

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobců **a) J. H., b) O. H.,** obou zastoupených advokátem Mgr. Jaroslavem Míkovcem, advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2005, č. j. 31 Ca 2/2005 - 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobci (dále jen „stěžovatelé“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým po spojení věcí ke společnému projednání zamítl žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 11. 2004, č. j. FŘ/2606//110/2004-Va a FŘ/2607//110/2004-Va. Těmito rozhodnutími žalovaný změnil rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1994, a to tak, že výše daně doměřené J. H. Finančním úřadem v Rychnově na Kněžnou se mění z částky 525 289 Kč na částku 330 285 Kč a výše daně doměřené Finančním úřadem v Hradci Králové O. H. se mění z částky 91 664 Kč na částku 55 664 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že se věcí zabývá opakovaně, přičemž v předchozím zrušujícím rozsudku uložil žalovanému zvážit dopad existence platebního výměru na daňovou ztrátu za rok 1993 pro vyměření daně za rok 1994, neboť s touto otázkou se žalovaný nevypořádal. Tento nedostatek žalovaný v novém odvolacím řízení odstranil a uzavřel, že ztráta byla řádně vyměřena a uplatněna a do základu

daně ve zdaňovacím období r. 1994 se promítla. V tom byl závazný právní názor krajského soudu žalovaným respektován. Pokud jde o otázku opakované daňové kontroly, považoval krajský soud již v minulém rozsudku hodnocení žalovaného za správné, nové rozhodnutí do toho nevneslo nic nového a chyby technického rázu na kontrolní závěry neměly žádný vliv. Z navrhovaných důkazů (skladové karty, převodky zboží, doklady o výběru zboží, faktury) soud vážil pouze ty, které byly předloženy správci daně a byly obsahem spisu, a naopak nebral v úvahu ty, které byly vyhotoveny až po kontrole. Z těchto podkladů vyplynulo, že žalobci pro evidenci zboží daného do komise vedli samostatnou skladovou evidenci (sklad I) a dodavatel podle jejich tvrzení vystavoval na zboží faktury až po jejich skutečném prodeji. V den vystavení faktury odepsali žalobci zboží ze skladu I a zapsali ho jako přijaté ve vlastním skladu. Předložené podklady (skladové karty skladu I a skladu 01) tomu nasvědčují, nicméně soud přisvědčil žalovanému, že tato evidence nezobrazovala pohyb zboží, když k datu 31. 12. 1994 nebylo zboží ze skladu žalobce odepsáno, ačkoliv tomu tak být mělo. Na základě těchto důkazů pak soud uložil žalovanému zvážit důvody pro stanovení daně na základě pomůcek - i s touto otázkou se žalovaný v novém rozhodnutí řádně vypořádal. Již v předchozích řízeních soud dospěl k závěru o důvodnosti postupu podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a tento názor byl akceptován v kasačním řízení i Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 11. 3. 2004, č. j. 2 Afs 10/2003 - 101). Nové hodnocení žalovaného zahrnující i nové důkazy vycházelo ze skutečnosti, že nedostatky ve vedení skladové evidence bránily ověření přiznaného základu daně. Z tohoto hlediska krajský soud označil návrh na provedení dalších důkazů za bezpředmětný.

Stěžovatelé v kasační stížnosti uplatňují důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítají následující vady správního řízení:

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spatřují především v přehlédnutí řady procesních vad provázejících daňové řízení. V průběhu neobvykle dlouhé kontroly (2 roky) podali stěžovatelé řadu vysvětlení a správce daně provedl řadu výslechů za přítomnosti jejich daňové poradkyně a účetní, z nichž jasně vyplynulo vysvětlení tvrzených nesrovnalostí ve vedení skladové evidence. Žalovaný se s nimi ovšem vůbec nevypořádal a z tohoto hlediska je třeba jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelná. Stěžovatelé své příjmy a rozhodné výdaje uvedli ve správné výši a vytýkané nejasnosti ve vedení skladové evidence na výši daně nemohly mít žádný vliv. To také jasně plyne ze znaleckého posudku č. 52/09/05 ze dne 8. 9. 2005 vypracovaného znalcem z daňově znalecké kanceláře. Soud znalecký posudek nezmínil vůbec a není tak seznatelné, zda jej při hodnocení bral v úvahu. Stěžovatelé jsou proto názoru, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Soud neprojevil zájem ani o čestná prohlášení zaměstnanců, ani nevyhověl návrhu na jejich výslech, přestože tak mohlo být prokázáno jednostranné, nestandardní a diskriminační vedení daňové kontroly. Při provádění důkazů správní orgán nerespektoval procesní práva stěžovatelů, např. sv. K. byl slyšen bez jejich přítomnosti a závěry jeho výslechu se v rozhodnutích nevyskytují. Žalovaný tak porušil ust. § 2 odst. 3 daňového řádu zejména svévolným ignorováním důkazů stěžovatelům příznivých.

Soud pak názorem o nemožnosti akceptovat doklady neopatřené razítkem správce daně porušil povinnosti vyplývající z ust. § 52 odst. 1 a § 77 odst. 2 s. ř. s., z nichž nelze dovodit omezení pozornosti soudu na důkazy, které jsou obsahem správního spisu, naopak mu zakládají možnost doplnění důkazů. Navíc všechny doklady byly správci daně plně

k dispozici a není vinou stěžovatelů, že s nimi odmítl pracovat. Dále stěžovatelé odkazují na své vyjádření ke kontrole, obsah podaných odvolání i žalob.

Rozhodnutí žalovaného proto stěžovatelé považují za nepřezkoumatelná pro opomenutí vysvětlení a důkazů předkládaných daňovými subjekty i některých důkazů opatřených správcem daně. Z tohoto hlediska stěžovatelé považují za nepřezkoumatelný i rozsudek krajského soudu zabývající se jen důkazy obsaženými v rozhodnutí žalovaného. Z hlediska přezkoumatelnosti tak nebyl naplněn závazný závěr krajského soudu vyslovený v původním zrušovacím rozsudku ze dne 14. 11. 2001, sp. zn. 31 Ca 109-118/2001.

Užité pomůcky byly nevhodné a vedly ke stanovení daně v nereálné výši. Znalec v posudku konstatoval ničím neodůvodněné užití pomůcek a navíc jejich nevhodnost. Pomůcky tak nemohly poskytnout spolehlivé zjištění daňových příjmů p. H., resp. p. H., jako spolupracující manželky; zejména byla použita zcela nerealistická marže. Stěžovatelé dále namítají, že v daném případě neměl správce daně postupovat podle pomůcek, jejichž použití vedlo k nerealistické výši doměřené daně.

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelé spatřují v nepřihlédnutí k vysvětlení a nabízeným důkazům, zejména ve vztahu k odcizení zboží a některých dokladů z provozovny v r. 1997. Při svévolném výběru důkazů měl být soudem slyšen zejména svědek K. k vypovídací hodnotě skladové evidence. Odvržení požadavku na doplnění dokazování soudem s odkazem na správnost skutkového a právního hodnocení provedeného žalovaným je porušením procesních práv stěžovatelů.

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatelé vztahují k porušení zásady *res iudicata.* Daňová kontrola zahrnující i kontrolu daně z příjmů za r. 1994 byla provedena u 1. stěžovatele již dříve, a to v r. 1995. Proto mělo být řízení o opakované kontrole zastaveno. Argumentace soudu o nesprávném údaji ve zprávě o kontrole a v dalších dokladech je popřením skutečnosti, že „nesprávný údaj“ se opakoval, tudíž nemohlo jít o ojedinělou a nedůležitou chybu v psaní, ale o doložení opakovanosti kontroly.

Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. spatřují stěžovatelé ve zmatečnosti vyplývající z rozhodování podjaté soudkyně Mgr. M. K., která v devadesátých letech pracovala u Finančního ředitelství v Hradci Králové, tedy u orgánu rozhodujícího v odvolacím řízení. Za této situace lze jistě pochybovat o její nepodjatosti (§ 14 o. s. ř.) pro její vztah k žalovanému.

Žalovaný ve svém vyjádření toliko odkazuje na odůvodnění odvolacích rozhodnutí a zejména na skutečnost, že se jednalo o řízení podle § 50 odst. 5 daňového řádu, v němž je vyloučeno opětovné předkládání důkazů. Správnost výše přiznaných příjmů a uplatňovaných výdajů musí být dokladována v celém průběhu podnikatelské činnosti, a to včetně stavu a pohybu skladovaných zásob včetně ceny. Poukazuje na předchozí soudní rozhodnutí v této věci a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Dodatečným podáním ze dne 16. 11. 2006 stěžovatelé rozšířili důvody kasační stížnosti o námitku plynoucí z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž krajský soud měl z moci úřední přihlédnout k daňové prekluzi. Daňová kontrola byla totiž zahájena dne 20. 7. 1998 a konečné rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelům doručeno dne 9. 11. 2004 a nabylo tak právní moci až po uplynutí zákonné lhůty k vyměření daně. K tomu poukazují zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006,

č. j. 5 Afs 42/2004 - 58. Stěžovatelé proto navrhují, aby k těmto skutečnostem bylo rovněž přihlédnuto a z tohoto důvodu rozhodnutí krajského soudu zrušeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s).

K tomu je třeba především uvést, že předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu je zákonnost postupu a rozhodnutí krajského soudu, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti němu, a tedy proti tomuto rozsudku musí směřovat důvody kasační stížnosti (§ 102, 103 s. ř. s.). Nelze ji tedy zdůvodnit toliko poukazem na vyjádření ke kontrole, na obsah odvolání či žaloby, neboť ty směřují proti úkonům správního orgánu. Podobnými odkazy se lze zabývat pouze z hlediska povinnosti krajského soudu se s takovými žalobními námitkami vypořádat.

Za rozhodnou kasační námitku je třeba považovat označení napadeného rozsudku krajského soudu za zmatečný pro rozhodování mj. i soudkyní pracující v polovině devadesátých let minulého století u Finančního ředitelství v Hradci Králové. Rozhodování vyloučenou soudkyní by jistě bylo důvodem pro zrušení rozsudku, aniž by bylo třeba věcně zkoumat důvodnost dalších kasačních námitek. Podjatým soudcem je třeba rozumět soudce, který rozhodoval o věci, ačkoliv u něho byly naplněny podmínky pro jeho vyloučení podle § 8 odst. 1 s. ř. s. (s ohledem na vlastní úpravu zde neplatí namítané ust. § 14 o. s. ř.). Podle tohoto ustanovení jsou soudci vyloučeni z projednávání a rozhodnutí věci, jestliže se zřetelem na jejich poměr k věci, k účastníkům nebo k jejich zástupcům je dán důvod pochybovat o jejich nepodjatosti. Vyloučeni jsou též soudci, kteří se podíleli na projednávání nebo rozhodování věci u správního orgánu nebo v předchozím soudním řízení. Důvodem k vyloučení soudce nejsou okolnosti, které spočívají v postupu soudce v řízení o projednávané věci nebo v jeho rozhodování v jiných věcech. Námitka podjatosti podle odst. 5 téhož ustanovení musí být účastníkem vznesena do jednoho týdne ode dne, kdy se o podjatosti dozvěděl; k později uplatněným námitkám se nepřihlíží. Námitka musí být zdůvodněna a musí být uvedeny konkrétní skutečnosti, z nichž je dovozována.

V daném případě takovou námitku v průběhu řízení stěžovatelé nevznesli, a to přesto, že o rozhodování jím označenou soudkyní měli z úkonů soudu vědomost, byli o ní poučeni a rozhodovala i v jejich předchozích soudních sporech. Námitku podjatosti lze vznést jen do doby ukončení řízení, v daném případě řízení před krajským soudem bylo pravomocně skončeno. Stěžovatelé také svou námitku neformulují jako námitku podjatosti, ale skutečnosti podjatosti nasvědčující považují za důvod zmatečnosti rozhodnutí krajského soudu. Vzhledem k tomu, že je objektivně neověřitelné, kdy stěžovatelé důvody tvrzené podjatosti soudkyně zjistili, nelze kasační námitku odmítnout s tím, že měla být v řízení před krajským soudem vznesena námitka podjatosti. Z hlediska kasační námitky je rozhodné, zda by důvody pro vyloučení této soudkyně byly naplněny. Není třeba provádět stěžovateli navržený výslech ředitele Finančního úřadu v Hradci Králové k tomu, aby bylo ověřeno předchozí pracovní působení této soudkyně, neboť to je i Nejvyššímu správnímu soudu známo. Samotné předchozí pracovní působení této soudkyně u žalovaného však ještě její podíl na rozhodování nezpochybňuje. Zákon totiž jako důvod pro vyloučení soudce spatřuje pouze v podílu na projednávání a rozhodování věci u správního orgánu, tedy věci, která byla předmětem žaloby. To však stěžovatelé netvrdí, nekonkretizují a ze spisového materiálu není nic takového zřejmé. Nelze očekávat, že by navržený svědek mohl konkrétní působení v této věci s ohledem na značný časový postup vymezit jinak, než na základě správního spisu. Vzhledem k tomu, že zákon rozlišuje různé důvody podjatosti a specifikuje jako důvod pro vyloučení

soudce jeho podíl na rozhodování u správního orgánu, nelze minulé pracovní působení u žalovaného hodnotit současně i jako jiný důvod, a to jako nepřípustný vztah k žalovanému. Poměr k žalovanému jako k účastníku řízení by proto bylo nutno specifikovat jinak, a to poukazem na bližší vazby k pracovníkům žalovaného v míře zpochybňující nestrannost rozhodování. Nic takového ovšem stěžovatelé netvrdí. Proto jim nelze přisvědčit v námitce zmatečnosti rozsudku pro rozhodování soudkyní, u níž byly dány důvody k jejímu vyloučení. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm c) s. ř. s. tak nebyla shledána důvodnou.

Stejně tak nelze stěžovatelům přisvědčit v posouzení napadeného rozsudku jako nepřezkoumatelného ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsudek netrpí vnitřní rozporností, jeho výrok má dostatečnou oporu v odůvodnění a důvody se vypořádaly s žalobními námitkami dokonce nad rámec nezbytného přezkumu. Jestliže totiž krajský soud rozhodoval ve věci opakovaně, pak jeho úkolem bylo posuzovat nové rozhodnutí žalovaného jen z hlediska dodržení závazného právního názoru jím vysloveného v předchozím zrušujícím rozhodnutím a námitky, které již byly jednou označeny za nedůvodné, měl věcně zkoumat jen za předpokladu, že pro jejich posouzení byly důvody spočívající např. v nových zjištěních při doplnění řízení. Důvody nepřezkoumatelnosti ovšem stěžovatelé směřují právě do oblasti námitek opakovaně soudem shodně posouzených bez přítomnosti důvodů pro změnu pro toto posouzení. Poslední rozhodnutí žalovaného o daňové povinnosti stěžovatelů za r. 1994 však pouze zohlednilo daňovou ztrátu roku 1993, aniž k tomu bylo zapotřebí doplnění řízení dotýkající se jiných žalobních námitek.

Další z rozhodných námitek je dodatečná kasační námitka poukazující na pochybení soudu, který z moci úřední nepřihlížel k prekluzi možnosti vyměření daně. Tuto námitku by bylo možno podřadit ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jí musel zabývat bez ohledu na dobu jejího uplatnění s ohledem na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06 (ve spojení s opravným usnesením ze dne 30. 8. 2006), v němž Ústavní soud možnost doplňování kasační stížnosti po lhůtě k jejímu podání připustil.

Tato námitka je však nepřípustná z jiného důvodu. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná mj. v případě, že v ní jsou uplatněny důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, ač tak učinit mohl. K tomu lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49 (zveřejněn pod č. 419/2004 Sb. NSS).

Ze žaloby stěžovatelů jednoznačně plyne, že námitka prekluze v ní vznesena nebyla. Jistě pak není důvodem znemožňujícím napadnout běh lhůty v žalobě skutečnost, že k této lhůtě byl v současné době zveřejněn judikát Nejvyššího správního soudu, který neznamenal zásadní zvrat v dosavadním právním posouzení, ale pouze vykládal zákonné ustanovení o běhu lhůt.

Jedná se tedy o kasační námitku nepřípustnou.

Nejvyšší správní soud však vážil, zda s ohledem na ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. není třeba zkoumat, zda krajský soud nepochybil, když se lhůtou k vyměření daně nezabýval z moci úřední. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud žalobu zkoumá v mezích žalobních bodů, jimiž podle § 76 odst. 1, 2 s. ř. s. není vázán, jen jedná-li se o rozhodnutí nepřezkoumatelné či nicotné. Případné překročení lhůty pro vyměření daně je nezákonností, která musí být namítána, nečiní rozhodnutí ani nepřezkoumatelným ani nicotným. Z navrhovatelem označeného rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2006 - 61 (zveřejněn pod č. 954/2006 Sb. NSS) rovněž nic takového neplyne.

Nejvyšší správní soud proto nebádal, zda byla dodržena lhůta stanovená v § 47 odst. 1 daňového řádu, zda a jaké úkony byly prováděny v období mezi daňovou kontrolou a konečným vyměřením daně (ve vztahu k úkonům přerušujícím běh lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu) a ani jaký vliv na běh této lhůty mělo čtvero soudních řízení (ve vztahu k ust. § 41 s. ř. s.).

Další otázkou, kterou je třeba řešit před rozborem ostatních věcných kasačních námitek je, zda skutečně všechny z nich je Nejvyšší správní soud povinen v rámci této kasační stížnosti zkoumat. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že krajský soud ve věci rozhodoval opakovaně, a tedy, že vždy pro další řízení žalovaného zavázal určitým právním názorem. Tato vázanost vychází z ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. a znamená, že při dalším soudním přezkumu lze v téže otázce namítat pouze to, že žalovaný závazný právní názor nerespektoval, a jen za změny skutkového či právního stavu věci v průběhu doplňování řízení lze vznášet námitky z těchto nových skutečností vyplývající. I toto nerespektování právního názoru lze v další žalobě namítat jen ve vztahu k bezprostředně předcházejícímu rozsudku (za situace, kdy bylo zrušujících rozsudků vydáno několik). Platí tak, že nelze opakovaně vznášet shodné žalobní námitky, s nimiž se soud již v předchozím rozsudku vypořádal, a že představa revokace předchozího právního posouzení soudem za nezměněného skutkového a právního stavu v dalším soudním řízení je iluzorní. Tato zásada je správní judikaturou zastávána již od dob předcházejících soudnímu řádu správnímu. Vyslovil tak Vrchní soud v Praze např. v rozsudku ze dne 24. 11. 2000, č. j. 7 A 57/99 - 36 (zveřejněno in Soudní judikatura ve věcech správních - 5/01 pod č. 861). Za současné právní úpravy to znamená, že nesouhlas s právním posouzením žalobních námitek musí žalobce vždy vyjádřit cestou kasační stížnosti proti tomu kterému soudnímu rozhodnutí. Stěžovatelé ostatně nerespektování právního názoru soudu žalovaným v kasační stížnosti namítají.

Je tedy třeba vycházet z toho, že předmětnou daňovou povinností stěžovatelů se krajský soud zabýval k žalobám proti rozhodnutím žalovaného v této věci v těchto rozsudcích:

V prvé řadě je třeba připomenout, že Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou dne 18. 9. 2000 pod č. j. 37749/00/253/971/2880 byla prvému stěžovateli doměřena na dani z příjmů za rok 1994 částka 525 289 Kč (odvolání bylo zamítnuto žalovaným dne 16. 3. 2001) a Finančním úřadem v Hradci Králové dne 8. 9. 2000 pod č. j. 153698/00/2289/11/2858 druhé stěžovatelce doměřena na dani z příjmů za rok 1994 částka 91 664 Kč (odvolání bylo zamítnuto žalovaným dne 19. 3. 2001). Obě tato rozhodnutí žalovaného byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 11. 2001, sp. zn. 31 Ca 109-118/2001 (předmětem zdaňovací období za r. 1993-1997) a věci byly žalovanému vráceny k dalšímu řízení. V tomto rozsudku se krajský soud zejména vypořádával s námitkami, že skladová evidence, a tedy ani její chyby, neměla vliv na stanovení daňové povinnosti, s námitkou nedostatků v dokazování a nesoučinnosti s daňovým subjektem, nezohlednění krádeží ve skladu a s námitkami proti postupu správce daně. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nepřesvědčivé konstatování nesplnění důkazních povinností, nezdůvodnění neprovedení navržených důkazů a neprokázání naplnění důvodů pro postup podle pomůcek. Za nedůvodnou označil soud pouze námitku podjatosti správce daně a pochybení v jeho postupu vůči žalobcům.

Žalovaný po doplnění řízení rozhodnutími ze dne 26. 4. 2002 (1. stěžovatel) a ze dne 30. 4. 2002 (druhá stěžovatelka) opět odvolání zamítl. K dalším žalobám krajský soud rozsudkem ze dne 30. 4. 2003 sp. zn. 31 Ca 82-91/2002 (předmětem zdaňovací období za r. 1993-1997) nová odvolací rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu opět vrátil k dalšímu řízení, ovšem pouze ve vztahu k rozhodnutím týkajícím se zdaňovacího období r. 1993 a r. 1994, ve zbytku žaloby zamítl. V tomto rozsudku se soud vypořádával zejména s námitkami proti odmítnutí navržených výslechů svědků, provedením výslechu svědka Kučery bez součinnosti s žalobci, s otázkou provádění opakované daňové kontroly za r. 1993 (měla být provedena již v r. 1995), nedbáním procesních práv a nemožností seznámit se s pomůckami. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného tentokrát bylo zjištění, že v případě zdaňovacího období r. 1993 správce daně skutečně kontrolu opakoval a nezbylo než zrušit i rozhodnutí týkající se zdaňovacího období r. 1994, do kterého se promítala existence platebního výměru za rok 1993 (vyměření ztráty). Soud ovšem akceptoval naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek vyplývající z nedostatků skladové evidence, nedostatků dokladů o fyzické inventuře zásob, a rovněž výslovně vyjádřil, že nedostatek těchto listinných důkazů nelze překlenout navrženými čestnými prohlášeními ani svědeckými výpověďmi. Vyjádřil se i k nedostatku vlivu odcizení některých dokladů a k námitkám proti nestandardnímu způsobu provedení kontroly.

Žalovaný následně vydal další zamítavá rozhodnutí o odvolání dne 12. 9. 2003 (týkala se jen zdaňovacího období r. 1994). Rozsudkem krajského soudu ze dne 9. 4. 2004 byla zrušena a věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Žaloby zejména stály na tom, že nebyla zohledněna ztráta za rok 1993, že vady evidence zásob neměly vliv na stanovení daně a že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nezdůvodnění, proč žalovaný nepromítl do daňové povinnosti za rok 1994 daňovou ztrátu za rok 1993. Naopak krajský soud v rozsudku výslovně uvedl, že daňová kontrola za rok 1994 nebyla kontrolou opakovanou, neboť chybnosti údaje ve zprávě o daňové kontrole nasvědčuje i skutečnost, že rok 1994 není uveden v zahájení kontroly a zpráva se ho nijak nedotýká. Dále soud odmítl nabízené důkazy, které nebyly předloženy správci daně a opětovně zhodnotil vady skladové evidence jako dostatečný podklad pro stanovení daně podle pomůcek.

Naposledy žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání dne 8. 11. 2004, č. j. FŘ/2606//110/2004-Va a FŘ/2607//110/2004-Va. Těmito rozhodnutími změnil rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1994, a to tak, že výše daně doměřené J. H. Finančním úřadem v Rychnově na Kněžnou se mění z částky 525 289 Kč na částku 330 285 Kč a výše daně doměřené Finančním úřadem v Hradci Králové O. H. se mění z částky 91 664 Kč na částku 55 664 Kč. Tato rozhodnutí se rovněž týkala pouze daně z příjmů za zdaňovací období r. 1994 a důvodem změny bylo zohlednění platebního výměru stanovujícího ztrátu za rok 1993. K námitce opakovanosti daňové kontroly za rok 1994 poukázal na zprávu o kontrole z r. 1995, kde sice byl rok 1994 omylem konstatován ve výčtu kontrolovaných období, ale ve zprávě o něm nic uvedeno není.

V žalobách proti těmto rozhodnutím žalovaného stěžovatelé namítli šikanózní vedení daňové kontroly, nedostatek vlivu vad skladové evidence na stanovení daňové povinnosti pomůckami, neprovedení navržených důkazů, nevyužití svědectví sv. Kučery k účetnímu systému, nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a nakonec nepřípustné opakovaní daňové kontroly za zdaňovací období r. 1994, které bylo předmětem kontroly

již v r. 1995. Krajský soud žaloby zamítl rozsudkem napadeným touto kasační stížností (sp. zn. 31 Ca 2/2005 ze dne 29. 9. 2005) z důvodů uvedených výše.

Respektování právního názoru žalovaným v dalším řízení po zrušení předchozího rozhodnutí, lze tedy vážit jen ve vztahu k závaznému právnímu názoru vyslovenému v předchozím zrušujícím rozsudku, tj. v rozsudku sp. zn. 31 Ca 150-151/2003, nikoliv ve vztahu k rozsudku sp. zn. 31 Ca 109-118/2001, jak rovněž stěžovatelé požadují. To by bylo možné jen za situace, kdy by se nerespektování právního názoru opakovalo a soud by pro nerespektování konkrétního právního názoru další rozhodnutí žalovaného rušil. V daném případě tomu tak bylo jen ve vztahu k nezohlednění ztráty za rok 1993. Závazný právní názor, který byl k této otázce opakovaně vysloven v rozsudku sp. zn. 31 Ca 150-151/200, byl žalovaným v posledním rozhodnutí plně respektován, žalovaný zohlednil ztrátu r. 1993 při stanovení daně za zdaňovací období r. 1994 - proti tomu také stěžovatelé nebrojí.

K námitkám týkajícím se způsobu provedení daňové kontroly, její tvrzené opakovanosti, nedostatků důkazního stavu, podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a nemožností seznámit se s pomůckami se krajský soud vyslovil již v předchozích rozhodnutích, stejně tak jako již dříve zaujal stěžovateli kritizovaný postoj k důkazním návrhům v soudním řízení. Krajský soud tak mohl v napadeném rozsudku tyto žalobní námitky odmítnout již jen z toho důvodu, že se k nim závazně vyslovil v předchozích rozhodnutích, k některým z nich dokonce opakovaně. V tomto posledním soudním řízení měl z tohoto hlediska jen vážit, zda nedošlo ke změně skutkového nebo právního stavu. Ze spisu je zřejmé, že nedošlo. Nemohl tak krajský soud naplnit kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s.

Kasační námitce nevhodnosti užitých pomůcek pak nekoresponduje žalobní námitka; taková kasační námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Vyslovili-li stěžovatelé v žalobách pochybnost o spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek, zabýval se takovou žalobní námitkou krajský soud rovněž v jednom z předchozích rozsudků (sp. zn. 31 Ca 82-91/2002) srovnáním pozice při stanovení daně dokazováním a podle pomůcek. Lze dodat, že stanovení dně podle pomůcek jako náhradní způsob stanovení daně nikdy nemůže mít míru přesnosti a spolehlivosti obdobné míře přesnosti a spolehlivosti při stanovení daně na základě důkazů. Náhradní způsob stanovení daně vždy vychází z určité míry pravděpodobnosti.

Nad rámec uvedeného lze ještě doplnit, že ani věcný rozbor některých námitek by nemohl být pro stěžovatele příznivější. Namítá-li ve vztahu k § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesprávné posouzení opakovanosti daňové kontroly, je třeba poukázat na skutečnost, že za nezákonně opakovanou daňovou kontrolu lze považovat jen kontrolu týkající se shodného zdaňovacího období a současně se shodným předmětem kontroly. Bylo-li by možno na opakovanost soudit z uvedení roku 1994 ve zprávě o kontrole z r. 1995 (č. j. FÚ/III/1/106/95/kl), není z ničeho možno soudit na shodný předmět kontroly prostě proto, že zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů ke zdaňovacímu období r. 1994 neobsahuje žádná zjištění a z ničeho jiného shoda předmětu kontroly zřejmá není. Je běžnou náležitostí zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 daňového řádu) uvedení jejího průběhu a výsledku, a to formou výčtu kontrolovaných dokladů a zjištěných nedostatků, případně konstatování, že nedostatky zjištěny nebyly. Tak jsou ostatně v této zprávě popsány výsledky kontroly daně z příjmů za období r. 1991, r. 1992 a r.1993.

Stěžovatelům by bylo možno přisvědčit v tom, že soud nemůže s ohledem na ust. § 52 odst. 1 a § 77 odst. 2 s. ř. s. odmítnout provedení důkazů jen z toho důvodu, že nebyly předloženy ve správním řízení. Soud ovšem není povinen provést důkaz jen proto, že byl účastníkem navržen, ale musí z tohoto důkazu být zjevné, že může mít vliv na rozhodnutí, což ovšem např. u důkazů, které měly osvědčit způsob kontroly, lze očekávat stěží. K věcnému posouzení této kasační námitky však ve vztahu ke konkrétním návrhům nelze zde přistoupit, neboť tento postoj k navrženým důkazům krajský soud zaujal již v předchozím rozsudku, nikoli až v rozsudku nyní přezkoumávaném.

Otázka pomůcek byla rovněž krajským soudem hodnocena v předchozích rozhodnutích a pouze v prvém z nich zaujal názor, že podmínky nejsou zdůvodněny. V dalších rozhodnutích však již setrval na názoru o naplnění podmínek pro takový postup a důvodnost stanovení daně podle pomůcek. Ostatně ve vztahu k rozsudku sp. zn. 31 Ca 110-118/2001 již proběhlo i kasační řízení a Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2003 - 101 se s názorem na tuto otázku s krajským soudem ztotožnil. Lze jen zopakovat, že podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno, nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň pomocí pomůcek, které má sám k dispozici, nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, stanoví daň tedy náhradním způsobem podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Tento způsob je průlomem do základní zásady daňového řízení, která je vyjádřena v § 2 odst. 9 zákona, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše. Z toho plyne i nedostatek vlivu daňového subjektu na určení pomůcek a na možnost ovlivnění jejich výběru. Nejvyšší správní soud zde posuzoval skutečnosti vyplývající ze spisového materiálu, z něhož shledal, že stěžovateli předložený důkazní prostředek v daňovém řízení, kterým mj. prokazoval jejich daňovou povinnost za uvedená zdaňovací období, tedy účetnictví, vykazoval vážné vady (zpráva Finančního úřadu v Hradci Králové č. j. 119321/00/228931/7575 o výsledku daňové kontroly), které byly podrobně popsány v rozhodnutích žalovaného. Jednalo se zejména o neprokázání inventarizace zásob, nevyúčtování inventarizačních rozdílů do příslušného účetního období, nezaznamenání veškerého zakoupeného zboží přijatého na sklad a neúplné vedení účetnictví. Za těchto okolností správce daně postupoval zákonným způsobem, když stanovil daňovou povinnost podle pomůcek ve smyslu citovaných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. Nejvyšší správní soud se v tomto směru neztotožnil s tvrzením stěžovatelů, že daňové řízení bylo vedeno jednostranně a že veškeré nejasnosti ohledně skladové evidence byly dostatečně vysvětleny, neboť po podrobném seznámení se s obsahem správního spisu shledal, že stěžovatelé ve skutečnosti brojí proti výsledku správního a soudního řízení, nikoliv proti vadám správního řízení, neboť skutková podstata, z níž finanční orgány vycházely, má oporu ve spisech. Přitom Nejvyšší správní soud respektoval i skutečnost, že podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jak k tomu již dříve judikoval Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 28. 8. 2003, sp. zn. 2 Afs 2/2003), rovněž tak soud při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného, které je opřeno o § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., přezkoumává, zda žalovaný dostál své povinnosti přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Jestliže

je žalovaný v odvolacím řízení ustanovením § 50 odst. 5 daň. řádu vázán, soud může k žalobě toliko přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při svém rozhodování z rámce zákonem mu vymezeného a zda o odvolání rozhodl způsobem stanoveným zákonem. V tomto směru však Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 10/2003 neshledal v napadeném rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové jakékoliv pochybení. Stejně tak Ústavní soud, který odmítl ústavní stížnost proti tomuto rozsudku podanou, dne 4. 5. 2005 pod sp. zn. III. ÚS 355/04 uvedl, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny.

Pokud by Nejvyšší správní soud nyní posuzoval znovu otázku naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nerespektoval by nejen skutečnost, že krajský soud tímto názorem zavázal žalovaného již dřívějším rozsudkem, než tím bezprostředně předcházejícím vydání posledního rozhodnutí žalovaného, ale současně by nepřípustně přehodnocoval i názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v rozsudku, z něhož zde citoval a který se týkal shodného problému stěžovatelů, stejně tak jako názor vyjádřený k otázce podmínek pro stanovení daně podle pomůcek v tomto případě vyslovený Ústavním soudem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci žádného z kasační stížností namítaných důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c), d) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelé, kteří neměli v tomto soudním řízení úspěch, nemají právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. listopadu 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu