



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **CRYTEX, s. r. o.**, se sídlem Vraticová 277/11, Praha 5, zast. JUDr. Michalem Steinerem, advokátem se sídlem Platněřská 88/9, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 27. 1. 2011, čj. 127/11-1200-203168, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2014, čj. 10 Af 20/2011-77,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Říčanech (dále jen „správce daně“) zahájil dne 17. 4. 2009 u žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) vytýkácí řízení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, které ukončil sdělením z 31. 8. 2009. Jím neuznal stěžovatelce výdaje na nákup služeb ve výši 545 588 Kč jako daňově účinné náklady. Platebním výměrem ze dne 26. 10. 2009 správce daně vyměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 0 Kč. K odvolání stěžovatelky změnilo Finanční ředitelství v Praze zde v záhlaví citovaným rozhodnutím platební výměr

tak, že stěžovatelce vyměřilo daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 1 971 480 Kč. Daň byla stanovena podle pomůcek. Dle Finančního ředitelství v Praze stěžovatelka neunesla důkazní břemeno; daň nebylo možno stanovit dokazováním, neboť stěžovatelka nepředložila žádné účetní knihy a doklady. Stěžovatelka sice na výzvy správce daně i Finančního ředitelství v Praze k prokázání svých tvrzení reagovala tak, že všechny účetní a daňové doklady vydala Policii ČR při domovní prohlídce dne 7. 11. 2008, avšak Finanční ředitelství v Praze poukázalo ve svém rozhodnutí na to, že správce daně provedl dne 24. 3. 2010 u Policie ČR šetření, dle kterého Policie ČR nemá v držení mezi zajištěnými dokumenty stěžovatelky účetní a daňové doklady potřebné pro projednávanou daňovou věc; připomenul též, že Policie ČR umožnila stěžovatelce vrácení zajištěných věcí a dokladů, avšak stěžovatelka této možnosti nevyužila.

[2] Následnou žalobu stěžovatelky doplňovanou podáními ze dne 31. 1. 2012 a 9. 10. 2012 zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 12. 12. 2014, čj. 10 Af 20/2011-77 (dále jen „napadený rozsudek“).

[3] Finanční ředitelství byla ke dni 31. 12. 2012 zrušena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jejich působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, a proto uvedený správní orgán vystupuje v nynějším řízení jako žalovaný.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Stěžovatelka podala kasační stížnost dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Dle stěžovatelky městský soud pochybil, pokud její tvrzení obsažená v podání ze dne 31. 1. 2012 považoval za nové žalobní body uplatněné po zákonné lhůtě a nepřihlížel k nim. Jednalo se o specifikaci včas uplatněného žalobního bodu, ve kterém stěžovatelka uvedla, že „*žalovaný při vydání napadených rozhodnutí vycházel z nesprávných a zkreslených údajů*“ a „*žalovaný prokazatelně nevzal v úvahu prokázaná přijatá daňová plnění na vstupu*“. V podání ze dne 31. 1. 2012 pak konkretizovala, proč a jakým způsobem žalovaný vycházel z nesprávných a zkreslených údajů a která přijatá daňová plnění prokázaná na vstupu nevzal v úvahu.

[6] Stěžovatelka se sice ztotožnila se závěrem městského soudu, že v jejím podání ze dne 9. 10. 2012 byl obsažen nový žalobní bod uplatněný až po zákonné lhůtě, avšak podle jejího názoru se jedná o skutečnost, jež vyšla najevo až rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 42/2012-30. Navíc nesprávné doručování stěžovatelce (namísto jejímu zmocněnci) je zásadním pochybením správních orgánů. V případě nesprávného doručování by ani neuplynula lhůta pro podání žaloby a městský soud se proto touto námitkou měl zabývat.

[7] Dle stěžovatelky závěr městského soudu, že jí Policie ČR vrátila zajištěné dokumenty, nemá oporu v dokazování, neboť ze spisu pouze vyplývá, že Policie ČR vydala usnesení o vrácení zajištěných věcí, což neprokazuje jejich skutečné vrácení stěžovatelce. Stěžovatelka v řízení poukazovala na to, že Policie ČR nepořídila řádný

pokračování

seznam zajištěných věcí a že řada z nich chybí. Stěžovatelka nebyla městským soudem poučena o povinnosti toto své tvrzení prokázat. Pokud by poučena byla, prokázala by, že *„seznam pořízený PČR naprosto (o stovek položek) neodpovídá znaleckému posudku, který si PČR nechala vypracovat v jiné věci, přičemž seznam uváděný ve znaleckém posudku zase neodpovídá fotodokumentaci, kterou si žalobce při zabavování písemností a dat pořídil“*. Stěžovatelka by v případě poskytnutí dostatečného prostoru dále též uvedla, že převzetí věcí a dokumentů odmítá, *„neboť se má jednat o neurčité množství dat a dokumentů, ve kterých mají být i dokumenty, které žalobci vůbec nenáleží“*. Dle stěžovatelky městský soud nejen nesprávně konstatoval, že stěžovatelka svá tvrzení nijak nekonkretizovala, ale také ji nevyzval a neumožnil tvrzení prokázat.

[8] Městský soud použil k tíži stěžovatelky, že byla písemně (dne 13. 12. 2009) seznámena se způsobem stanovení daně dle pomůcek, proti čemuž nic nenamítala. Tato písemnost však dle ní nebyla řádně doručena (poukázala zde znovu na svou argumentaci o zmocnění zástupce v daňovém řízení) a nelze jí tak nereagování na písemnost vytýkat.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že námitka stěžovatelky o nesprávném doručování, uplatněná v podání ze dne 9. 10. 2012, je opožděně uplatněným žalobním bodem; žaloba neobsahovala žádné tvrzení o nesprávném doručování, jež by mohlo být později prokazováno (např. právě rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 42/2012-30). Navíc žalovaný nepovažuje námitku v podání ze dne 9. 10. 2012 za dostatečně konkrétní. Žalovaný dále uvedl, že žádnou plnou moc udělenou stěžovatelkou zástupci L. P. v projednávané věci neeviduje a ani stěžovatelka v průběhu daňového řízení existenci takové plné moci nenamítala (až po několika letech namítla existenci plné moci v řízení vedeném u městského soudu ve věci sp. zn. 11 Ca 71/2011 a poté návazně u Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 42/2012). Účinné doručení písemností správními orgány stěžovatelce nelze zpochybnit poukazem na plnou moc udělenou jiné osobě ani proto, že na doručované písemnosti stěžovatelka reagovala (včetně podání procesních prostředků nápravy – odvolání, žaloby). Žalovaný považuje citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu za nepoužitelný v projednávané věci, neboť byl vydaný v jiné konkrétní věci a za jiných skutkových okolností (kromě toho navíc žalovaný polemizoval se závěry uvedenými v citovaném rozsudku).

[10] K písemnosti seznamující stěžovatelku se stanovením daně dle pomůcek žalovaný uvedl, že tato písemnost byla dle správního spisu doručena v souladu se zákonem dne 13. 12. 2010 do datové schránky stěžovatelky. Plná moc udělená L. P. nebyla správním orgánům zaslána.

[11] Stěžovatelka byla vyzvána k odstranění konkrétních pochybností o správnosti a pravdivosti údajů v daňovém přiznání, reagovala však pouze tak, že se má správce daně obrátit na Policii ČR, které dne 7. 11. 2008 vydala všechny účetní a daňové doklady. V odvolání namítala, že jí nebylo umožněno prokázat rozhodné skutečnosti u správce daně, protože jí Policie ČR nezákonně zadržovala písemnosti. Toto tvrzení se v řízení před

daňovými orgány nepotvrdilo; ve věci relevantní písemnosti nebyly Policií ČR zajištěny a navíc bylo stěžovatelce umožněno jejich převzetí (vrácení), čehož nevyužila.

[12] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout a přiznat mu s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč představující paušální náhradu za jeden úkon - vyjádření ke kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadený rozsudek či řízení jeho vydání předcházející trpěly vadami, jimiž by se musil zabývat i bez návrhu.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] K tomu úvodem konstatuje Nejvyšší správní soud, že se totožnými námitkami stěžovatelky zabýval již v rozsudku ze dne 25. 3. 2015, čj. 1 Afs 233/2014-44. V nyní posuzované věci se nehodlá od svých předchozích závěrů odchýlit, proto na citovaný rozsudek odkazuje a doplňuje následující.

IV.A Výtka nepřihlížení k námitkám v podáních ze dne 31. 1. 2012 a 9. 10. 2012

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval otázku, zda městský soud stěžovatelku nezkrátil na jejích právech, jestliže se blíže nezabýval žalobními námitkami, které uplatnila v bodech 1. až 3. podání ze dne 31. 1. 2012 (nečíslovaný odstavec navazující na bod 3. tohoto podání – srov. zde odst. [20] - městský soud vypořádal) a v podání ze dne 9. 10. 2012.

[17] Městský soud se uvedenými námitkami blíže nezabýval s odůvodněním, dle něhož je stěžovatelka uplatnila opožděně. Odkázal na § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož 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 i rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobu 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.).

[18] Judikatura správních soudů vykládající uvedená ustanovení rozlišuje mezi doplněním řádně uplatněných žalobních bodů, které je možné i po lhůtě pro podání

pokračování

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, čj. 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, čj. 8 As 47/2005-86). Navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, popřípadě v jejím včasném 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, čj. 4 Azs 176/2006-84).

[19] Smyslem a účelem vymezení žalobních bodů je především stanovení 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 určitými 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, čj. 2 Azs 92/2005-58).

[20] V nyní posuzovaném případě podala stěžovatelka ve dvouměsíční lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. (konkrétně dne 6. 4. 2011) žalobu, v níž namítla, že Finanční ředitelství v Praze *„vycházelo při stanovení daně 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. Přitom prokazatelně nevzal v úvahu prokázaná přijatá daňová plnění na vstupu.“*

[21] Následně, dne 1. 2. 2012, stěžovatelka podala k městskému soudu podání¹, v němž pod bodem 1. uvedla, že pravdivost jejího tvrzení *„ohledně nezákonně stanovené daně s tím, že žalobce (pozn. Nejvyššího správního soudu: správně „žalovaný“) nevzal v úvahu prokázaná daňová plnění na vstupu, je prokázána podaným přiznáním k dani z přidané hodnoty za měsíc únor 2008, kdy žalovaný záměrně nepřihlédl k nároku na odpočtu daně za přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku ve výši 9 961 626 Kč (řádek č. 310)“*. Pod bodem 2. a 3. stěžovatelka vypočetla, jak by se změnil výpočet daně, pokud by bylo

¹ Datované dnem 31. 1. 2012 a označené jako „VYJÁDRĚNÍ žalobce ke spisovému materiálu žalovaného, předloženého soudu pod čj. 3367/11-1500-204769 k obsahu žaloby sp. zn. 10 Af 20/2011“

zohledněno (započteno) i takto stěžovatelkou uvedené přijaté plnění. V dalším odstavci navazujícím na bod 3., avšak samostatně neočíslovaném, stěžovatelka uvedla, že přiznání k dani z příjmů za rok 2008 bylo vypracováno na základě podkladů do data konání domovní prohlídky dne 7. 11. 2008; dodatečné prokazování jednotlivých daňových plnění jí znemožňuje postoj Policie ČR, která se „*urputně brání*“ porizení seznamů věcí, jež stěžovatelce mají být vráceny. Existenci účetnictví v dokumentech „*nezákonně zabavených PČR*“ dle stěžovatelky potvrdilo i Policejní prezidium ČR.

[22] Dne 9. 10. 2012 podala stěžovatelka k městskému soudu „*jako důkazní materiál*“ kopii rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 42/2012-30. Uvedený rozsudek podle stěžovatelky potvrzuje, že prokázala své zastoupení L. P. v daňovém řízení 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.*“

[23] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že městský soud nepochybil, jestliže přezkoumal napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze toliko v rozsahu námitek uplatněných v žalobě ze dne 6. 4. 2011 (a v rozsahu doplnění těchto námitek obsaženém v nečíslovaném odstavci v podání ze dne 31. 1. 2012).

[24] Podstatou velmi skrovně vymezeného žalobního bodu uplatněného ve lhůtě pro podání žaloby bylo tvrzení stěžovatelky, podle kterého neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení v důsledku toho, že její účetní a daňové doklady zadržovala Policie ČR. Dle uvedeného žalobního bodu je tedy třeba považovat stanovení daně v posuzované věci za použití pomůcek za nezákonné právě z tohoto důvodu.

[25] Jestliže stěžovatelka v podání ze dne 31. 1. 2012 argumentovala tím, že daňové orgány mohly při stanovení její daňové povinnosti za posuzované období přihlídnout také k nároku na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku ve výši 9 961 626 Kč (řádek č. 310), která měla být prokázána jejím daňovým přiznáním k DPH za únor 2008, jedná se o nový žalobní bod. Ze žalobní věty, dle které žalovaný „*nevzal v úvahu prokázaná přijatá daňová plnění na vstupu*“, nelze ani dle zdejšího soudu dovodit formulaci konkrétního žalobního bodu (ve vztahu k projednávané věci), ze kterého by bylo možno dovodit konkrétní (další) předmět přezkumu městským soudem.

[26] V případě tvrzení obsažených v podání ze dne 9. 10. 2012 se rovněž jedná o nově uplatněné žalobní body. Ostatně stěžovatelka ani netvrdí, že by zde uvedená argumentace doplňovala v původní žalobě uplatněnou námitku. V žalobě stěžovatelka nejenže nijak nezpochybnila řádnost doručení žalobou napadeného rozhodnutí (či jakýchkoliv dalších rozhodnutí a přípisů, které jí daňové orgány adresovaly v průběhu daňového řízení), naopak výslovně uvedla, že jí rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze bylo doručeno dne 7. 2. 2011. Stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby již v žalobě namítla, že daňové orgány měly v průběhu daňového řízení doručovat panu P. (jako jejímu zmocněnci na základě plné moci, kterou údajně předložila správci daně). Důkazy, kterými by takové tvrzení dokládala, by městskému soudu mohla případně předkládat i po uplynutí lhůty k podání žaloby. Stěžovatelka však takovou žalobní námitku řádně neuplatnila.

pokračování

[27] K tomu je též vhodné připomenout, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 42/2012-30, předloženém městskému soudu stěžovatelem podáním z 9. 10. 2012, posuzoval v tehdy projednávané věci řádně uplatněné námitky týkající se doručování stěžovatelce v jiných daňových řízeních, vedených pro jiná zdaňovací období. V tomto rozsudku vyslovené závěry nelze automaticky vztahovat i na všechna další daňová řízení vedená v minulosti se stěžovatelkou, zvláště pokud při soudním přezkumu rozhodnutí vzešlých z těchto řízení stěžovatelka včas neuplatnila námitku nezákonného doručování.

[28] 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 daňovými orgány je založena pouze plná moc udělená stěžovatelkou dne 22. 1. 2009 advokátovi Mgr. Hynku Sekyrkovi „*k přijímání korespondence od FÚ v Říčanech*“. Správce daně pak veškeré své písemnosti doručoval uvedenému advokátovi. Finanční ředitelství v Praze následně doručovalo přímo stěžovatelce, aniž by stěžovatelka proti takovému doručování cokoliv v průběhu daňového řízení namítala. Podle doručanky založené ve správním spisu bylo žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze stěžovatelce doručeno do její datové schránky dne 7. 2. 2011. Stěžovatelka proti němu dne 6. 4. 2011 podala žalobu, ve které řádnost jeho doručení nijak nezpochybnila. Její později uplatněné tvrzení o tom, že mělo být doručováno panu Papouškovi, považuje Nejvyšší správní soud za účelové.

IV.B Námitka o neunesení důkazního břemene v důsledku jednání Policie ČR

[29] Stěžovatelka dále namítla, že nebyly dány podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek, respektive že neměla možnost unést důkazní břemeno, neboť její daňové a účetní doklady nezákonně zadržovala Policie ČR.

[30] 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, čj. 1 Afs 74/2004-64, ze dne 30. 11. 2005, čj. 1 Afs 79/2005-52, či ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005-92. 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 (obdobně § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, § 98 odst. 4 daňového řádu). 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. Daňový subjekt nemůže následně podstatným způsobem ovlivnit výši daně či volbu jednotlivé pomůcky.

[31] Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti byla podle § 31 zákona o správě daní a poplatků (ale obdobně také podle nyní účinného daňového řádu) založena na hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejspolehlivěji zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, v němž 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, obdobně § 98 odst. 1 daňového řádu).

[32] V nyní posuzovaném případě správce daně nejprve vyzval stěžovatelku výzvou dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání. Stěžovatelka na výzvu reagovala sdělením ze dne 4. 5. 2009 tak, že se má správce daně obrátit na Policii ČR, neboť všechny účetní doklady jí stěžovatelka dne 7. 11. 2008 vydala při domovní prohlídce. Správce daně provedl na příslušném oddělení Policie ČR šetření (16. 3. 2009), při kterém zjistil, že se u této složky policie nenachází listinné materiály, které by souvisely se zahájeným vytykáčím řízením na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 (policejní orgán také správci daně sdělil, že stěžovatelku několikrát vyzýval k převzetí zajištěných věcí, avšak ta nereagovala). S tímto zjištěním správce daně byla stěžovatelka seznámena písemností ze dne 11. 5. 2009. V písemné odpovědi ze dne 27. 5. 2009 na toto sdělení stěžovatelka pouze uvedla, 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 dále rozhodnout soud.*“ Stěžovatelce (jejímu zmocněnci) bylo následně zasláno sdělení o výsledku vytykáčím řízení ze dne 31. 8. 2009, ve kterém správce daně poukázal na to, že stěžovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky ke konkrétním tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, a na opakované výzvy Policie ČR stěžovatelce k převzetí všech zajištěných věcí. Proti následnému platebnímu výměru správce daně ze dne 26. 10. 2009 podala stěžovatelka odvolání, ve kterém uvedla, že jí „*nebylo umožněno prokázat rozhodné skutečnosti u správce daně z důvodu nezákonného zadržování účetních a daňových dokladů Policií ČR*“. Stěžovatelka byla Finančním ředitelstvím v Praze (v odvolacím řízení) seznámena sdělením ze dne 10. 5. 2010 s výsledky dalších šetření provedených u Policie ČR ve dnech 24. 3. 2010 a 26. 3. 2010 za účelem prověření obsahu věcí (dokumentů) zajištěných stěžovatelce s tím, že žádné účetní doklady relevantní pro projednávanou věc se zde nenachází a stěžovatelka má předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení v daňovém přiznání a vyjádřit se k uvedeným zjištěním daňových orgánů. Žádné důkazy potvrzující tvrzení stěžovatelky uvedené v jejím sdělení ze dne 27. 5. 2009 a v odvolání, ani důkazní prostředky prokazující údaje uvedené v daňovém přiznání, však stěžovatelka v průběhu daňového řízení nepředložila.

[33] V řízení před městským soudem stěžovatelka namítala, že dodatečné prokazování jednotlivých daňových plnění jí znemožňuje postoj Policie ČR, která se brání pořízení

pokračování

seznamů věcí, jež jí mají být vráceny; existenci účetnictví v dokumentech dle ní potvrdilo i Policejní prezidium ČR.

[34] Stěžovatelka tedy v řízení před městským soudem (a stejně tak v kasační stížnosti) nijak nezpochybňuje, že daňovým orgánům v reakci na jejich výzvy k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání žádné doklady prokazující její daňová tvrzení nepředložila. Její argumentace spočívá v tvrzení, že veškeré její daňové a účetní doklady zadržuje Policie ČR. Tato tvrzení jsou však v rozporu se zjištěními, která u policejního orgánu učinily daňové orgány. Podle soupisů věcí zadržovaných Policií ČR (založených ve správním spisu) sice policisté zabavili, kromě jiného, také určité daňové a účetní doklady stěžovatelky, avšak nikoliv daňové doklady vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2008, resp. stěžovatelka v daňovém řízení ani v řízení před správními soudy netvrdila, že by některé z těchto uvedených dokumentů prokazovaly skutečnosti rozhodné pro projednávanou věc.

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že je schopna prokázat, že seznam věcí pořízený Policií ČR neodpovídá tomu, jaké věci u ní policisté skutečně zajistili. Pokud tomu tak je, pak Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, proč žádné takové důkazy nepředložila ani v průběhu daňového řízení, ani v průběhu řízení před městským soudem. Podle stěžovatelky bylo povinností městského soudu, aby ji poučil, že má takové důkazy předložit. Poučovací povinnost soudu však v žádném případě nezahrnuje povinnost sdělovat účastníkům řízení, jakými konkrétními důkazy by mohli svá tvrzení prokázat. Obzvláště uvedené platí ve správním soudnictví ovládaném dispoziční zásadou a založeném převážně na kasačním principu. Podle § 71 odst. 1 s. ř. s. je povinností žalobce ve správním soudnictví, kromě jiného, označit důkazy, které k prokázání svých tvrzení navrhuje provést.

[36] Stěžovatelka v žalobě uplatnila (strohou, ale projednatelnou) žalobní námitku, dle níž - zkráceně řečeno - Policie ČR znemožnila unesení jejího důkazního břemene. K podpoře správnosti této námitky nabídla stěžovatelka jako důkazní prostředek písemnosti, jež předložila při ústním jednání (jejich kopie jsou založeny na čl. 73 spisu městského soudu); městský soud správně uvedl, že tyto písemnosti neprokazují skutečnosti tvrzené stěžovatelkou. S důvody svědčícími pro tento závěr vyjádřenými v napadeném rozsudku Nejvyšší správní soud souhlasí. Z napadeného rozsudku také jasně vyplývá, že městský soud konstatoval vrácení zajištěných věcí stěžovatelce v tom smyslu, že Policie ČR vydala rozhodnutí o jejich vrácení a stěžovatelka možnosti vrácení (fakticky) nevyužila a převzetí zajištěných věcí odmítla.

[37] Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že stěžovatelka nebyla v řízení před městským soudem zastoupena advokátem. Soudní řád správní nevyžaduje, aby účastníci řízení před krajskými soudy byli povinně zastoupeni. Pokud byla stěžovatelka názoru, že je schopna sama hájit svá práva u městského soudu a nepotřebuje se nechat v řízení zastoupit, jednalo se o její vlastní rozhodnutí, které však pro ni v zásadě nepřinášelo ani více ani méně práv oproti účastníkům zastoupeným právním či daňovým odborníkem.

[38] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným i s městským soudem, že v posuzované věci byly dány podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek. Stěžovatelka nevyhověla výzvě k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň za zdaňovací období roku 2008 na základě dokazování. Stěžovatelka svá tvrzení, podle nichž jí v unesení důkazního břemene v předmětném daňovém řízení zabránila Policie ČR, nedoložila.

V. Závěr a náklady řízení

[39] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[40] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[41] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[42] Uvedenou argumentaci žalovaného se Nejvyšší správní soud již zabýval (srov. např. rozsudek ze dne 29. 1. 2015, čj. 10 Afs 260/2014-54) a ani v nynějším řízení neshledal důvod se v projednávané věci od svého předchozího názoru odchýlit.

[43] K návrhu žalovaného tedy znovu konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle výroku II. nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ Z citovaného nálezů Ústavního soudu tedy *a contrario* vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, čj. 4 As 220/2014-20).

pokračování

[44] Taková situace nastala i v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“ Uvedené judikатурní závěry jsou v plném souladu i s ustálenou judikaturou Ústavního soudu (srov. např. náleze ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. I. ÚS 4229/12, a nálezy v něm citované – SbNU 69, č. 102, str. 691) a aktuálně je podporuje i žalovanému známé usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47. Pokud žalovaný v projednávané věci neměl právo na přiznání náhrady nákladů řízení spočívající v odměně advokáta, nelze mu přiznat ani paušální náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. října 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu