



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **CRYTEX, s. r. o.**, se sídlem Vratičová 277/11, Praha 5, zastoupeného JUDr. Michalem Steinerem, advokátem se sídlem Platnéřská 88/9, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 27. 1. 2011, č. j. 517/11-1300-204964, 518/11-1300-204964, 519/11-1300-204964 a 520/11-1300-204964, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 11. 2014, č. j. 10Af 19/2011 – 50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Říčanech vydal dne 26. 10. 2009 platební výměry, kterými žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 385.282 Kč, za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 225.130 Kč, za zdaňovací období září 2008 ve výši 173.385 Kč a za zdaňovací období říjen 2008 ve výši 446.350 Kč. Finanční ředitelství v Praze (dále též pouze „finanční ředitelství“) v záhlaví specifikovanými rozhodnutími

změnilo uvedená rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak, že nově vyměřená částka daně činí 44.149 Kč v případě každého ze zmiňovaných zdaňovacích období.

[2] Finanční orgány žalobci stanovily daň podle pomůcek. Žalobce sice v reakci na výzvu správce daně k prokázání údajů uvedených v daňových přiznáních sdělil, že všechny účetní a daňové doklady vydal Policii ČR při domovní prohlídce konané dne 7. 11. 2008 (a nemá tedy jak prokázat správcem požadované údaje), avšak správce daně při šetření provedeném na příslušném oddělení Policie ČR zjistil, že se zde nenachází doklady potřebné k prokázání údajů uvedených v daňových přiznáních. Policejní orgán navíc vydal již ve dnech 20. 1. 2009, 16. 2. 2009 a 18. 2. 2009 usnesení o vrácení listinných materiálů a dalších věcí zajištěných při předmětné domovní prohlídce, žalobce však možnosti převzít tyto věci nevyužil. Správce daně proto dospěl k závěru, že není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Finanční ředitelství s tímto závěrem souhlasilo, rozhodlo se pouze pro použití jiných pomůcek, než správní orgán I. stupně. Napadené platební výměry proto změnilo tak, aby částky vyměřené daně odpovídaly částkám stanoveným na základě nově použitých pomůcek.

[3] Žalobce napadl všechna uvedená rozhodnutí finančního ředitelství jednou žalobou, kterou městský soud zamítl v záhlaví vymezeným rozsudkem. Proti tomuto rozsudku nyní žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí kasační stížností. Vzhledem k tomu, že finanční ředitelství bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, vystupuje uvedený správní orgán v nynějším řízení jako žalovaný.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu

[4] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku předně konstatoval, že se mohl zabývat pouze námitkami, které žalobce uplatnil ve lhůtě pro podání žaloby, stanovené v § 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V bodech 1 až 3 podání doručeného soudu dne 9. 2. 2012 a v podání doručeném soudu dne 9. 10. 2012 uvedl žalobce další konkrétní skutkové důvody nezákonnosti žalobou napadených rozhodnutí, které městský soud vyhodnotil jako další žalobní body, nikoliv jako pouhé doplnění právní argumentace vztahující se k žalobnímu bodu uplatněnému ve lhůtě pro podání žaloby. Soudu tak zbylo k přezkoumání toliko (řádně uplatněné) žalobní tvrzení, podle něž finanční orgány při vyměření daně vycházely pouze z vybraných důkazů poskytnutých jim policií, v důsledku čehož žalobce nemohl unést důkazní břemeno.

[5] Uvedenou žalobní námitku městský soud shledal nedůvodnou s tím, že Policie ČR vrátila žalobci zajištěné věci. Skutečnost, že žalobce nevyužil možnosti převzít si tyto věci, jde k jeho tíži. K tvrzení žalobce, podle něž správce daně vycházel „z nesprávných a zkreslených“ údajů pořízených od Policie ČR, soud uvedl, že žalobce nekonkretizuje, které údaje, popř. důkazy, má na mysli, aby toto tvrzení bylo možno přezkoumat. Soud navíc zdůraznil, že písemností ze dne 13. 12. 2009 byl žalobce seznámen se způsobem stanovení daně za použití pomůcek a současně byl informován, jaké pomůcky budou použity. Žalobce k tomuto oznámení ničeho nenamítal a na písemnost ani jinak nereagoval.

[6] K tvrzení žalobce, podle nějž se policie „*urputně brání pořízení seznamu věcí, které mají být vráceny*“, soud uvedl, že není pro věc relevantní, neboť z podkladů nacházejících se ve správním spisu vyplývá, že již usnesením ze dne 20. 1. 2009 vyzval policejní orgán žalobce k převzetí zajištěných věcí a o převzatých věcech si žalobce mohl pořídit seznam. Navíc ve správním spisu se nachází seznam věcí zajištěných policií zpracovaný jako znalecký posudek č. 1/2009, ze kterého vyplývá, že účetní dokumenty vztahující se k zdaňovacímu období červenec až říjen 2008 nebyly mezi zajištěnými dokumenty. Pokud jde o soudu údajně předložený důkaz - „*korespondenci s orgány PČR*“, z kterého má vyplývat, že byly žalobci zabaveny účetní doklady, nic takového žalobce soudu nepředložil. K podání doručenému soudu dne 6. 4. 2012 přiložil pouze kopii přípisu „Odpověď na žádost“ ze dne 9. 3. 2010, odeslaného Generálním ředitelstvím cel jednateli žalobce, z které žalobcem tvrzená skutečnost nevyplývá.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatel předně namítl, že svým podáním ze dne 6. 4. 2012 pouze specifikoval, proč (a jakým způsobem) finanční ředitelství při vydání napadených rozhodnutí vycházelo z nesprávných a zkreslených údajů, a toto tvrzení dokládal. Městský soud tedy pochybil, považoval-li uvedené podání za nový žalobní bod.

[8] Podání ze dne 9. 10. 2012 sice skutečně obsahovalo nový žalobní bod, nicméně zde měl městský soud vzít v úvahu, že žalobce poukazoval na skutečnost, která vyšla najevo až vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 2 Afs 42/2012 – 30. Podle stěžovatele z odůvodnění zmíněného rozsudku vyplývá, že mu finanční orgány v minulosti nedoručovaly řádně. Byť se tento závěr týkal jiných platebních výměrů vydaných ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, jedná se o tvrzení, která mají zásadní dopad i na nynější věc. Mohou-li totiž být žalobní body uplatněny pouze ve lhůtě pro podání žaloby, tj. do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí správního orgánu bylo účastníku řízení oznámeno, pak je otázkou, kdy (a zda vůbec) tato lhůta v nyní posuzovaném případě uběhla. Městský soud se tedy touto otázkou měl zabývat.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, podle nějž mu Policie ČR zadržované dokumenty vrátila. Podle stěžovatele Policie ČR pouze vydala usnesení o vrácení veškerých listin (dne 20. 1. 2009) a všech počítačů a datových nosičů (dne 18. 2. 2009), avšak nikoliv, že by byly zadržované dokumenty skutečně vráceny. Stěžovatel poukazoval na to, že policejní orgán nepořídil řádný seznam zabavených dokumentů a že řada dokumentů chybí. Stěžovatel (který v řízení před městským soudem nebyl zastoupen) pak nebyl poučen, aby tato svá tvrzení dále prokázal. Pokud by byl řádně poučen, prokázal by, že seznam pořízený Policií ČR naprosto neodpovídá znaleckému posudku, který si Policie ČR nechala vypracovat v jiné věci, přičemž seznam uváděný ve znaleckém posudku zase neodpovídá fotodokumentaci, kterou si stěžovatel při zabavování písemností a dat pořídil. Městský soud však stěžovatele v tomto směru žádným způsobem nepoučil a následně v napadeném rozhodnutí jen stroze konstatoval, že stěžovatel svá tvrzení nekonkretizoval (byť tak učinil) a neuvedl, které důkazy má na mysli (aniž by stěžovateli byla tato otázka ze strany soudu položena před vydáním rozhodnutí). Pokud by ze strany městského soudu dostal stěžovatel prostor, uvedl by, že převzetí odmítá, neboť se jedná o

neurčité množství dat a dokumentů, ve kterých jsou i dokumenty, které stěžovateli vůbec nenáleží.

[10] Městský soud dále přičetl k tíži stěžovatele, že měl být dne 13. 12. 2009 seznámen se způsobem stanovení daně za pomoci pomůcek, k čemuž údajně nic nenamítal a ani na takovou písemnost nereagoval. K tomu stěžovatel namítl, že ani tato písemnost mu nebyla řádně doručena, a tak nebylo zapotřebí na ni jakkoli reagovat.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že se plně ztotožňuje se závěrem městského soudu, podle nějž námitka uplatněná stěžovatelem v jeho podání ze dne 9. 10. 2012 není dostatečně konkrétní a srozumitelná a navíc je nezpůsobitelná soudního přezkumu pro její uplatnění po lhůtě pro podání žaloby. Na její smysl je možné usuzovat teprve s ohledem na obsah námítky nyní uplatněné v kasační stížnosti a s ohledem na kauzu, která je předmětem tohoto soudního sporu, ve vazbě na další kauzy řešené městským soudem a Nejvyšším správním soudem, v nichž jako žalobce (respektive stěžovatel) figuruje buď společnost CRYTEX, s. r. o. (tj. stěžovatel v nynější věci), nebo společnost YXELL, s. r. o., nebo RNDr. Ing. P. K., DrSc. Stěžovatel se zřejmě s odkazem na plnou moc pro pana L. P. snaží zpochybnit doručení písemností doručovaných mu v průběhu předmětných daňových řízení a tím i zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Námitku nesprávného doručování však stěžovatel v žalobě zaslané městskému soudu dne 6. 4. 2011 neuplatnil, tj. neexistovalo tvrzení, které mělo být potvrzeno předkládaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 42/2012 – 30. Uvedené doplnění žaloby tak představuje nepřipustné rozšíření žaloby, ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. Námitka, podle níž tato argumentace nemohla být uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby, je zcela účelová. Byl-li by stěžovatel přesvědčen o nesprávném doručování ze strany správce daně a případně i původně žalovaného správního orgánu, nic mu nebránilo tuto námitku vznést již v žalobě, jak ostatně učinil v celé řadě paralelně řešených kauz.

[12] Žalovaný poukázal na skutečnost, že stěžovatel existenci plné moci, kterou měl být pan L. P. zmocněn k zastupování stěžovatele, společnosti YXELL, s. r. o., a pana K. a která měla být Finančnímu úřadu v Říčanech předložena dne 5. 9. 2005, v rámci probíhajících daňových řízení nikterak nenamítal. Až s několikaletým odstupem namítl stěžovatel existenci této plné moci v řízení vedeném městským soudem pod sp. zn. 11 Af 71/2011 (resp. 11 Ca 393/2009) a soudu předložil fotokopii této plné moci. Nejvyšší správní soud pak zaujal k takto městskému soudu předložené fotokopii plné moci v rozsudku č. j. 2 Afs 42/2012 – 30 následující stanovisko: *„Pro posouzení otázky, zda stěžovatel plnou moc pro L. P. správci daně řádně doručil, je rozhodující předložení její fotokopie opatřené razítkem správce daně (...) svědek L. P. potvrdil, že nese jeho podpis, a Finanční úřad v Říčanech ve svém vyjádření nepopřel, že je na ní otištěno jím používané razítko. Předmětem sporu tak bylo pouze to, jaký význam má pro posouzení věci skutečnost, že nejde o razítko podatelny finančního úřadu, nýbrž jeho vyměřovacího oddělení. Nejvyšší správní soud se v této otázce plně ztotožňuje s názorem stěžovatele. Existence kopie plné moci opatřené otiskem úředního razítka, jež bylo správcem daně v rozhodné době prokazatelně používáno, byť nikoliv primárně k potvrzování přijetí podání daňových subjektů, lze považovat za dostatečný důkaz jejího doručení.“*

[13] Žalovaný ve svém vyjádření obsáhle polemizuje se závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Uvádí, že správce daně tuto plnou moc neneviduje, stěžovatel v rámci daňového řízení existenci této plné moci nikterak nenamítal, stěžovatel ani na výzvy soudu nepředložil předmětnou plnou moc opatřenou originálním otiskem razítka správce daně (a nepředložil ani jiný nezpochybnitelný důkaz dokládající předložení této plné moci správci daně) atd. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 42/2012 – 30 tak je třeba dle žalovaného považovat za „rozhodnutí v konkrétní věci“, které bylo navíc vyneseno za jiné skutkové situace. Nejvyšší správní soud totiž neměl k dispozici sestavu písemností došlých Finančnímu úřadu v Říčanech dne 5. 9. 2005, z níž má být zřejmé, že předmětná plná moc tohoto dne správci daně předložena nebyla. V této souvislosti žalovaný odkazuje na následná soudní rozhodnutí, v nichž se městský soud zabýval otázkou prokázání předložení dané plné moci správci daně, a to i s přihlédnutím k uvedené sestavě došlých písemností, přičemž učinil závěr, že žalobce neprokázal předložení předmětné plné moci Finančnímu úřadu v Říčanech dne 5. 9. 2005.

[14] Podle žalovaného je proto třeba odmítnout i pokus stěžovatele zpochybnit doručení žalobou v nynější věci napadených rozhodnutí (s odkazem na plnou moc pro pana L. P.), jehož cílem je dosáhnout zachování lhůty pro rozšíření žaloby o repliky ze dne 6. 4. 2012 a ze dne 9. 10. 2012.

[15] K dalším kasačním námitkám žalovaný uvedl, že bylo zcela na zvážení žalobce, zda se nechá v řízení o správní žalobě zastoupit či nikoli, stejně tak byla zcela v jeho dispozici formulace žalobních bodů. Dále žalovaný konstatoval, že ze spisového materiálu je zřejmé, že Policie ČR byla připravena vrátit stěžovateli zajištěné věci. Skutečnost, že stěžovatel této možnosti nevyužil, jde jen k jeho tíži. Nebylo tak možné akceptovat tvrzení stěžovatele, že v důsledku toho, že mu byly Policií ČR zabaveny dokumenty, nebyl schopen unést své důkazní břemeno. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek tak byly splněny.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval otázku, zda městský soud stěžovatele nezkrátil na jeho právech, jestliže se blíže nezabýval žalobními námitkami, které stěžovatel uplatnil v bodech 1 až 3 podání ze dne 9. 2. 2012 a v podání ze dne 9. 10. 2012.

[18] Městský soud se uvedenými námitkami blíže nezabýval s tím, že je stěžovatel uplatnil opožděně. Vyšel tedy z úpravy stanovené v § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle nějž žaloba podaná proti rozhodnutí správního orgánu musí kromě obecných náležitostí podání obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. přitom žalobce může rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobu pak lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou (§ 72 odst. 1 s. ř. s.).

[19] Judikatura správních soudů vykládající uvedená ustanovení rozlišuje mezi doplněním řádně uplatněných žalobních bodů, které je možné i po lhůtě pro podání žaloby, a uplatněním nových žalobních bodů. K opožděně uplatněným žalobním bodům soud nepřihlédne, ledaže by se námitky týkaly skutečností, k nimž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 – 69). K prolomení koncentrační zásady může za jistých okolností vést také v mezidobí provedená změna judikatury [srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 – 86 (Sb. NSS 1764/2009)]. Navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, popřípadě v jejím včasné rozšíření, však nelze považovat za rozšíření žaloby, a není proto omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 s. ř. s. [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, č. j. 4 Azs 176/2006 – 84 (1834/2009 Sb. NSS)].

[20] Smyslem a účelem vymezení žalobních bodů v žalobě je především nastavení referenčního rámce soudního přezkumu. Skutková tvrzení obsažená v žalobě nemohou být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, nýbrž musí představovat jasně individualizovaný, od jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelný popis. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu pro vytyčení mezí, v nichž se soud může a má v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného, aby mohl v souladu se zásadou rovnosti účastníků řízení náležitě využít možnosti procesní obrany a v řízení odpovídajícím způsobem argumentovat. Ohledně právní argumentace se žalobce nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Žalobce musí uvést, jaké aspekty dějů či okolností uvedené v rámci skutkových tvrzení považuje za základ jím tvrzené nezákonnosti [rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 (835/2006 Sb. NSS)]. Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho [rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78 (2162/2011 Sb. NSS)].

[21] V nyní posuzovaném případě podal stěžovatel ve dvouměsíční lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. (tj. dne 6. 4. 2011) žalobu, v níž namítl, že finanční ředitelství „*vycházelo při stanovení z nesprávných a zkreslených údajů, poskytnutých mu PČR, Správy Středočeského kraje, z neoprávněně zabavených písemností, počítačů a paměťových nosičů, přičemž žalobci bylo znemožněno prokázání správných údajů. Místní šetření správce daně u Policie ČR je tak zatíženo nezákonným postupem a použitím pouze některých vybraných údajů. Přitom je daňovému subjektu neprávem vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno. Odvolací orgán pak zcela nezákonně stanovil daň pouze a jedině za pomůcek, které má k dispozici pouze od Policie ČR.*“ Stěžovatel proto navrhl, aby žalobou napadená rozhodnutí soud zrušil a věci vrátil finančnímu ředitelství k dalším řízením.

[22] Následně, dne 9. 2. 2012, stěžovatel zaslal městskému soudu podání, v němž pod body 1 a 2 tvrdil, že stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období červenec až říjen 2008 za použití pomůcek je zatíženo nezákonným postupem. Finanční ředitelství mělo přihlídnout ke konkrétnímu uplatněnému nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná

plnění prokazovaná daňovým přiznáním na DPH za únor 2008, stejně jako k prokázanému vývozu zboží v dubnu 2008 (který byl potvrzen Generálním ředitelstvím cel a byl řádně zaevidován v registru, do nějž mají finanční orgány přístup). Pod bodem 3 uvedeného podání žalobce zpochybnil tvrzení původně žalovaného, že použil údaje a skutečnosti, které vyplývaly z rozhodnutí celního úřadu o propuštění zboží do celního režimu. U stěžovatele dle jeho tvrzení k žádnému celnímu dovozu za rok 2008 nedošlo, došlo pouze k vývozu zboží v měsíci únoru 2008 a v měsíci dubnu 2008. Pod bodem 4 podání stěžovatel uvedl, že dodatečné prokazování jednotlivých daňových plnění mu znemožňuje postoj Policie ČR, která se „*urputně brání*“ porřízení seznamů věcí, jež mu mají být vráceny. Existenci účetnictví v dokumentech „*nezákonně zabavených Policií ČR*“ dle něj potvrdilo i Policejní prezidium ČR, což měla dokládat jeho „*korespondence s orgány PČR*“.

[23] Dne 9. 10. 2012 zaslal stěžovatel městskému soudu „jako důkazní materiál“ kopie rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 42/2012 – 30. Uvedený rozsudek podle stěžovatele potvrzuje, že stěžovatel prokázal své zastoupení L. P. na základě plné moci ze dne 5. 9. 2005 a že „*všechny dodatečné daňové výměry na daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, penále a úroky k těmto nesprávně vyměřeným daním finančním úřadem, byly od tohoto data vyměřeny nezákonně, a tudíž neměly a ani nemají právní účinnost.*“

[24] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že městský soud nepochybil, jestliže přezkoumal napadená rozhodnutí finančního ředitelství toliko v rozsahu námitek uplatněných v žalobě ze dne 6. 4. 2011 (a v rozsahu doplnění těchto námitek obsaženém v bodě 4 podání stěžovatele ze dne 9. 2. 2012).

[25] Podstatou velmi skrovně vymezeného žalobního bodu uplatněného ve lhůtě pro podání žaloby bylo tvrzení stěžovatele, podle nějž neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení v důsledku toho, že jeho daňové doklady zadržovala Policie ČR. Dle uvedeného žalobního bodu je tedy třeba považovat stanovení daně v posuzovaných věcech za použití pomůcek za nezákonné právě z tohoto důvodu.

[26] Jestliže stěžovatel v podání ze dne 9. 2. 2012 argumentoval tím, že finanční orgány mohly při stanovení jeho daňové povinnosti za posuzovaná období přihlédnout také k nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění prokazovaná daňovým přiznáním na DPH za únor 2008 a k prokázanému vývozu zboží v dubnu 2008, jedná se zřetelně o nové žalobní body. Stejně tak nemají žádnou vazbu na původně uplatněný žalobní bod tvrzení uvedená pod bodem 3 zmiňovaného podání, kterými stěžovatel zřejmě hodlal zpochybnit pomůcky, na jejichž základě finanční orgány stanovily konkrétní výši jeho daňové povinnosti.

[27] V případě tvrzení obsažených v podání ze dne 9. 10. 2012 se rovněž jedná o nově uplatněné žalobní body. Ostatně stěžovatel ani netvrdí, že by zde uvedená tvrzení jakkoliv doplňovala v původní žalobě uplatněnou argumentaci. V žalobě nejenže nijak nepochybnil řádnost doručení žalobou napadených rozhodnutí finančního ředitelství (či jakýchkoliv dalších rozhodnutí a přípisů, které mu finanční orgány adresovaly v průběhu předmětného daňového řízení), naopak výslovně uvedl, že mu rozhodnutí původního žalovaného byla doručena dne 7. 2. 2011. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby již v žalobě namítl, že finanční orgány měly v průběhu daňového řízení doručovat panu P. (jako jeho

zmocněnci na základě plné moci, kterou údajně předložil správci daně dne 5. 9. 2005). Důkazy, kterými by takové tvrzení dokládal, by soudu mohl případně předkládat i po uplynutí lhůty k podání žaloby. Stěžovatel však takovou žalobní námitku řádně neuplatnil.

[28] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 42/2012 – 30 posuzoval v daném řízení řádně uplatněné námitky týkající se doručování stěžovateli v jiných daňových řízeních, vedených pro jiná zdaňovací období. V tomto rozsudku vyslovené závěry tak nelze automaticky vztahovat i na všechna další daňová řízení vedená v minulosti se stěžovatelem, *nota bene* pokud při soudním přezkumu rozhodnutí vzešlých z těchto řízení stěžovatel včas neuplatnil námitku nezákonného doručování.

[29] Otázku včasnosti podání žaloby (což je jedna z podmínek řízení) má soud bezpochyby povinnost zkoumat z moci úřední. Městský soud však neměl důvodu pochybovat o tom, zda lhůta pro podání žaloby (a tím i lhůta pro uplatnění žalobních bodů) v nyní posuzované věci skutečně počala běžet již dne 7. 2. 2011. Ve správních spisech předložených finančními orgány je založena toliko plná moc udělená stěžovatelem dne 22. 1. 2009 „*k přijímání korespondence od FÚ v Říčanech*“. Tato plná moc byla udělena advokátovi Mgr. Hynku Sekyrkovi. Správce daně pak veškeré své písemnosti doručoval uvedenému advokátovi, finanční ředitelství následně doručovalo přímo stěžovateli, aniž by stěžovatel proti takovému doručování cokoliv v průběhu daňového řízení namítal. Podle doručenek založených ve správním spisu byla žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství stěžovateli doručena do jeho datové schránky dne 7. 2. 2011. Stěžovatel proti nim dne 6. 4. 2011 podal žalobu, ve které řádnost jejich doručení nijak nezpochybnil. Jeho později uplatněná tvrzení o tom, že mělo být doručováno panu P., tak Nejvyšší správní soud považuje za účelová.

[30] Kasační námitky, podle nichž tvrzení uvedená stěžovatelem v bodech 1 až 3 podání ze dne 9. 2. 2012 a v podání ze dne 9. 10. 2012 nepředstavovaly opožděně uplatněné žalobní body, jsou tedy nedůvodné.

[31] Pokud jde o meritum věci, předmětem sporu je otázka, zda byly dány podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek, respektive zda bránila stěžovateli v unesení jeho důkazního břemene v daňových řízeních skutečnost, že jeho daňové a účetní doklady nezákonně zadržovala Policie ČR.

[32] Nejvyšší správní soud se ke stanovení daně za užití pomůcek již mnohokrát vyjadřoval a odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64 (633/2005 Sb. NSS), ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 – 52, či ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 – 92 (939/2006 Sb. NSS). V citovaných rozhodnutích zdůraznil, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (tj. procesního předpisu účinného v době, kdy finanční orgány rozhodovaly v nynější věci), následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto

způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 citovaného zákona). Rovněž tak obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení zmíněných podmínek pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem či spolehlivost stanovení daně pomůckami v daném případě. Subjekt tak již podstatným způsobem nemůže vlastně ovlivnit výši daně či volbu jednotlivé pomůcky.

[33] Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 zákona o správě daní a poplatků (ale obdobně také podle nyní účinného zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhnout provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

[34] V nyní posuzovaném případě správce daně nejprve vyzval stěžovatele výzvou dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání. Stěžovatel na výzvu reagoval sdělením ze dne 23. 2. 2009 tak, že se má správce daně obrátit na Policii ČR, neboť všechny účetní doklady jí stěžovatel dne 7. 11. 2008 vydal. Správce daně provedl na příslušném oddělení Policie ČR šetření, při kterém zjistil, že se u této složky policie nenachází listinné materiály, které by souvisely se zahájeným vytýkáčím řízením na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až říjen 2008. Policejní orgán také správci daně sdělil, že stěžovatele několikrát vyzýval k převzetí zajištěných věcí. S tímto zjištěním správce daně byl stěžovatel seznámen písemností ze dne 11. 5. 2009. V písemné odpovědi ze dne 27. 5. 2009 na toto sdělení stěžovatel toliko uvedl, že *„tvrzení PČR - Krajské ředitelství SKPV o tom, že zajištěné materiály v listinné podobě neobsahují žádné účetní a daňové doklady se nezakládá na pravdě a přímo odporuje protokolu PČR a jiným důkazům, o nichž bude muset rozhodnout soud.“* Žádné důkazy potvrzující uvedené tvrzení, ani důkazní prostředky prokazující údaje uvedené v daňovém přiznání, však stěžovatel v průběhu daňového řízení nepředložil.

[35] V řízení před městským soudem pak stěžovatel namítal, že dodatečné prokazování jednotlivých daňových plnění mu znemožňuje postoj Policie ČR, která se brání pořízení seznamů věcí, jež mu mají být vráceny. Existenci účetnictví v dokumentech dle něj potvrdilo i Policejní prezidium ČR.

[36] Stěžovatel tedy v řízení před městským soudem (a stejně tak v kasační stížnosti) nijak nezpochybňuje, že finančním orgánům v reakci na jejich výzvu k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání žádné doklady prokazující jeho daňová tvrzení nepředložil. Jeho argumentace spočívá v tvrzení, že veškeré jeho daňové a účetní doklady zadržuje Policie ČR. Tato tvrzení jsou však v rozporu se zjištěními, která u policejního orgánu učinil správce daně; podle soupisů věcí zadržovaných Policií ČR (založených ve správním spisu) sice policisté zabavili, kromě jiného, také určité daňové doklady stěžovatele, avšak nikoliv daňové doklady vztahující se ke zdaňovacím obdobím červenec až říjen 2008.

[37] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že je schopen prokázat, že seznam věcí pořízený Policií ČR neodpovídá tomu, co mu skutečně policisté zabavili. Pokud tomu tak je, pak Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, proč žádné takové důkazy nepředložil ani v průběhu daňového řízení, ani v průběhu řízení před městským soudem. Podle stěžovatele bylo povinností městského soudu, aby jej poučil, že má takové důkazy předložit. Poučovací povinnost soudu však v žádném případě nezahrnuje povinnost soudu sdělovat účastníkům řízení, jakými konkrétními důkazy by mohli svá tvrzení prokázat. Obzvláště ne ve správním soudnictví, které je ovládáno dispoziční zásadou a je založeno převážně na kasačním principu. Podle § 71 odst. 1 s. ř. s. je povinností žalobce ve správním soudnictví, kromě jiného, označení důkazů, které k prokázání svých tvrzení navrhuje provést. Jestliže stěžovatel v žalobě uplatnil (byť velmi strohé, ale bezpochyby projednatelné) žalobní námítky, aniž by navrhl konkrétní důkazy k prokázání svých tvrzení, nebylo povinností městského soudu k doplnění žaloby v tomto směru vyzývat.

[38] Městský soud ve věci nařídil jednání, neboť stěžovatel požadoval jeho konání, stěžovatel se však z účasti na tomto jednání omluvil (aniž by požadoval jeho odročení). Těžko tak může městskému soudu vyčítat, že mu nepoložil žádnou otázkou ohledně těchto důkazů před vydáním rozhodnutí ve věci.

[39] Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že stěžovatel nebyl v řízení před městským soudem zastoupen advokátem. Soudní řád správní nevyžaduje, aby účastníci řízení před krajskými soudy byli povinně zastoupeni advokátem. Pokud byl stěžovatel názoru, že je schopen sám hájit svá práva u soudu a nepotřebuje se nechat v řízení zastoupit, musí jít jeho procesní pasivita v řízení k jeho tíži.

[40] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s žalovaným i s městským soudem, že v posuzované věci byly dány podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek. Stěžovatel nedostál výzvě k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání a v důsledku toho nebylo možné stanovit daně za příslušná zdaňovací období na základě dokazování. Stěžovatel svá tvrzení, podle nichž mu v unesení důkazního břemene v předmětném daňovém řízení zabránila Policie ČR, nijak nedoložil.

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud tedy shledal námítky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. března 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu