



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **GODOTEX s.r.o.**, se sídlem Pražská 988/35, Hořovice, zast. JUDr. Karlem Polákem, advokátem se sídlem Sokolovská 87/95, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 6. 2019, č. j. 54 Af 33/2018 - 89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty její žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2798/15/5200-20442-707271 a č. j. 2799/15/5200-20442-707271.

[2] Rozhodnutím, č. j. 2798/15/5200-20442-707271, žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 4. 2014:

- č. j. 2294930/14/2109-05701-203764, jímž byla stěžovatelce za zdaňovací období září 2013 doměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 681 021 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 336 204 Kč, a
- č. j. 2295084/14/2109-05701-203764, jímž byla stěžovatelce za zdaňovací období říjen 2013 doměřena podle pomůcek DPH ve výši 4 007 416 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 801 483 Kč.

[3] Rozhodnutím, č. j. 2799/15/5200-20442-707271, žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí (platební výměry) správce daně ze dne 5. 5. 2014:

- č. j. 2518188/14/2109-05701-203764, jímž byla stěžovatelce za zdaňovací období listopad 2013 vyměřena podle pomůcek DPH ve výši 6 363 651 Kč,
- č. j. 2519996/14/2109-05701-203764, jímž byla stěžovatelce za zdaňovací období prosinec 2013 vyměřena podle pomůcek DPH ve výši 7 218 626 Kč, a
- č. j. 2521027/14/2109-05701-203764, jímž byla stěžovatelce za zdaňovací období leden 2014 vyměřena podle pomůcek DPH ve výši 1 294 742 Kč.

[4] Stanovení daně podle pomůcek předcházela zjištění správce daně, podle kterých stěžovatelka za zdaňovací období září až prosinec 2013 vykazovala vysoký nárůst přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím, v nichž nevykazovala zdanitelná plnění žádná; objem zdanitelných plnění také neodpovídal jejím majetkovým ani personálním poměrům a zázemí. Správce daně nejprve stěžovatelce přípisem ze dne 6. 2. 2014 oznámil, že s ní zahájí daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období září až prosinec 2013 zaměřenou na prokázání uskutečnění zdanitelných plnění na vstupu a stanovil termín zahájení na den 24. 2. 2014. Současně ji poučil o tom, že podle § 86 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je povinna zahájení a provedení daňové kontroly umožnit. Dne 18. 2. 2014 jednatel stěžovatelky Michal Liška telefonicky sdělil správci daně, že se k zahájení daňové kontroly nemůže dostavit, avšak v návaznosti na žádost o prokázání důvodů této nemožnosti svou účast přislíbil. K zahájení daňové kontroly se ovšem bez omluvy nedostavil. Správce daně se následně stěžovatelku (jejího jednatele) snažil kontaktovat prostřednictvím e-mailu i formou SMS zprávy a opětovně jej písemně vyzval k dostavení se k zahájení daňové kontroly dne 10. 3. 2014. Jednatel stěžovatelky se ve stanoveném termínu opět nedostavil a snahy správce daně jej telefonicky kontaktovat byly neúspěšné.

[5] Vzhledem k dosavadnímu postupu jednatele stěžovatelky proto správce daně dne 20. 3. 2014 stěžovatelku podle § 87 odst. 2 daňového řádu vyzval k zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období září a říjen 2013 a k tomu, aby ve lhůtě 15 dnů od jejího doručení sdělila správci daně den a hodinu, kdy je k zahájení daňové kontroly připravena. Současně stěžovatelku poučil, že pokud výzvě nevyhoví, bude jí správce daně moci stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat. Po marném uplynutí této lhůty správce daně dne 11. 4. 2014 stěžovatelce zaslal přípis o zahájení doměřovacího řízení a následně shora citovanými dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 4. 2014 stěžovatelce stanovil DPH za zdaňovací období září a říjen 2013 podle pomůcek.

[6] Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2013 a nově i leden 2014 správce daně podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a poučil ji o tom, že v případě nesoučinnosti jí může být daň stanovena podle pomůcek. Stěžovatelka na tuto výzvu nereagovala. Správce daně proto snížil hodnoty na řádcích 40, resp. 41 daňových přiznání stěžovatelky, načež jí stanovil daň v tomu odpovídající výši (viz shora). Úřední záznamy o výsledcích postupů k odstranění pochybností zaslal správce daně stěžovatelce dne 11. 4. 2014 a současně ji poučil o právu podat do 15 dnů návrh na pokračování dokazování. Stěžovatelka takový návrh nepodala,

pokračování

načež správce daně vydal dne 5. 5. 2014 výše citované platební výměry na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014.

[7] Proti jednotlivým rozhodnutím správce daně podala stěžovatelka odvolání, v nichž namítala, že tato rozhodnutí jsou v rozporu s řadou ustanovení daňového řádu, Ústavy, Listiny základních práv a svobod a dalších lidskoprávních dokumentů. Podle stěžovatelky jí nelze dávat k tíži, že nemá zaměstnance, nepřiznává silniční daň nebo že se v místě její kanceláře při místních šetřeních nikdo nenacházel. Uváděla také, že při nahlížení do spisu jí byly zatajeny písemnosti došlé z dožádání, a žádala, aby tyto dokumenty byly převedeny do příslušné složky a aby jimi bylo provedeno dokazování, neboť vypovídaly o tom, že obchody byly skutečně realizovány.

[8] Žalovaný výše citovanými rozhodnutími všechna odvolání stěžovatelky zamítl. Zdůraznil, že správce daně stanovil daň podle pomůcek z důvodu naprosté nesoučinnosti stěžovatelky při snaze správce daně o zahájení daňové kontroly, resp. z důvodu, že stěžovatelka nijak nereagovala na výzvy k odstranění pochybností. Daň nebyla stanovena podle pomůcek proto, že se v sídle stěžovatelky při místním šetření nikdo nenacházel, či proto, že ta neměla zaměstnance ani vlastní majetek, nebo že nepřiznává silniční daň. A skutečnost, že správce daně neumožnil stěžovatelce nahlédnout do vyhledávací části spisu týkající se daně na výstupu, neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť ta se týkala daně na vstupu. Správce daně tedy z důkazních prostředků obsažených ve vyhledávací části spisu nevycházel, a proto namítané neumožnění nahlédnout do části spisu nemělo za následek nezákonné stanovení daně.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[9] Proti rozhodnutím žalovaného podala stěžovatelka dvě žaloby ze dne 6. 4. 2015, které byly posléze usneseními Městského soudu v Praze ze dne 2. 10. 2018, č. j. 6 Af 24/2015 – 63, a č. j. 6 Af 25/2015 – 63, postoupeny krajskému soudu jako soudu místně příslušnému. V podaných žalobách stěžovatelka namítala, že rozhodnutí žalovaného a řízení, která jim předcházela, byla zatížena vadami, nezákonnostmi, uplatňováním „*tajných opatření*“ či zneužíváním ústavně nekonformních ustanovení. Stejně jako v odvolání namítala porušení celé řady ustanovení právních předpisů a mezinárodních smluv, jež ovšem pouze vyjmenovala. V obou žalobách stěžovatelka současně předestřela okruh osob zúčastněných na řízení, kterými podle ní jsou Ministerstvo financí, jehož součástí je Finančně analytický útvar (dále jen „FAÚ“), správce daně, který rozhodoval v prvním stupni, a společnost Triosan s.r.o., která byla jedním z dodavatelů stěžovatelky.

[10] Podstatná část žalobní argumentace se týkala toho, že v řízeních před správcem daně byla podle stěžovatelky činěna „*tajná opatření*“, jež měla dokládat zejména zapojení FAÚ. Ten totiž jejímu tehdejšímu obchodnímu partnerovi, společnosti Triosan s.r.o. zablokoval finanční prostředky ve výši přesahující 9,6 milionů Kč. Účty stěžovatelky byly navíc dne 19. 2. 2014 postiženy zajišťovacím příkazem a exekučními příkazy a byly jí zablokovány milionové částky; vydání zajišťovacích příkazů bylo přitom podle stěžovatelky odůvodněno právě obchodní spoluprací se společností Triosan s.r.o. Útok FAÚ měla podle stěžovatelky dokládat i skutečnost, že ten na ni podal trestní oznámení a Policie ČR usnesením ze dne 25. 6. 2014 zablokovala účet jejího jednatele pod záminkou

krácení prostředků správce daně; prostředky jsou zablokovány dodnes. Za této situace mělo být vyhověno požadavku stěžovatelky na umožnění nahlížení do jejích kompletních spisů vedených u správce daně. Zásah FAÚ byl podle stěžovatelky neoprávněný, označila jej za nebezpečí pro demokracii, neboť tento útvar vznikl pouze organizačním opatřením Ministerstva financí, a nikoli zákonem. Navrhla, aby si krajský soud vyžádal od FAÚ veškeré související podklady a provedl je jako důkaz. Stejně tak navrhla provést důkaz článkem na serveru IHNET.cz s názvem „*Další problém pro ministra Babiše? FAÚ mocný nástroj v byznysu i politice*“, konkursními novinami ze dne 27. 5. 2014 a návrhem na změnu zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „zákon proti legalizaci výnosů z trestné činnosti“), včetně důvodové zprávy.

[11] Další námitky se pak týkaly samotného postupu správce daně. Stěžovatelce nebylo zřejmé, kdy a čím se správce daně vlastně snažil zahájit daňovou kontrolu, když důvody pro takový postup z ničeho nevyplývaly, a rovněž oznámení o zahájení postupu k odstranění pochybností podle stěžovatelky neobsahovaly žádné konkrétní důvody či skutečnosti. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2013 stěžovatelka namítala, že jí správce daně nedal možnost seznámit se s konstrukcí pomůcek. Stěžovatelka nesouhlasila ani s oznámením o zahájení řízení o prohlášení stěžovatelky nespolehlivým plátcem DPH ze dne 25. 4. 2014, č. j. 1954444/14/2100-14300203605, a namítla, že správce daně v tomto oznámení sám uvedl významné částky na vstupu a na výstupu. Stěžovatelka ve svých žalobách dále navrhla provedení důkazu přílohami jejích žalob, úplným daňovým spisem stěžovatelky, vč. vyhledávací a neveřejné části, dokumentací ke spisu č. j. 3624/15/5200-20445-711478, který se týká společnosti Triosan, s.r.o. a výsledkem svědků Ing. P. Š., Ing. D. J. a Ing. J. M., úředních osob správce daně, resp. žalovaného.

[12] Poté, co žalovaný ve svých vyjádřeních veškeré žalobní námitky odmítl, stěžovatelka v následných replikách mj. navrhla, aby bylo dokazováno důvodovou zprávou k zákonu č. 166/2015 Sb., včetně všech připomínek, a aby byla vyslechnuta Ing. E. N., ředitelka žalovaného. V dalším podání ze dne 9. 6. 2019 pak stěžovatelka namítla, že žalovaný neměl při projednání odvolání k dispozici kompletní spisy správce daně, což má plynout z obsahu předkládací zprávy ze dne 2. 7. 2014, která navíc obsahuje vnitřně rozporná tvrzení a zatajuje důležité důkazy. Stěžovatelka také opakovaně žádala provést dokazování obsáhlou vyhledávací částí správního spisu obsahující dokumenty získané správcem daně z úřední povinnosti, které před ní byly zatajeny a které mají dokládat uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatelka též poukazovala na rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018 ve věci daňového subjektu CANCER, v němž daňová správa v reakci na neposkytnutí informace daňovým subjektem dovolávajícím se mlčenlivosti sama doplnila dokazování a rozhodla ve prospěch daňového subjektu; stěžovatelka zde zdůraznila, že správce daně má z úřední povinnosti sledovat cíl správného stanovení a zjištění daně a má-li možnost si obstarat příslušné důkazy, je povinen tak učinit a tyto důkazy použít, aniž by je zatajoval. Stěžovatelka k důkazu navrhla i prezentaci ze školení daňové správy ze dne 3. – 5. 12. 2014, z níž podle ní plyne, že pracovníci správce daně jsou hmotně zainteresováni na doměření daně; podle stěžovatelky se správce daně v této souvislosti vůči ní dopouštěl diskriminace na základě rodu, majetku, přesvědčení a světového názoru.

pokračování

[13] Podané žaloby krajský soud nejdříve spojil ke společnému projednání. Ve věci následně nařídil jednání, v jehož průběhu provedl dokazování stěžovatelkou předloženým sdělením FAÚ ze dne 17. 12. 2013, adresovaným Generálnímu finančnímu ředitelství, o odložení splnění příkazu klienta nebo o zajištění majetku podle § 20 zákona o legalizaci výnosů z trestné činnosti, v rozhodném znění, učiněném ve vztahu ke společnosti Triosan s.r.o., dále usnesením Policie České republiky ze dne 25. 6. 2014 o zajištění finančních prostředků na bankovním účtu jednatele stěžovatelky a oznámením správce daně ze dne 25. 4. 2014 o zahájení řízení ve věci určení stěžovatelky nespolehlivým plátcem DPH; ostatní důkazní návrhy zamítl. Napadeným rozsudkem poté obě žaloby podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl, neboť je neshledal důvodnými.

[14] Krajský soud v rozsudku nejprve konstatoval, že pouhé vyjmenování porušených ustanovení zákona či mezinárodní smlouvy není řádným žalobním bodem ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž na nízkou kvalitu žaloby krajský soud poukázal i na dalších místech napadeného rozsudku. Z napadeného rozsudku se dále podává, že krajský soud nepovažoval za nutné provádět ve věci dokazování obsahem daňových spisů, neboť seznámení se s obsahem správního spisu není dokazováním. Krajský soud zamítl též návrh na provedení dokazování listinami ze spisu společnosti Triosan s.r.o., spisem FAÚ, novelou zákona proti legalizaci výnosů včetně důvodové zprávy a připomínek, článkem ze serveru IHNED.cz i konkursními novinami, neboť se tyto důkazní návrhy vztahovaly k argumentaci, již se soud v tomto řízení nemohl zabývat (navržený výsledek zaměstnanců finanční správy pak krajský soud neprovedl, neboť stěžovatelka neozřejmila, jaká tvrzení by měla být jejich výpovědí prokázána).

[15] Krajský soud připomněl, že předmětem soudního přezkumu v této věci byla pouze odvolací rozhodnutí žalovaného, a proto se krajský soud nemohl zabývat zajištěním finančních prostředků na účtu společnosti Triosan s.r.o., tím, zda bylo této společnosti odepřeno nahlížet do spisu, ani zmíněnými zajišťovacími a exekučními příkazy. Krajský soud se nemohl zabývat ani zákonností usnesení Policie České republiky ze dne 25. 6. 2014 o zajištění peněžních prostředků na účtu jednatele stěžovatelky, stejně tak ani obecným nesouhlasem stěžovatelky s oznámením ze dne 25. 4. 2014 o zahájení řízení ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu DPH. Do předmětu řízení podle krajského soudu nespadal ani postup a rozhodnutí FAÚ podle zákona proti legalizaci výnosů. K tomu krajský soud uvedl, že ze sdělení FAÚ ze dne 17. 12. 2013, jakož i ze správního spisu je navíc patrné, že FAÚ do řízení o vyměření a doměření DPH nijak nezasahoval a neovlivňoval jej. Krajský soud k tomu také uvedl, že ani případná aktivita FAÚ by nemohla nijak ovlivnit výsledek řízení, pro nějž byla stěžejní naprostá pasivita stěžovatelky při tvrzení a prokazování rozhodných skutečností (což vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek) a následně též i pasivita, pokud jde o tvrzení a prokazování eventuální neadekvátnosti uplatněných pomůcek, což byla za dané situace již prakticky jediná relevantní věcná obrana stěžovatelky.

[16] K argumentaci, podle které mělo být stěžovatelce umožněno vzhledem k postupu správce daně, FAÚ i Policie České republiky nahlédnout do vyhledávací části spisu, krajský soud uvedl, že skutečnost, že je majetek daňového subjektu stížen opatřeními, jako je zajišťovací či exekuční příkaz, není důvodem pro zpřístupnění vyhledávací části spisu

týkající se doměření a vyměření DPH podle § 66 odst. 3 daňového řádu, neboť předčasné zpřístupnění vyhledávací části spisu by mohlo za takových okolností vést ke zmaření zajištění úhrady daně. Krajský soud naopak zcela aproboval postup správce daně a žalovaného, kteří neumožnění nahlédnutí do vyhledávací části spisu odůvodnili tím, že v ní nejsou žádné listiny, jež by se týkaly daně na vstupu (vztahovaly se hlavně ke zdanitelným plněním na výstupu), a zdůraznil, že správce daně žádné dokazování na základě vyhledávací části spisu neprováděl. Sám také ve vyhledávací části spisu nenalezl žádný dokument způsobilý prokázat faktické přijetí sporných zdanitelných plnění. Z tohoto důvodu také krajský soud neprovedl důkaz listinami z vyhledávací části spisu, neboť nebyly pro věc samotnou relevantní (tvrzení o plněních poskytnutých na výstupu nezpochybnil správce daně a ani sama stěžovatelka).

[17] Pokud jde o samotné doměření a vyměření daně, krajský soud nepřisvědčil námitce, že není zřejmé, kdy a čím se správce daně pokusil zahájit daňovou kontrolu, neboť správce daně se o zahájení daňové kontroly pokusil dne 24. 2. 2014, o čemž jednatele stěžovatelky předem vyrozuměl. Po marných pokusech o kontaktování jednatele, vyzval správce daně stěžovatelku k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud neshledal důvodnou ani výtku, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2013 správce daně stěžovatelku neseznámil s konstrukcí pomůcek, neboť před vlastním vydáním dodatečných platebních výměrů jí zaslal úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek, v němž objasnil, které pomůcky zvolil a jak vysokou DPH stanovil. Krajský soud rovněž odmítl, že oznámení o zahájení postupů k odstranění pochybností ohledně zdaňovacích období listopad 2013 až leden 2014 neobsahovala konkrétní důvody a skutečnosti odůvodňující zahájení tohoto postupu. Ani námitky týkající se samotného doměření a vyměření daně tak krajský soud neshledal důvodnými.

[18] Z napadeného rozsudku pak ještě vyplývá, že krajský soud se nezabýval námitkami uplatněnými v pozdějších podáních stěžovatelky, které posoudil jako opožděné. Proto soud neprovedl důkaz prezentací z interního školení Finanční správy ze dne 3. – 5. 12. 2014 ani rozhodnutími žalovaného ve věci občanského sdružení CANCER, přičemž ty se navíc týkaly subjektu, který na výzvy správce daně reagoval a nevytvořil tak situaci nutící správce daně stanovit daň na základě pomůcek.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[19] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka (resp. její obecný zmocněnec, který ji zastupoval v řízení před krajským soudem) kasační stížnost, v níž zároveň navrhla přerušení řízení o této kasační stížnosti. Zástupce stěžovatelky totiž uvedl, že není schopen spojit se s jednatelem stěžovatelky, a to zřejmě z důvodu policejního šetření a uvalené vazby.

[20] Pokud jde o vlastní kasační námitky, stěžovatelka krajskému soudu vytýkala, že nijak nerozhodl o vedlejších účastnících řízení, ačkoli je v žalobách řádně označila. Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně rozhodl i o jejím podání ze dne 9. 6. 2019, které následně soudu předložila u ústního jednání v originále, neboť toto podání bylo rozvedením a upřesněním původních žalobních bodů, nikoli podáním žalobních bodů nových. Toto podání mělo být projednáno a navržené důkazy měly být provedeny. V této

pokračování

souvislosti dále stěžovatelka namítala, že v řízení nebyly provedeny žádné navržené důkazy, což znamená, že krajský soud nemohl hodnotit jejich důvodnost či nedůvodnost. Stěžovatelka poukázala na to, že krajský soud měl provést důkazy z neveřejné části spisu, což ovšem, aniž by dané listiny k důkazu provedl, „odbyl“ tvrzením, že v této části spisu žádné důkazy podporující žalobu nejsou; stěžovatelka podle svých slov ovšem důkazy z neveřejné části spisu viděla a tento názor soudu nesdílí.

[21] Dále stěžovatelka namítala, že v postupu krajského soudu shledala porušení zásady nezávislosti a nestrannosti soudu, neboť během ústního jednání vyplynulo, že krajský soud věděl o policejním stíhání stěžovatelky a jejího jednatele. Podle stěžovatelky je tedy možné, že došlo k ovlivnění soudu třetí stranou ve smyslu pomoci státnímu orgánu. Stěžovatelka konečně namítala, že ve zvukovém záznamu z ústního jednání krajského soudu není zachyceno vyhlášení rozsudku. Ten je proto nutné vyhlásit znovu.

[22] Nad rámec těchto kasačních námitek stěžovatelka poukázala na strukturální problémy českého právního řádu ve vztahu k primárnímu právu Evropské unie a Evropské úmluvě na ochranu lidských práv a základních svobod (zde zdůraznila význam nezávislého a nestranného soudu a také práva účastníka řízení nahlížet do příslušných spisů) a povzdechla si, že v České republice dochází v řadě „caus“ k porušování principů materiálního právního státu, že právníkům a fyzickým osobám (až na oligarchistické skupiny) jsou ukládány stále nové povinnosti a přitom řada daňových skandálů je řešena liknavě a netransparentně. Na základě výše uvedeného pak stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu.

[23] Žalovaný ve svém vyjádření k jednotlivým kasačním námitkám uvedl, že skutečnost, že stěžovatelka v žalobě některé subjekty označila jako vedlejší účastníky řízení, neznamená, že se o účastníky řízení skutečně jednalo. K podání stěžovatelky ze dne 9. 6. 2019 žalovaný ve shodě s krajským soudem uvedl, že v tomto podání byly vzneseny zcela nové žalobní body, jimiž se krajský soud vzhledem ke koncentraci řízení nemohl zabývat. Pokud jde o neprovedení důkazů krajským soudem, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku.

[24] Žalovaný odmítl rovněž námitku týkající se údajného porušení nezávislosti a nestrannosti krajského soudu jako obecnou a nepodloženou a doplnil, že eventuální trestní stíhání stěžovatelky či jejího jednatele je zcela irelevantní pro posouzení zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí žalovaného. K námitce týkající se neúplného záznamu z jednání pak žalovaný uvedl, že případná absence vyhlášení rozsudku ve zvukovém záznamu neznamená, že k vyhlášení rozsudku fakticky nedošlo; tento případný technický nedostatek nemůže založit nezákonnost napadeného rozsudku.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený

rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Předně však Nejvyšší správní soud pro pořádek uvádí, že neshledal důvod k přerušení řízení o kasační stížnosti. V tomto případě by přicházelo v úvahu pouze přerušení řízení z důvodu stanoveného v § 48 odst. 3 písm. c) s. ř. s., podle kterého může být řízení přerušeno, jestliže navrhovatel je neznámého pobytu nebo sídla nebo se nemůže řízení účastnit pro překážku trvalejší povahy. Žádný z těchto předpokladů ovšem ve věci dán není. Stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti nyní (po výzvě Nejvyššího správního soudu) řádně zastoupena advokátem, přičemž její kasační stížnost je odůvodněná a projednatelná. Vzhledem k tomu, že plná moc byla advokátovi JUDr. Karlu Polákovi udělena novým jednatelem stěžovatelky Mirazem Talibovem, lze mít navíc za to, že zvolený advokát je s jednatelem stěžovatelky v kontaktu. Podle Nejvyššího správního soudu jsou tedy práva stěžovatelky dostatečným způsobem hájena a není důvod řízení o kasační stížnosti přerušovat.

[28] Pokud jde o samotné kasační námitky, stěžovatelka předně namítala, že krajský soud nerozhodl o vedlejších účastnících řízení. Přestože to není v kasační stížnosti výslovně uvedeno, Nejvyšší správní soud dovozuje, že zřejmě měla na mysli osoby, které ve svých žalobách označila jako osoby zúčastněné na řízení: Ministerstvo financí, správce daně a společnost Triosan s.r.o. K tomu však Nejvyšší správní soud uvádí, že za řádné stanovení okruhu osob zúčastněných na řízení nese odpovědnost soud, nikoli žalobce – zde: stěžovatelka. Soud si musí sám učinit úsudek o tom, zda daná osoba byla přímo dotčena ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného rozhodnutí nebo zda může být přímo dotčena jeho zrušením, a tedy zda splňuje materiální podmínku účastnictví v řízení ve smyslu § 34 odst. 1 s. ř. s.; teprve poté danou osobu vyzve k oznámení, zda bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. Pokud však soud dojde k závěru, že zde přímé dotčení zjevně není dáno, označenou osobu vůbec nevyzývá a ani v tomto směru nevydává žádné rozhodnutí (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2013, č. j. 4 As 80/2013 - 49). Krajský soud proto nepochybil, pokud o procesním postavení stěžovatelkou označených osob a orgánů nerozhodl. Nejvyšší správní soud k tomu pro úplnost dodává, že tyto osoby a orgány z povahy věci nebyly žalobami napadenými rozhodnutími přímo dotčeny na svých právech a povinnostech a nemohly by být dotčeny ani jejich zrušením. Nesplňují proto podmínky stanovené v § 34 s. ř. s., a tudíž s nimi krajský soud správně nejednal jako s osobami zúčastněnými na řízení. Předmětná námitka je nedůvodná.

[29] Další námitka se týkala podání stěžovatelky ze dne 9. 6. 2019, které krajskému soudu předložila v originále na jednání dne 11. 6. 2019. Stěžovatelka namítala, že v tomto podání neuplatnila nové žalobní body, jak dovodil krajský soud, ale pouze rozhojnila žalobní body již uplatněné. Nejvyšší správní soud s tímto tvrzením nesouhlasí. Jak uvedl již krajský soud, řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou. Podle § 71 odst. 2 věty druhé s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit. Podle věty třetí „rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ K tomu je nutné uvést, že

pokračování

podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí již samotná žaloba proti rozhodnutí správního orgánu obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobu lze podle výše citovaného ustanovení dále doplňovat (rozšiřovat) o nové žalobní body, ale pouze ve lhůtě pro podání žaloby, jež v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. obecně činí dva měsíce ode dne oznámení napadeného rozhodnutí. Po uplynutí této lhůty již nové žalobní body (námitky) uplatňovat nelze.

[30] Popsaná koncentrace řízení samozřejmě nebrání tomu, aby byly řádně a včas uplatněné žalobní body argumentačně rozvíjeny a rozhojňovány i po uplynutí lhůty k podání žaloby, neboť na to § 71 odst. 2 s. ř. s. nedopadá (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, č. 685/2005 Sb. NSS). To však není případ stěžovatelky. Ze spisu krajského soudu totiž vyplývá, že v původních žalobách ze dne 6. 4. 2015 (k obsahu žalob viz body 9 až 11 tohoto rozsudku) se – a to ani v obecnější rovině – neobjevují námitky obsažené v podání ze dne 9. 6. 2019, tj. námitky týkající se předkládací zprávy správce daně k odvolání, finanční zainteresovanosti úředních osob na výsledku daňového řízení se stěžovatelkou či diskriminačního přístupu žalovaného. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti ani nespecifikovala, o rozhojnění kterých žalobních bodů mělo v tomto případě vlastně jít.

[31] Pokud snad mělo jít o rozhojnění zcela obecně namítaných nezákonností (že rozhodnutí žalovaného a jím předcházející řízení jsou zasažena vadami, nezákonnostmi, uplatňováním „*tajných opatření*“ atd.), k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že přípustnost rozhojnění žalobních bodů takto široce pojímat nelze. Tato možnost totiž neznamená, že by žalobce mohl ve lhůtě pro podání žaloby předestřít zcela obecné, až bezobsažné námitky, které by pak kdykoli za řízení libovolně naplňoval konkrétním obsahem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 - 407 nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 10 Afs 330/2016 - 36). Krajskému soudu tak nelze vytýkat, že se námitkami nově uplatněnými v podání stěžovatelky ze dne 9. 6. 2019 s odkazem na § 71 odst. 2 s. ř. s. věcně nezabýval a že v tomto směru nevedl žádné dokazování. Pro úplnost lze k této kasační námitce říci, že s další námitkou obsaženou v předmětném podání týkající se rozhodnutí žalovaného ve věci občanského sdružení CANCER se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal a dostatečně zdůvodnil její irelevantnost pro posuzovanou věc.

[32] Otázky dokazování před krajským soudem se týkala i další kasační námitka, že krajský soud odmítl provést všechny navržené důkazy a přitom ve svém rozsudku hodnotil jejich důvodnost. K této dosti neobratně formulované námitce Nejvyšší správní soud nejprve obecně uvádí, že z výše předestřené rekapitulace vyplývá, že krajský soud neodmítl provést všechny navržené důkazy. Stejně tak považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že krajský soud se v napadeném rozsudku vypořádal se všemi důkazními návrhy a vždy podrobně zdůvodnil, proč dané důkazy neprovedl. To platí i pro návrh stěžovatelky na dokazování listinami obsaženými ve vyhledávací části spisu.

[33] V tomto směru se krajský soud za použití relevantní právní úpravy (srov. § 65 odst. 3 a § 66 daňového řádu) nejprve zabýval možností zpřístupnění vyhledávací části daňového spisu účastníkovi řízení a následně se ztotožnil s postupem správce daně a žalovaného, kteří

vyhledávací část spisu stěžovatelce nezpřístupnili. Jestliže v této souvislosti krajský soud dospěl na základě přezkoumání vyhledávací části spisu k závěru, že obsahuje jen listiny, které se netýkají daně na vstupu, ale zejména daně na výstupu, která nebyla v řízení sporná, a že jimi tedy daňové orgány vůbec nedokazovaly, ze stejného důvodu jimi logicky nedokazoval ani krajský soud. V této souvislosti nelze nepřipomenout, že správní orgány ani správní soudy nejsou povinny provést každý navržený důkaz, jestliže náležitě zdůvodní, že je pro věc irelevantní, například proto, že skutečnost, která by jím měla být dokázána, již byla v řízení prokázána, nebo nebyla vůbec sporná či rozhodná (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). To krajský soud v projednávané věci splnil.

[34] Pokud k tomu stěžovatelka namítá, že krajský soud nemohl posuzovat obsah vyhledávací části spisu, aniž by jednotlivé listiny provedl k důkazu, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud z daných listin nečinil žádná skutková zjištění pro věc samu, pouze z pohledu žalobních námitek ověřil správnost argumentace správce daně a žalovaného (tj. irelevantnost těchto listin pro posouzení věci). Vzhledem ke specifické – neveřejné – povaze vyhledávací části spisu zde přitom krajský soud musel „suplovat“ možnou procesní aktivitu stěžovatelky, sám se s vyhledávací částí daňového spisu seznámit a zhodnotit její obsah v kontextu žalobních námitek, jimiž se stěžovatelka domáhala použití těchto listin jako důkazů (obdobně srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 Sb. NSS). Krajský soud tuto povinnost zodpovědně splnil a Nejvyšší správní soud se po ověření obsahu vyhledávací části daňového spisu ztotožňuje s jeho hodnocením, že se tyto dokumenty nijak netýkají přijatých zdanitelných plnění, tj. sporné daně na vstupu a jsou proto pro věc irelevantní.

[35] K námitce, že ve věci došlo k porušení zásady nezávislosti a nestrannosti soudu, neboť krajský soud věděl o trestním stíhání stěžovatelky a jejího jednatele, Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto námitku – obdobně jako i námitky ostatní – stěžovatelka nijak blíže nerozvinula, zejména neřekla, z čeho konkrétně tuto skutečnost dovozuje. To není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé ani poté, co si přebral záznam z ústního jednání před krajským soudem obsažený v příloženém soudním spise, z něhož nevyplývá, že by krajský soud sám hovořil o trestním stíhání stěžovatelky a jejího jednatele a jakýmkoliv způsobem z této skutečnosti ve svých závěrech vycházel. Jestliže pochybnosti stěžovatelky mají vyplývat z provedení důkazu usnesením Policie ČR ze dne 25. 6. 2014, nutno podotknout, že toto usnesení přiložila ke své žalobě sama stěžovatelka. Byla to tedy primárně ona, kdo krajský soud o postupu Policie ČR informoval.

[36] Pokud jde o námitku neúplného záznamu z jednání, Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce za pravdu, že na nahrávce obsažené na nosiči (CD) založeném ve spise krajského soudu, skutečně není zachyceno vyhlášení rozsudku, ale jen jednání soudu, které mu předcházelo. Tato skutečnost (absence zvukového záznamu o vyhlášení rozsudku) ovšem bez dalšího nezakládá nezákonnost napadeného rozsudku. Absence zvukového záznamu totiž ještě sama o sobě neznamená, že k řádnému vyhlášení rozsudku nedošlo. K tomu je potřeba uvést, že ve spise krajského soudu se nachází písemný záznam o jednání, z něhož se podává, že krajský soud rozsudek vyhlásil, načež zjistil, že došlo k chybě nahrávacího zařízení. Citovaný písemný záznam tedy vysvětluje, že absence vyhlášení rozsudku na zvukovém záznamu z jednání je pouze důsledkem technické chyby

pokračování

nahrávacího zařízení. Vzhledem k tomu nemá Nejvyšší správní soud důvod pochybovat o tom, že napadený rozsudek byl řádně vyhlášen. To ostatně potvrzuje i skutečnost, že stěžovatelka – přestože její zástupce byl na jednání přítomen – vůbec nenamítala, že by k vyhlášení rozsudku nedošlo, ale pouze to, že vyhlášení rozsudku není zachyceno na zvukovém záznamu. Samotná technická chyba nahrávacího řízení však nic nemění na veřejném vyhlášení rozsudku a jeho účincích, a proto rozhodně není potřeba vyhlášení rozsudku opakovat. Ani tato námitka tak není důvodná.

[37] Ostatní části kasační stížnosti se pak již nedotýkají přímo případu stěžovatelky, ale představují spíše obecnou kritiku poměrů v České republice, české daňové legislativy a její aplikace, a zjevně tak překračují předmět tohoto řízení. Vzhledem k tomu, že se tyto otázky nijak přímo nedotýkají právní sféry stěžovatelky, Nejvyšší správní soud se jimi již blíže nezabýval, stejně jako se obdobnými tvrzeními v žalobě nezabýval ani krajský soud.

[38] Nejvyšší správní soud na závěr dodává, že relevantním tvrzením týkajícím se obsahu vyhledávací části daňového spisu i vlastní podstaty věci, tj. splnění podmínek pro přechod na pomůcky podle § 98 odst. 1 daňového řádu, se naopak krajský soud podrobně věnoval a všechny námitky stěžovatelky zcela vyvrátil. Nelze přitom přehlédnout, že jej v tomto ohledu limitovala nízká úroveň žaloby, jež se navíc ve značné míře s podstatou věci míjela. To samozřejmě ovlivnilo i podobu přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, stejně jako i nízká kvalita samotné kasační stížnosti, která obsahovala jen obecné a místy hůře srozumitelné kasační námitky. V takovém případě potom platí, že kvalita a preciznost kasačních námitek nutně předurčuje také kvalitu a rozsah jejich vypořádání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 26. 5. 2016, č. j. 2 Azs 113/2016 - 26).

V. Závěr a náklady řízení

[39] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 12. května 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu