

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **S Metal s.r.o.,** se sídlem Veveří 456/9, Brno, zast. advokátem Mgr. Jaroslavem Marténkem, se sídlem AK U Červeného mlýna 570/3, Ponava, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 10. 2020, č. j. 62 Af 67/2018 - 73,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále stěžovatel“) domáhá zrušení rozhodnutí krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2018, č. j. 23968/18/5300-21441-711676, kterým byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 24. 5. 2017, kterými byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 až květen 2014 a kterými byly změněny platební výměry správce daně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až červenec 2014. Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně, že stěžovatel se v uvedených zdaňovacích obdobích účastnil řetězce transakcí s řepkovým olejem, jejichž účelem bylo vylákání výhody na dani z přidané hodnoty s tím, že stěžovatel o svém zapojení v řetězcích měl a mohl vědět; proto nebyl stěžovateli uznán nárok na odpočet DPH ve výši 88 822 811,36 Kč.

[2] **V žalobě** stěžovatel namítal, že správce daně neprokázal jeho účast v podvodném řetězci, správce daně a žalovaný nesprávně hodnotili přijatá opatření a informace, které mohl v době uzavírání obchodů znát; žalovaný nedefinoval obvyklé obchodní zvyklosti či standardy, vycházel z neprokázaných úvah a hypotéz; realizace obchodních případů podle žalobce odpovídala obvyklé praxi; důvody napadeného rozhodnutí jsou chaoticky

roztroušeny a směšovány; to zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dále namítal, že žalovaný přičítal větší váhu skutečnostem svědčícím v neprospěch stěžovatele a účelově ignoroval skutečnosti svědčící v jeho prospěch; k dokazování ohledně jeho vědomostí o skutečnostech nebyl během daňové kontroly řádně vyzván; podrobnou argumentací dovozuje, že celou řadou důkazů prokázal, že k žádnému pochybení na jeho straně nedošlo a že se na žádném podvodném jednání v řetězci nepodílel a ani o něm objektivně nemohl vědět. Postupem žalovaného došlo k porušení čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, porušení čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i čl. 17 odst. 1 a odst. 2 Všeobecné deklarace lidských práv, neboť došlo k faktickému vyvlastnění části majetku žalobce a zneužití výkladu daňových předpisů a judikatury Nejvyššího správního soudu.

[3] V žalobě stěžovatel dále rozporuje jednotlivé správcem daně definované nestandardnosti obchodních transakcí v rámci šetřených řetězců; zpochybňuje jejich skutkové důvody i význam pro posuzovanou věc. V této souvislosti zdůrazňuje, že prokázal, že z jemu dostupných a zjistitelných informací nevyplývala jakákoli důvodná obava, že by se v případě obchodů s Hierron, SE a Fresmat group s.r.o. mohlo jednat o podvodné jednání, a odkazuje na správci daně předložené dokumenty, z nichž plyne, že stěžovatel vytvářel auditní stopu celého obchodního případu. Žalobce zdůrazňuje, že není pravdou, že by se svými obchodními partnery neuzavíral smlouvy, jeho obchody měly ekonomické opodstatnění, žalobce dlouhodobě dosahoval zisku, který řádně danil. Dále namítal, že byl oprávněn obchodovat s řepkovým olejem již před tím, než oficiálně obdržel příslušný certifikát (dne 9. 12. 2013), neboť číslo certifikátu 3800 EU-ASCC-Cerz-DE100-201130997 obdržel v předstihu a mohl je tudíž používat. Zdůrazňuje rovněž, že obchodoval s necertifikovaným olejem, což bylo jeho odběrateli VIA-REK a.s. známo a certifikát nebyl odběratelem vyžadován; tvrdí, že prokázal, že necertifikovaný olej nakupoval za nižší ceny než na burze a že se jednalo o vnitrostátní obchod s řepkovým olejem nižší kvality, tedy mimo sféru burzovního obchodu, proto neměl důvod zjišťovat, zda mají podobné certifikáty i jeho dodavatelé. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na informace o cenách řepkového oleje na komoditní burze v Rotterdamu získané od Výzkumného ústavu zemědělské techniky, tak s těmito dokumenty o cenách nebyl seznámen a není jasné, o jakou cenu se má jednat, na které burze byla zveřejněna a který den a o jakou komoditu se jedná. Řepkový olej lze navíc nakupovat za nižší ceny, než zjistili správce daně a žalovaný. Ceny od VÚZT Praha nemohou dle stěžovatele sloužit jako podklad pro rozhodnutí žalovaného. Dále namítl, že žalovaný opomněl posouzení soudního znalce Ing. Oldřicha Vondrušky.

[4] Žalovaný dle stěžovatele vycházel z nesprávného tvrzení (bod 75 napadeného rozhodnutí), že nebyl schopen určit konkrétní burzu, podle které se měla cena řepkového oleje určovat. To, že sledoval burzu a jakou, bylo správci daně sděleno ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Není rovněž pravdou, že obchodoval s řepkovým olejem bez uzavření písemné kupní smlouvy; na veškeré dodávky písemné smlouvy uzavřeny byly; jejich existenci žalovaný zcela opomněl. Znalost právních vad předchozích obchodů pak nelze dovozovat ani z dalších úvah tvrzených žalovaným a prvostupňovým orgánem založených na tom, že stěžovatel obchodoval s malým množstvím dodavatelů a s jediným odběratelem. Dále v žalobě poukazuje na skutečnost, že obchodní partneři podnikají

v oboru obchodu hutním materiálem, kovovým odpadem a různými zemědělskými komoditami jako fyzické osoby déle než 20 let.

[5] Dále stěžovatel namítal, že žalovaný nesprávně hodnotil účast stěžovatele při přebírání a kontrole zboží a nezohlednil obsah smlouvy o skladování ani obsah výpovědi svědka J. H. ze dne 7. 4. 2016, včetně jím doložených důkazů. Rovněž nepravdivé je tvrzení žalovaného, že měl virtuální sídlo; při započetí finanční kontroly byli pracovníci správce daně přítomni v kanceláři žalobce v místě sídla; žalovaný rovněž neprovedl jakékoli dokazování k elektronické komunikaci, která probíhala ohledně objednávek. Zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného ohledně přenášení důkazního břemena na základě tzv. vědomostního testu, nadto je zřejmé, že žalovaný nepochopil fungování velkoobchodu. Podrobně rozvádí, jakými postupy omezoval rizika svého obchodování, zejména zjišťoval informace na daňovém portálu, prováděl kontrolu jakosti u certifikované laboratoře, vyžadoval potvrzení o vyrovnání daňových nedoplatků od svých obchodních partnerů, atd. Nebylo žalovaným tvrzeno ani prokázáno, že nedoplatek na dani z přidané hodnoty vzniklý u některých článků řetězce souvisí s dodávkami stěžovateli; samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury není.

[6] Namítl rovněž, že žalovaný chybně vycházel z výpovědi R. D. učiněné na policii. Žalovaný a správce daně se nijak nevypořádali s obsahem svědecké výpovědi Ing. L. S., kterou byla řada tvrzení ve výpovědi R. D. vysvětlena anebo vyvrácena. Přitom výslech R. D. jako svědka měl správce daně opatřit ihned na začátku kontroly, neboť se jednalo o svědka klíčového, přičemž správce daně nevyužil veškeré mocenské prostředky, které má k předvedení svědka k dispozici. Správce daně a žalovaný rovněž podle žalobce opomněli zohlednit části dokumentace, kterou žalobci zabavila policie, stejně jako obsah emailové dokumentace mezi žalobcem a jeho obchodními partnery.

[7] Podotkl, že soudní ochrany se domáhá i z toho důvodu, že daňové řízení ve věci trvalo déle než čtyři roky a finanční správa svým postupem naprosto eliminovala jeho veškerou hospodářskou činnost. Poukazuje na to, že byl přesto po celou dobu řízení kontaktní a reagoval na všechny podněty žalovaného i správce daně v jednotkách dní, a to i v případech, kdy mu k tomu byla stanovena nesmyslně krátká lhůta; v daném případě své důkazní břemeno unesl a bylo mu bezdůvodně ukládáno prokazovat skutečnosti, které z objektivních důvodů nemohl prokázat jinak než účetními doklady, stejně tak nemůže prokázat, od koho nabyli zboží jeho dodavatelé. Svoji žalobní argumentaci poté rozhojnil v podané replice a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před krajským soudem.

[8] **Krajský soud** při posouzením věci vycházel z faktu, že žalovaný své rozhodnutí založil na tom, že transakce stěžovatele byly součástí řetězce zatíženého podvodem na dani, přičemž dovodil, že stěžovatel vzhledem ke všem okolnostem mohl a měl vědět, že se takového řetězce (přeshraničních) transakcí účastní. Dále krajský soud vycházel ze skutečnosti, že faktické uskutečnění transakcí a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nebyly zpochybněny. Dle krajského soudu se proto s podstatou věci míjí žalobní námitka, že se žalovaný nevypořádal s tím, že stěžovatel řádně a včas splnil veškeré zákonné podmínky pro

přiznání nároku na odpočet daně; zdůraznil, že i přes faktické uskutečnění dodávek a jejich doložení daňovými doklady byl stěžovateli nárok na odpočet odepřen proto, že byly prokázány takové skutečnosti, s nimiž judikatura Soudního dvora EU spojuje zánik nároku na odpočet DPH. Krajský soud se proto poté zabýval námitkami stěžovatele z toho pohledu, zda způsob, jakým se žalovaný a správce daně zhostili svého důkazního břemene v posuzované věci, obstojí v intencích judikatury Soudního dvora EU a na ni navazující judikatury Nejvyššího správního soudu; současně poukázal na to, že judikaturní závěry vrchního soudu v Anglii a Walesu citované v žalobě nejsou pro posouzení věci soudem instruktivní.

[9] Krajský soud hodnotil splnění jednotlivých kroků nutných pro posouzení, zda se stěžovatel účastnil podvodu na dani spáchaném některým z účastníků v řetězci (zda k podvodu na DPH došlo, pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda stěžovatel věděl anebo měl vědět, že se účastní plnění, která jsou součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu); dospěl k závěru, že správce daně jednotlivé procesní kroky a závěry z nich dovozené vyčerpávajícím způsobem zachytil ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný poté shrnul v napadeném rozhodnutí, a to jak co do skutkových zjištění (případně formou odkazu na pasáže zprávy o daňové kontrole), tak především co do právního hodnocení.

[10] Krajský soud se dále podrobně zabýval jednotlivými žalobními námitkami, podrobně popsal zjištěný obchodní řetězec přeprodávání řepkového oleje, který správce daně a žalovaný charakterizovali jako řetězec zatížený podvodem na DPH, s tím, že cílem společností do něj zapojených bylo získání daňové výhody, a nikoli dosažení ekonomického zisku; jednotlivé vztahy, postavení a role jednotlivých článků v řetězci, které krajský soud předestřel, dle soudu správce daně dostatečně přesvědčivě definoval a popsal ve zprávě o kontrole; stejně tak bylo prokázáno, že uvedené řetězce organizoval R. D. (což vyplynulo z jeho výpovědi na policii, jejíž obsah krajský soud v bodě 49 zrekapituloval).

[11] Krajský soud uzavřel, že závěry správce daně a žalovaného, že se v daném případě jednalo o uměle vytvořené fakturační řetězce (v podrobnostech soud odkázal na body 67 až 85 rozhodnutí žalovaného, v němž veškerá zjištění a závěry správce daně žalovaný shrnuje) jsou opodstatněné; úvahy správce daně a žalovaného o existenci řetězce zatíženého daňovým podvodem plně odpovídají judikatuře Soudního dvora EU. Pokud jde dále o otázku, zda stěžovatel věděl nebo musel vědět, že je zapojen ve výše identifikovaných řetězcích transakcí zatížených podvodem na DPH, tak i tu správce daně a žalovaný dle krajského soudu posoudili správně na základě analýzy všech zjištěných skutečností v jejich vzájemných souvislostech, nikterak přitom nevybočili ani z relevantní judikatury (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 - 58). Krajský soud uvedl, že správce daně rovněž ve zprávě o daňové kontrole, i žalovaný v napadeném rozhodnutí, vypořádali všechny argumenty, které v podstatné míře byly zopakovány i v žalobě.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel **kasační stížnost**, v níž namítá, že ve vztahu k němu je napadené rozhodnutí soudu nezákonné dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního pro nesprávné právní posouzení

věci, pro neúplné zjištění skutkového stavu, které vychází ze zmatečnosti řízení před soudem, z důvodu vady v předchozím řízení spočívají v tom, že skutková podstata, z níž vycházel správní orgán a posléze soud nemá oporu ve spisech ve věci, z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu a z důvodu jiné vady v řízení před soudem. Krajský soud se dle stěžovatele v předchozím řízení nesprávně vypořádal s námitkami, které v řízení uplatňoval, z části se s nimi nevypořádal vůbec a rozhodl o nich po nesprávném právním posouzení při porušení procesních práv stěžovatele. Tvrdí, že platební výměry byly vydány v rozporu se zákonem, resp. po řízení, v němž nebyla šetřena zákonem stanovená procesní práva daňového subjektu, rozhodnutí vycházela z neúplně zjištěného skutkového stavu věci, není řádně odůvodněno a je založena na nesprávném právním posouzení věci.

[13] Dále tvrdí, že napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí orgánu prvního stupně je ve vztahu k němu nezákonné a že byl jimi ve svých právech zkrácen (§ 65 s. ř. s.). Napadeným rozhodnutím žalovaného i orgánu prvního stupně a posléze soudem mu byly určeny povinnosti v rozporu se zákonem po předchozím řízení, ve kterém byla porušena jeho procesní práva účastníka daňového i soudního řízení; napadené rozhodnutí soudu, žalovaného i rozhodnutí orgánu prvního stupně bylo vydáno po řízení, v němž nebyla šetřena jeho zákonem stanovená procesní práva.

[14] Pokud jde o konkrétní námitky nezákonnosti, kterými je dotčeno napadené rozhodnutí, namítá, že závěry ohledně daňové povinnosti jsou vysloveny za stavu, kdy žalovaný ani orgán prvního stupně nezjistili co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, tutéž vadu pak vykazuje napadené rozhodnutí tím, že nepřispívá k odstranění vad řízení před finančním úřadem a ředitelstvím. V předchozím řízení nebyla zohledněna jeho tvrzení a nebyly provedeny k tomu navrhované důkazy, jak se toho domáhal ve svých podáních založených ve spise a ostatně i v žalobě ve věci. Na uvedená podání v celém rozsahu odkazuje a v nich zejména na žádané důkazy provedením účastnických či svědeckých výslechů a důvody tohoto dokazování. Soud, žalovaný i orgán prvního stupně měli v předchozím řízení šetřit práva a právem chráněné zájmy stěžovatele jako daňového subjektu, a to zejména právo na zákonné, resp. spravedlivé řízení, to bylo porušeno a stěžovateli tedy nezbývá, než uplatnit práva touto kasační stížností.

[15] Pokud byly některé námitky stěžovatele orientované i na subjektivní stránku, tj. na to, zda věděl o své účasti na řetězcových obchodech s daní z přidané hodnoty, ty stěžovatel uplatnil z opatrnosti, protože jednak úzce souvisí s dokazováním skutečnosti, zda žalovaný získal relevantní poznatky odůvodňující vydání rozhodnutí v daňovém řízení, ale také z toho důvodu, že rozhodnutí v daňovém řízení, byť žalovaný tvrdí opak, obsahuje výslovná, ale nepodložená, obvinění, že stěžovatel o své účasti na řetězcovém obchodu věděl. Pokud jsou předmětná rozhodnutí v daňovém řízení těmito obviněními odůvodněna, je logické, že stěžovatel soustředil svoji obranu i k těmto otázkám; musel brát ohled i na to, že rezignace na obranu tohoto typu může být do budoucna vykládána i jako uznání v navazujících daňových a trestních řízeních. Stěžovatel má za to, že soud v předchozím řízení bagatelizoval jeho námitky, resp. skutková tvrzení orientovaná na podstatu věci, tj. na skutečnost, zda měl žalovaný dostatek relevantních důvodů pro vydání rozhodnutí v daňovém řízení.

[16] Stěžovatel namítá, že se soud v předchozím řízení nijak nevypořádal s většinou jeho námitek a neprováděl k nim ani dokazování, aniž k tomu je zákonný důvod a tento svůj postup v napadeném rozhodnutí neodůvodnil. Dále tvrdí, že bez bližšího odůvodnění na str. 9 napadeného rozhodnutí se k tíži stěžovatele konstatuje a fakticky se tím odsuzuje, že má soud (zřejmě z vyhledávací části spisu žalovaného, která mu má být utajena v zájmu prevence maření daňového řízení, a se kterou se soud seznámil), za jednoznačné, že se stěžovatel dostal do řetězce obchodních transakcí zaměřených na podvody na úseku daně z přidané hodnoty a už jen tento relevantní poznatek má být dle názoru soudu důvodem pro zajištění daně. Stěžovatel nerozumí argumentu soudu založenému na tom, že nahlédnutím do „utajené části" spisu supluje jeho procesní aktivitu, a na základě toho, že rozhodl. Pokud soud ve věci postupoval shora uvedeným způsobem, nebyl zjištěn skutkový stav věci, o kterém nejsou pochybnosti, a za tohoto stavu soud nemohl věc správně právně posoudit. Napadené rozhodnutí se tak patří v celém rozsahu zrušit. Stěžovatel namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, když jeho vydání předcházel popsaný nezákonný postup soudu, žalovaného a orgánu prvního stupně.

[17] Stěžovatel opakovaně namítá, že napadené rozhodnutí (není zřejmé jaké, zda soudní či správní – pozn. NSS) je nezákonné, přičemž následně stěžovatel doslovně opakuje jednotlivé žalobní body (výslovně uvádí: *„Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné z těchto důvodů (žalobní body):"*, zachovává číslování i strukturu žaloby. Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné tuto obsáhlou část kasační stížnosti rekapitulovat, neboť v této části je kasační stížnost nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[18] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel v podstatě neuvádí žádné kasační námitky, resp. opakuje svoji argumentaci uvedenou v žalobě; kasační stížnost je proto dle žalovaného nepřípustná. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel vzal celý text původně podané žaloby, který opatřil pouze několika kosmetickými změnami vč. označení *„kasační stížnost"*, a tento text zaslal Nejvyššímu správnímu soudu. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud nepřijal závěr o nepřípustnosti kasační stížnosti, žalovaný se dále stručně vyjádřil k jednotlivým námitkám stran (ne)existence daňového podvodu, (ne)existence objektivních okolností a ostatním námitkám. Odkázal přitom na odůvodnění svého rozhodnutí, zprávu o kontrole a obsáhlý spisový materiál, v němž má krajským soudem přezkoumávané správní rozhodnutí oporu. Kasační stížnost pro případ, že nebude odmítnuta pro nepřípustnost, žalovaný navrhuje zamítnout.

[19] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s a dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

[20] Nejvyšší správní soud především musí konstatovat, že kasační stížnost stěžovatele je na samé hranici její přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel v ní opakovaně nesouhlasí se závěry žalovaného, které aproboval krajský soud. Kasační stížnost je mimořádným je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, *„aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí*

krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).“ Důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti. V kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. Pokud by se povinné zastoupení v kasačním řízení mělo vyčerpat tím, že advokát provede v textu žaloby kosmetické změny a označí ji za kasační stížnost, stalo by se pouhou formalitou, neboť to by bezpochyby zvládl sám žalobce. O formalitu ale zákonodárci nešlo – naopak smyslem bylo umožnit v kasačním řízení pokud možno kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přiléhavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat relevantní argumenty (viz již citované usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019 – 63, či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020 - 21).

[21] Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Byť uvádí stěžovatel důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nenabízí žádný jiný výklad právní normy, netvrdí, v čem krajský soud právní předpis vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci. Poté se však omezil na zcela obecná tvrzení, že krajský soud se nesprávně vypořádal s námitkami, které v řízení uplatňoval, z části se s nimi nevypořádal vůbec a rozhodl o nich po nesprávném právním posouzení při porušení procesních práv stěžovatele. Stěžovatel v ní opakovaně nesouhlasí se závěry žalovaného, které aproboval krajský soud. Z uvedených tvrzení Nejvyšší správní soud usoudil na možnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je tak zásadní vadou v řízení, k níž je povinen přihlížet Nejvyšší správní soud ex offo, proto, bez ohledu na formulaci a (ne)konkrétnost kasační námitky, Nejvyšší správní soud zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu je vadou nepřezkoumatelnosti zatížen.

[22] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li
být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze

strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o kterou se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kritéria přezkoumatelnosti napadený rozsudek krajského soudu splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl; v dané věci se krajský soud zdaleka neomezil jen na pouhé převzetí argumentace žalovaného; podrobně se vypořádal se všemi žalobními námitkami, ostatně stěžovatel pouze obecně tvrdí, že krajský soud nevypořádal většinu námitek, aniž by však konkrétně uvedl, které žalobní námitky krajský soud pominul, resp. které vypořádal nedostatečně. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost.

[24] Stěžovatel dále tvrdí, že napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí orgánu prvního stupně je ve vztahu k němu nezákonné, a že byl ve svých právech těmito nezákonnými rozhodnutími zkrácen (§ 65 s. ř. s.); rozhodnutím žalovaného i orgánu prvního stupně a posléze soudem mu byly určeny povinnosti v rozporu se zákonem po předchozím řízení, ve kterém byla porušena jeho procesní práva. Tato argumentace je zcela nepřípadná, neboť dílem směřuje fakticky k rozhodnutí žalovaného, dílem je nesmyslná, neboť krajský soud např. stěžovateli žádné povinnosti neurčil, nehodnotil žádné důkazy. Fakt, že stěžovatel zcela zjevně setrvává na argumentaci ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, mimo jiné vyplývá i z toho, že stěžovatel odkazuje na několika místech v kasační stížnosti na konkrétní body „napadeného rozhodnutí“, které činí sporné, přičemž se zjevně jedná o body rozhodnutí žalovaného nikoli soudu (soudní rozhodnutí čítá včetně odstavce o nákladech řízení 53 odstavců, nicméně stěžovatel argumentuje např. body 75, 76, 59, 66 etc).

[25] Dále stěžovatel tvrdí, že platební výměry byly vydány v rozporu se zákonem, resp. po řízení, v němž nebyla šetřena zákonem stanovená procesní práva daňového subjektu, rozhodnutí vycházelo z neúplně zjištěného skutkového stavu věci, není řádně odůvodněno a je založeno na nesprávném právním posouzení věci. Byť uvádí stěžovatel důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. a), resp. b) s. ř. s., nenabízí žádný jiný výklad právní normy, netvrdí, v čem krajský soud právní předpis vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci. Stěžovatel opět setrval na zcela obecném tvrzení, aniž by konkrétně specifikoval, jak krajský soud konkrétně pochybil v hodnocení skutkového stavu a jaká několikráte proklamovaná práva stěžovatele byla (v řízení před soudem) porušena.

[26] Není ani zřejmé, jak soud pochybil při dokazování, neboť žádné dokazování neprováděl a stěžovatel především žádný návrh důkazu v žalobě nevznesl; pod bodem 15 jako jediný důkaz označil „spis ve věci“ s dovětkem, nechť si jej soud vyžádá. Námitka, že „*soud neprováděl ani dokazování, aniž k tomu je zákonný důvod,*“ je zcela nelogická a vnitřně rozporná již sama o sobě. Soud by byl povinen provádět dokazování, pokud by k němu byl dán zákonný důvod (nikoli aniž by byl dán). Jak již bylo uvedeno, stěžovatel žádný důkaz k provedení v řízení před soudem nenavrhl, soud proto nebyl povinen zdůvodňovat, proč jej neprovedl. V tomto směru Nejvyšší správní soud podotýká, že, pokud stěžovatel

v kasační stížnosti odkazuje na veškeré dokumenty, které předložil v daňovém řízení, nelze takový návrh akceptovat. Bylo na místě v řízení před krajským soud předložit soudu návrh konkrétních dokumentů, jejichž hodnocení žalovaným činí stěžovatel sporným; to však stěžovatel neučinil. Ostatně stěžovatel nenavrhl ani jednání před soudem a sám výslovně k výzvě krajského soudu stran uplatnění postupu dle § 51 s. ř. s. ve svém podání ze dne 17. 1. 2019 (replika k vyjádření žalovaného k žalobě) výslovně uvedl, že netrvá na ústním jednání. Stěžovatel, ačkoli se opakovaně dovolává svých procesních práv, jich nevyužil, ač tak učinit mohl, a to vlastní pasivitou.

[27] Není ani zřejmé, k čemu míří stěžovatel námitkou, že *„bez bližšího odůvodnění na str. 9 napadeného rozhodnutí se k tíži stěžovatele konstatuje a fakticky se tím odsuzuje, že má soud (zřejmě z vyhledávací části spisu žalovaného, která mu má být utajena v zájmu prevence maření daňového řízení, a se kterou se soud seznámil), za jednoznačné, že se stěžovatel dostal do řetězce obchodních transakcí zaměřených na podvody na úseku daně z přidané hodnoty a už jen tento relevantní poznatek má být dle názoru soudu důvodem pro zajištění daně.“* Nejvyšší správní soud především neseznal z citované strany soudního rozhodnutí, z čeho stěžovatel dovozuje nějakou utajenou část spisu, z něhož měl soud vycházet, především pak v dané věci nebylo vůbec rozhodováno o zajištění daně. Odůvodnění na str. 9 napadeného rozsudku má oporu jak ve zprávě o kontrole, tak v rozhodnutí žalovaného; není tudíž zřejmé, k čemu tato námitka směřuje. Správní spis, který byl soudu postoupen, neobsahuje žádnou utajenou část, či žádné dokumenty, které by byly vyloučeny z možného nahlížení. Ostatně stěžovatel měl rovněž možnost do spisu předloženého žalovaným krajskému soudu nahlédnout, v případě, že by zjistil, že obsahuje doklady, které mu snad měly být v daňovém řízení utajeny, nic mu nebránilo v rámci jednání navrhnout provedení důkazů.

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitky stěžovatele, které bylo možno i přes jejich obecnost posoudit jakožto přípustné, neshledal důvodné.

[29] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval výše, vlastní argumentace kasační stížnosti se však téměř doslova shoduje s obsahem žaloby proti rozhodnutí žalovaného, stěžovatel ani nenahradil slovo „žalobce“ slovem „stěžovatel“, pouze na některých místech doplnil za „správce daně“ a „žalovaného“ slovo „soud“ či „soud prvního stupně“. Prosté překlopení žalobních námitek do podání označeného jako „kasační stížnost“ k přípustnosti kasační stížnosti nepostačuje. A právě taková situace nastala v případě stěžovatele. Kasační stížnost nereaguje na důvody rozhodnutí krajského soudu, ale míří výlučně proti důvodům rozhodnutí žalovaného; dlužno přitom zdůraznit, že krajský soud ve svém rozhodnutí srozumitelně námitky stěžovatele vypořádal. Nejvyšší správní soud opakovně poukazuje na to, že řízení se vede na nejvyšším stupni soudní soustavy a je tak zcela na místě od kasační stížnosti předkládané advokátem vyžadovat odpovídající úroveň právní argumentace. V citovaném usnesení č. j. 10 As 181/2019 – 63, Nejvyšší správní soud mimo jiné též konstatoval: *„Je logické, že zde obsažená argumentace nebude z povahy věci nijak novátorská – ostatně v kasačním řízení nelze v zásadě řešit jiné otázky, než které byly předmětem řízení už u krajského soudu (srov. § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). I když však žalovaný a krajský soud dospěli ke stejnému závěru, nepředpokládá se, že žalobce jen vezme text žaloby, v níž případně zamění slovo žalobce za slovo stěžovatel, a zašle jej Nejvyššímu správnímu soudu pod novým názvem kasační stížnost.“* Kasační stížnost stěžovatele však ani částečně nezpochybňuje rozhodovací důvody krajského soudu, ale je namířena proti

rozhodovacím důvodům rozhodnutí žalovaného. Taková kasační stížnost je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírá jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020 - 17, body 11 a 12). Nejvyšší správní soud se proto námitkami, které stěžovatel podřadil pod „žalobní body", dále nezabýval.

[30] Nejvyšší správní soud současně podotýká, že nebyl dán důvod k tomu, aby hleděl na podanou kasační stížnost jako na podání trpící vadami, které by byl povinen odstraňovat postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s. Smyslem tohoto ustanovení je mimo jiné doplnění kasačních důvodů u těch kasačních stížností, které jsou podány jako blanketní, tj. neobsahují vůbec žádnou argumentaci (ani pokus o ni). Takovou kasační stížnost stěžovatel zjevně nepodal. Postup podle § 109 odst. 1 s. ř. s. není určen k tomu, aby soud, který obdrží strukturovaný text tvářící se jako zdůvodněná kasační stížnost, vedl právního profesionála zastupujícího v kasačním řízení, upozorňoval ho na smysl kasační stížnosti (který je zřejmý ze zákona) a nabádal ho k vylepšení jeho argumentačních dovedností (shodně již citované usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019 – 63, resp. usnesení č. j. 5 As 332/2020 – 21).

[31] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako celek zamítl, neboť přípustné námitky neshledal důvodné.

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žalovaný, jemuž by dle pravidla úspěchu v řízení náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. ledna 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu