vyplývají, a sice že svědek výslovně popřel provedení prací v deklarovaném rozsahu 29 311 680 Kč. Uzavřel proto, že svědecká výpověď nepotvrzuje uskutečnění sporných plnění a stěžovatelčiny námitky nesvědčí o nezákonnosti závěru správních orgánů, dle kterého sice předložila formálně bezvadné doklady, avšak neprokázala, že se plnění skutečně udála tak, jak bylo deklarováno.

[41] Zvláštní vyjádření si zasluhuje stěžovatelčino tvrzení o nezohlednění opomenutých důkazů ve správním řízení. Byť ani tato námitka nebyla v žalobě uplatněna, stěžovatelka v kasační stížnosti upozorňuje, že se jedná o problematiku, kterou se měl krajský soud zabývat z úřední povinnosti.

[42] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že opomenutí důkazu správním orgánem, tj. situace, kdy neprovede navržený důkaz, aniž by svůj postup zdůvodnil, je závažnou vadou vedoucí k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srovnej přiměřeně judikaturu vztahující se k opomenutým důkazům v řízení před soudem, např. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, N 10/3 SbNU 51, nebo ze dne 16. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 283/2000, N 90/30 SbNU 363). Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je přitom vadou, ke které soudy z povahy věci přihlížejí z úřední povinnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí lze přezkoumat po věcné stránce (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35, publ. pod č. 359/2004 Sb. NSS).

[43] Stěžovatelka však ve své argumentaci opomíjí, že vadou nepřezkoumatelnosti může být stiženo nejen celé rozhodnutí, ale také pouze jeho část (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Jak již bylo uvedeno, soud přihlíží k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z úřední povinnosti proto, že tato vada brání věcnému přezkumu. Ve vztahu k dílčí nepřezkoumatelnosti rozhodnutí to znamená, že ji soud zohledňuje pouze tehdy, pokud se týká části rozhodnutí, jehož zákonnost žalobce zpochybňuje. Bez námitky tedy zruší napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pouze tehdy, pokud mu tato vada brání v posouzení žalobcem uplatněných námitek (srovnej přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS).

[44] V projednávané věci stěžovatelka v žalobě uvedla pouze námitku vztahující se k hodnocení svědecké výpovědi pana M. Krajský soud se tedy správně soustředil pouze na tu část odůvodnění, kde žalovaný tento důkaz hodnotil a vyvozoval z něj závěry, a přezkoumatelností jiných oddělitelných částí se z výše uvedených důvodů nezabýval. I kdyby tedy správní orgány opomněly tvrzené důkazní návrhy (konkrétně se mělo jednat o čestná prohlášení pana Š., fotodokumentaci týkající se prací uskutečněných panem M. a montážní deník), nejednalo se o otázku, kterou se měl krajský soud v projednávané věci zabývat a jejíž nezohlednění by mohlo vést k nezákonnosti napadeného rozsudku.

[45] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný proto, že krajský soud v odůvodnění neuvedl právní normy, které v projednávané věci aplikoval.

[46] Jejímu názoru lze přisvědčit v tom směru, že aby rozsudek vyhovoval kritériím přezkoumatelnosti, musí z něj být zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

[47] Stěžovatelčiny úvahy však končí ve zcela obecné rovině, aniž by zohledňovaly, o co v projednávané věci šlo. Jak již bylo uvedeno, úkolem krajského soudu bylo přezkoumat napadené rozhodnutí z důvodu uplatněného stěžovatelkou, tedy zabývat se hodnocením svědecké výpovědi pana M. Posouzení toho, co vyplývá z výpovědi svědka, přitom není otázkou právní, ale skutkovou. Krajský soud tedy z povahy věci nemohl uvádět, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy; stěžovatelka v žalobě žádnou konkrétní právní argumentaci neuplatnila. Úvahy, kterými se krajský soud řídil při hodnocení uvedeného důkazu, napadený rozsudek obsahuje (viz jejich shrnutí v bodě [40]).

[48] Pro úplnost lze dodat, že v napadeném rozsudku je uvedeno, že krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s. ř. s. a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného podle § 75 odst. 1 s. ř. s. Žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s. a o náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

[49] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku byly nedůvodné a ani sám neshledal existenci důvodů, které by o nepřezkoumatelnosti rozsudku svědčily. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatečné odůvodnění, ze kterého je zcela zřejmé, proč krajský soud žalobu zamítl.

IV. c) Dopad ztráty správního spisu do práv stěžovatelky

[50] Následně se zabýval tím, jaký dopad do práv stěžovatelky měla ztráta správního spisu krajským soudem [související kasační námitky lze podřadit pod důvod spočívající v jiné vadě řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu ve věci samé, ve smyslu § 103 odst.1 písm. d) s. ř. s.].

[51] Pro přehlednost nejprve uvádí, že ke ztrátě správního spisu došlo někdy v době mezi jeho vyžádáním ze strany krajského soudu a urgencí o jeho zaslání Nejvyššímu správnímu soudu. Ze spisu krajského soudu jednoznačně plyne, že mu žalovaný doručil správní spis společně s vyjádřením k žalobě dne 17. 9. 2015 (viz č. l. 50 – 53 soudního spisu). Dále je z něho zřejmé, že po skončení řízení před krajským soudem byl dán pokyn k vrácení příloh žalovanému (č. l. 71 *verte*), ve spise se ale nenachází doklad o jeho splnění. Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu krajský soud přípisem ze dne 5. 4. 2017 vyzval, aby buď zaslal správní spis, nebo sdělil, že spisový materiál vrátil žalovanému. Z přípisu krajského soudu z téhož dne, který se do dispozice Nejvyššího správního soudu dostal prostřednictvím stěžovatelky, pak bylo zjištěno, že správní spis se ztratil v důsledku administrativního pochybení. Shodné sdělení zaslal dne 7. 4. 2017 přímo krajský soud.

[52] Dne 19. 4. 2017 Nejvyšší správní soud u krajského soudu zjistil, že správní spis se rekonstruuje. Zrekonstruovaný správní spis byl Nejvyššímu správnímu soudu doručen 2. 5. 2017 na CD a 4. 5. 2017 obdržel kopii tohoto CD zástupce stěžovatelky.

[53] V mezidobí byla stěžovatelce prodloužena lhůta k doplnění kasační stížnosti. Lhůta byla původně stanovena usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2017, č. j. 9 Afs 56/2017 - 10, které bylo stěžovatelce prostřednictvím zástupce doručeno 9. 3. 2017. Měsíční lhůta k doplnění kasační stížnosti měla původně končit 10. 4. 2017 (9. 4. 2017 byla neděle). Vzhledem k tomu, že v rozhodné době ještě nebyl k dispozici správní spis a nový zástupce stěžovatelky neměl možnost do něho nahlédnout, Nejvyšší správní soud vyhověl stěžovatelčině žádosti a lhůtu k doplnění kasační stížnosti prodloužil do 9. 5. 2017, a to usnesením ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 56/2017 - 29.

[54] Z výše uvedeného nicméně plyne, že zástupce stěžovatelky neměl dlouhou dobu možnost do správního spisu nahlédnout a bez jeho zavinění se to podařilo až ve chvíli, kdy do konce lhůty k doplnění kasační stížnosti zbývalo 5 dnů. Nejvyšší správní soud proto v reakci na připomínky v doplnění kasační stížnosti stěžovatelce sdělil, že s ohledem na zcela mimořádné okolnosti projednávané věci bude akceptovat i doplnění kasační stížnosti zaslané ve lhůtě 25 dnů od doručení sdělení ze dne 11. 8. 2017. Sdělení bylo stěžovatelce prostřednictvím zástupce doručeno téhož dne.

[55] Dne 5. 9. 2017 Nejvyšší správní soud obdržel vyjádření stěžovatelky, ve kterém poděkovala za poskytnutou možnost a na uplatněných námitkách setrvala. Nad

rámec dříve uvedeného pouze odkázala na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, kasační důvody ovšem nijak nerozhojňovala.

[56] Ve vztahu ke kasačním námitkám Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatelka oprávněně pociťuje ztrátu správního spisu jako negativní událost, jedná se však o skutečnost, která může z nejrůznějších důvodů nastat (přírodní katastrofa, lidské pochybení) a bohužel se tak stalo právě v její věci. Pro posouzení věci pak je podstatné, že jak správní orgány, tak správní soudy vyvinuly maximální úsilí k tomu, aby se ztráta správního spisu nijak nedotkla stěžovatelčiných práv.

[57] Správní orgány začaly po té, co se o ztrátě správního spisu dozvěděly, pracovat na jeho rekonstrukci. Z obsahu zrekonstruovaného spisu je zřejmé, že byly při této činnosti úspěšné. Spis čítá celkem 128 dokumentů o různém počtu listů a dalších několik set listů příloh, které na sebe časově i obsahově navazují, a jedná se o listiny od různých původců (správce daně, jiných správních orgánů, stěžovatelky i třetích subjektů). Namátkově lze zmínit např. daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 (pořadové číslo dokumentu 1), výzvu správce daně k odstranění pochybností (poř. č. 2), dožádání několika finančních úřadů (poř. č. 6, 7 a 9), odpovědi na dožádání (poř. č. 11 a 13), různá podání stěžovatelky (např. poř. č. 12), protokoly o výsleších svědků (poř. č. 27 a 28), protokoly o ústních jednáních (poř. č. 46 a 49), výzvy třetím subjektům k poskytnutí údajů (poř. č. 62 - 67) nebo zprávu o daňové kontrole (poř. č. 86). Po zhlédnutí obsahu spisu se tedy nejeví, že by vykazoval nedostatky.

[58] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že se ve zrekonstruovaném spise nenachází druhé čestné prohlášení pana Š., které správci daně předložila společně s podáním ze dne 22. 5. 2012.

[59] Nejvyšší správní soud ověřil, že správní spis obsahuje zmiňované podání stěžovatelky z 22. 5. 2012 s několika přílohami, mj. jedním čestným prohlášením pana Š. ze dne 17. 5. 2012. Z obsahu podání nicméně není jednoznačně zřejmé, zda s ním stěžovatelka doložila jedno čestné prohlášení pana Š., nebo více. V podání není uveden seznam příloh. V části A), bodě 12), 13), 15) a 16) se hovoří o čestném prohlášení týkajícím se stavební akce v Přerově – Malá Dlážka, které je součástí správního spisu. V části B) bodě 12) se hovoří o čestném prohlášení týkajícím se stavební akce v Olomouci – Nedvězí, které obsahem správního spisu není, stěžovatelka k němu nicméně pouze nejednoznačně uvedla, že jej *může předložit*.

[60] Nejvyšší správní soud přesto vycházel z toho, že stěžovatelka doložila správci daně dvě čestná prohlášení pana Š. Pravdivost jejího tvrzení sice nelze ověřit, ale je tomu tak proto, že správní spis byl ztracen. Tato událost přitom nemůže jít stěžovatelce k tíži.

[61] Chybějící čestné prohlášení nicméně představuje pouze dílčí nedokonalost, která sama o sobě nesvědčí o zásadních problémech zrekonstruovaného spisu. Nelze sice vyloučit, že spis neobsahuje všechny písemnosti, které se v něm původně nacházely. Jak již ale bylo uvedeno, spis jako celek nesvědčí o tom, že by se nepodařilo zrekonstruovat některé jeho podstatné části.

[62] Především je pak důležité, že se ve zrekonstruovaném spise nachází protokol o výpovědi svědka V. M. ze dne 19. 11. 2014, č. j. 3108554/14/3205-60561-800560, který byl stěžejní pro posouzení sporných otázek projednávané věci. Nutně jej musel mít k dispozici také krajský soud, který v napadeném rozsudku konstatoval jeho obsah.

[63] Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že skutečně nelze ověřit autenticitu všech zrekonstruovaných dokumentů; to je logický důsledek ztráty spisu s originály listin. Zároveň však nemá důvod domnívat se, že by s obsahem spisu bylo při rekonstrukci jakkoli nepřípustně manipulováno. Takovému postupu totiž nic nenasvědčuje.

[64] Z výše uvedeného dále plyne, že Nejvyšší správní soud poskytl zástupci stěžovatelky standardní časový prostor pro to, aby po rekonstrukci prostudoval obsah správního spisu a na jeho podkladě zformuloval kasační námitky.

[65] Lze tedy uzavřít, že ztráta správního spisu nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku ani na možnost stěžovatelky chránit své zájmy v řízení o kasační stížnosti. Její námitky proto nebyly důvodné.

IV. d) Věcné námitky

[66] Konečně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení věcných námitek. Jak napovídá výše uvedené, všechny námitky, které stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila k meritu věci, jsou nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyly vzneseny v řízení před krajským soudem, přestože to bylo možné.

[67] Nejvyšší správní soud opakuje, že jediný konkrétní bod, který stěžovatelka v žalobě uvedla, byl představován tvrzením, dle kterého správní orgány nezohlednily, že pan M. potvrdil správnost a platnost veškerých dokladů. Je tedy nasnadě, že námitky jednostranného hodnocení důkazů (bod [6] tohoto rozsudku), dílčí nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalované pro opomenutí některých důkazů (bod [7] tohoto rozsudku), neprovedení dalších důkazů, které ve správním řízení vyšly najevo (bod [9] tohoto rozsudku), neunesení důkazního břemene správcem daně a jeho nezákonného přenesení na stěžovatelku (body [10] a [11] tohoto rozsudku), byly v kasační stížnosti uplatněny nově.

[68] Vlastní posouzení krajského soudu ohledně skutečností vyplývajících ze svědecké výpovědi pana M. stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporovala. Nejvyšší správní soud, který je vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), proto nemohl závěry krajského soudu jakkoli přehodnocovat.

[69] Pro úplnost dodává, že neshledal důvod k provedení důkazů navržených v kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že se z výše uvedených důvodů nezabýval věcnými námitkami stěžovatelky, bylo by nesmyslné, aby prováděl důkazy k prokázání souvisejících tvrzení.

V. Závěr a náklady řízení

[70] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[71] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu