

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **M. F.,** zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2010, č. j. 2163/10-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 4. 2011, č. j. 10 Af 54/2010 - 137,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Včasnou kasační stížností žalobkyně (dále také jen „stěžovatelka“) brojí proti výše uvedenému rozsudku, jímž Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky, jakožto právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu Ing. V. F., proti třem rozhodnutím Finančního úřadu v Blatné ze dne 1. 10. 2009 o dodatečném vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2004 – 2006 v celkové výši 4 237 217 Kč společně s penále ve výši ve výši 388 940 Kč.

[2] Pro věc je nyní podstatné, že o žalobě proti uvedeným rozhodnutím rozhodoval krajský soud opakovaně a to poté, co již dříve Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 1. března 2011, čj. 1 Afs 6/2011 - 114 rozsudek krajského soudu ze dne 2. 10. 2010, čj. 10 Af 54/2010 - 68 zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Vytkl krajskému soudu, že se nevypořádal s kvalitou a obsahem podání doručeného krajskému soudu dne 29. 7. 2010, které žalobkyně označila jako rozšíření argumentace k žalobě a v němž namítala, že nad argumenty, které v žalobě uvedla, je nutné dát důraz na to, že její daňová povinnost měla být stanovena nikoliv dokazováním, ale odlišným způsobem – použitím pomůcek. Kasační soud uložil proto krajskému soudu, aby v dalším řízení zdůvodnil, zda označené podání považuje za rozšíření argumentů ke včas uplatněným žalobním bodům a nebo za zcela nový (v kontextu časové posloupnosti) opožděný žalobní bod. Protože posuzování podmínek pro užití pomůcek při stanovení daně je neoddělitelné od problematiky vlastního dokazování výše daně, ponechal kasační soud tuto námitku na posouzení krajskému soudu v nově naznačeném kontextu.

[3] V dalším obsahu rozsudku Nejvyšší správní soud vypořádal kasační námitku vztahující se k žalobkyní tvrzené nemožnosti přenášet daňovou povinnost zemřelého daňového subjektu na jeho právní nástupce a tím ztížit jeho důkazní postavení. Tuto námitku považoval kasační soud za nedůvodnou a objasnil, o která ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jakož i judikaturu soudu tento závěr opírá. Již na tomto místě proto kasační soud zdůrazňuje, že otázku právního nástupnictví má za otázku rozhodnutou a přesto, že ji opakovaně krajský soud vypořádal (zopakoval text rozsudku Nejvyššího správního soudu), považuje ji Nejvyšší správní soud za vyřešenou (věc již jednou soudem rozhodnutou); přesto, že ji stěžovatelka i nyní opakovaně uvádí v nové kasační stížnosti, nebude se proto touto námitkou již Nejvyšší správní soud zabývat [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[4] Krajský soud se v odůvodnění v záhlaví uvedeného rozsudku v prvé řadě zabýval (jak uvedeno v b. 3.) namítaným porušením práva na spravedlivý proces. Toho se měl správce daně dopustit tím, že pokračoval v zahájené daňové kontrole i poté, kdy daňový subjekt zemřel, a vyžadoval po právních nástupkyních plnění povinností zemřelého daňového subjektu za situace, kdy právní nástupkyně neměly o jeho podnikání žádné poznatky a vědomosti a nemohly tak ani účinně konzumovat práva daňového subjektu uvedená v § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, čímž se dostaly do nerovného, předem diskvalifikujícího a diskriminačního postavení. K této námitce krajský soud zejména odkázal na závěry, které uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 1. 2009, č. j. 2 Aps 5/2008 - 80, ve věci žalobkyní namítaného nezákonného zásahu do jejích práv právě v souvislosti s pokračováním předmětné daňové kontroly.

[5] Soud uvedl, že žalobkyně byla v daňovém řízení zastupována daňovým poradcem, který byl i daňovým poradcem Ing. F. U všech úkonů prováděných správcem daně v rámci daňové kontroly měla žalobkyně možnost svých práv zaručených v daňovém řádu využívat, což také činila (lze uvést přítomnost daňového poradce při svědeckých výpovědích V. M. a Jitky Maříkové). Žalobkyně též byla seznamována se závěry vyplynuvšími z daňové kontroly a měla možnost se k nim vyjádřit. Daňové orgány zcela

v souladu s platnou právní úpravou pokračovaly v daňové kontrole se žalobkyní jako s právní nástupkyní zemřelého daňového subjektu.

[6] Dále se krajský soud zabýval námitkou neúplného dokazování, podle níž správce daně nevyhověl požadavku žalobkyně na provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o. (nyní eNářadí s. r. o.), za účelem potvrzení nebo vyvrácení tvrzení svědka V. M. Z žalobou napadeného rozhodnutí soud zjistil, že správce daně dožádal místně příslušný finanční úřad společnosti eNářadí s. r. o. o prověření dokladů vystavených pro Ing. F. Ten zjistil, že doklady se liší v předmětu plnění. V účetnictví jmenované společnosti byly zaúčtovány doklady s předmětem plnění „prodej zboží“, zatímco tyto doklady zaevidované u Ing. F. měly uvedeny předmět plnění „montáž hadicových armatur“. Na všech dokladech byl podpis Ing. F., z čehož správce daně usoudil, že Ing. F. faktury viděl a byl s jejich rozdílným textem obeznámen. Tyto skutečnosti korespondovaly s tvrzením svědka V. M., který též uvedl, že zboží nebylo nikdy Ing. F. dodáno, stejně tak mu společnost neposkytovala žádné služby. Platby v hotovosti probíhaly tak, že vždy byla uhrazena jen daň z přidané hodnoty uvedená na dokladu. Svědek rovněž uvedl, že vystavováním fiktivních dokladů docházelo k umořování dluhu z půjčky, kterou mu Ing. F. poskytl. Na základě toho správce daně správně uzavřel, že zjištění učiněná u společnosti eNářadí s. r. o. odpovídají informacím, které vyplynuly z výpovědi svědka M., pročež je požadavek na provedení místního šetření u jmenované společnosti nadbytečný a tento důkazní prostředek proto nebyl proveden. Provedenými důkazy byl dostatečně zjištěn stav věci a nebylo tak třeba provádět další dokazování. Pochybnosti o předmětných dokladech již správce daně neměl a tvrzení svědka M. tak nebylo nutné dále ověřovat. Pokud tedy byl na kontrolovaných dokladech stejné číselné řady podepsaných Ing. F. rozdílný text, nelze vyslovit jiný závěr, než že se jednalo o fiktivní nákupní faktury. V napadených rozhodnutích i ve zprávě o daňové kontrole správní orgány svůj postup též náležitě odůvodnily.

[7] Závěrem krajský soud odmítl návrh stěžovatelky na provedení důkazu v podobě zprávy o daňové kontrole u daňového subjektu J. S. na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 – 2006, neboť se jedná o daňovou kontrolu provedenou u jiného daňového subjektu, jejíž výsledek je zcela nerozhodný pro předmětné řízení.

[8] K opomenutému návrhu žalobkyně uvedl, že se jedná o žalobní námitku opožděnou, byla totiž vznesena až hluboce po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby; napadené rozhodnutí bylo totiž žalobkyni doručeno 22. 4. 2010 a žaloba obohacena o další žalobní bod byla až 29. 7. 2010. V tomto kontextu soud zdůraznil, že užití pomůcek při stanovení daně je náhradním způsobem, nelze-li stanovit daň dokazováním. Žalobkyně konzistentně tvrdí, že daň měla být dokazována (a to za většího přičinění správce daně), námitku nelze považovat v tomto kontextu za relevantní a včasnou.

II.

[9] Žalobkyně podala kasační stížnost pro důvody obsažené v § 103 odst. 1) písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti v prvé řadě namítla, obdobně jako v žalobě, porušení svých základních práv coby právní nástupkyně zemřelého daňového subjektu. Zopakovala dřívější žalobní i kasační výtky, že správce daně zahájil daňovou kontrolu s Ing. V. F., tuto

však neukončil, přestože daňový subjekt v jejím průběhu zemřel. V kontrole tedy pokračoval, přičemž žalobkyni a dceru zemřelého vyzval, aby předložily účetní dokumenty daňového subjektu a dále též k prokázání skutečností specifikovaných ve výzvách ze dne 21. 4. a 3. 6. 2008. Námitku nepřípustnosti pokračování v daňové kontrole správce daně zamítl. Právní nástupkyně považovaly postup správce daně za nezákonný zásah a obrátily se na soud. Argumentovaly zejména tím, že nemohly plnit povinnosti zemřelého daňového subjektu, neboť o jeho podnikání neměly žádné poznatky a vědomosti, a nemohly tak ani účinně konzumovat práva daňového subjektu zakotvená v § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, například předkládat reálné důkazní prostředky, klást svědkům věcné otázky či vyjadřovat se věcně, seriózně a odpovědně k výsledku daňové kontroly. Právní nástupkyně nemohly účinně plnit ani povinnosti daňového subjektu dle § 31 odst. 9 tohoto zákona. Dostaly se tak do nerovného, předem diskvalifikujícího a diskriminačního postavení, čímž bylo porušeno jejich právo na spravedlivý proces.

[10] Námitkou objektivní nemožnosti konzumace práv daňového subjektu se soudy rozhodující o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (Krajský soud v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 156/2008) či o následné kasační stížnosti (Nejvyšší správní soud pod sp. zn. 2 Aps 5/2008) nezabývaly a svá rozhodnutí postavily striktně na gramatickém výkladu zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho § 6 a § 16. Přitom však nevzaly v úvahu jiné způsoby interpretace právních norem. Po rozhodnutí soudů správce daně pokračoval v daňové kontrole, kterou posléze ukončil s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť nepředložila žádný důkaz, který by zpochybnil výpověď svědka M., a nebyly tak vyvráceny pochybnosti o uskutečnění služeb.

[11] Shodnou námitku porušení práv nástupkyně zemřelého daňového subjektu uplatněnou v žalobě proti konečným rozhodnutím žalovaného krajský soud posoudil nadto nesprávně. Odkazoval sice na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 5/2008, z tohoto rozsudku však vybral jen pasáže, které podporovaly jeho závěry. Nevzal též v úvahu postup správce daně poté, co bylo pokračováno v daňové kontrole po vydání rozhodnutí kasačního soudu. Z daného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu plyne, že správce daně měl několik možností, jak v daňové kontrole dále pokračovat. On však zvolil cestu, při níž po nástupkyních požadoval, aby za zemřelého plně převzaly rozsah všech povinností, a to včetně podání vyjádření a předkládání důkazů ke skutečnostem, jichž nebyly účastny a které se ani nedostaly do jejich dispoziční sféry.

[12] V další části kasační stížnosti pak žalobkyně namítla, že napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána na základě neúplného dokazování. Poukázala na svou odpověď ze dne 15. 10. 2008 na výzvu správce daně ze dne 1. 8. 2008, v níž navrhla provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a to za účelem potvrzení či vyvrácení konkrétně určených tvrzení svědka V. M. Na tento požadavek reagoval správce daně tak, že prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v Písku zajistil v rámci místního šetření u jmenované společnosti pouze fotokopie faktur, vydaných touto společností na jméno Ing. V. F., jiné požadavky Finanční úřad v Blatné proti dožádanému úřadu nevznesl. Opakovaně vznesenému návrhu žalobkyně na provedení místního šetření u jmenované společnosti v požadovaném rozsahu správce daně nevyhověl. Přitom existuje i jiná verze běhu událostí, než jakou podal během svého výslechu V. M., totiž že se nejednalo o fiktivní

dodání zboží Ing. F. Právě proto bylo nutno tvrzení svědka M. prověřit a nade vší pochybnost je potvrdit či vyvrátit. Jediným způsobem, jak bylo možné toto prověření provést, bylo porovnání údajně fiktivních nákupních faktur zajištěných u společnosti eNářadí s. r. o. (POLA PROTIVÍN, s. r. o.) s údaji v účetnictví firem uvedených v těchto fiktivních fakturách jako dodavatelé zboží.

[13] Správce daně v rozporu s § 31 odst. 2 cit. zákona neučinil všechny kroky k tomu, aby rozhodné skutečnosti byly prokázány (zjištěny) co nejúplněji. Krajský soud pak v odůvodnění svého rozhodnutí jen převzal tvrzení žalovaného a nevysvětlil, proč správce daně bezdůvodně odmítl všechny důkazy, které měly být získány při místním šetření.

[14] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že krajský soud špatně posoudil charakter doplnění žaloby. Jednalo se pouze o jinou argumentaci k již dříve a včas tvrzené námitce, že dokazování nebylo úplné. Nemohla-li stěžovatelka v pozici právní nástupkyně, splnit důkazní břemeno, měla jí tedy být stanovena daňová povinnost náhradním způsobem. To vše proto, že jí byly výdaje vyloučeny v podstatné výši – za rok 2004 ve výši 74,28%, za rok 2005 ve výši 78,69 % a za rok 2006 ve výši 66,71% vyloučených výdajů. Je to takový poměr, který měl znemožnit užití dokazování, jako základního způsobu při stanovení daně. Stěžovatelka nesouhlasí ani s názorem uvedeným krajským soudem v tomto ohledu nad rámec, že podmínky pro stanovení daně pomůckami splněny nebyly.

[15] Závěrem zdůraznila, že poté, co se z úřední desky Nejvyššího správního soudu dozvěděla o zrušení předchozího rozsudku krajského soudu, doplnila žalobní návrh o důkazní materiál; jsou jimi rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se týkaly údajného odběratele ing. F. – pana J. S. Toto doplnění žaloby však krajský soud opět nijak nekomentuje, ponechává je stranou; tím opět porušil krajský soud její právo na spravedlivý proces.

[16] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že stěžovatelka předkládá námitky uplatněné již v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům, v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu i v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Dodal, že doplnění žaloby bylo žalobkyní provedeno po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty, přičemž se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že se jednalo o pouhé doplnění argumentace žalobního bodu již uplatněného, jelikož v žalobě bylo namítáno pouze neprovedení dalšího důkazního prostředku správcem daně, nikoli způsob vyměření daňové povinnosti; ten ostatně nezpochybnila ani v průběhu daňového řízení. K námitce samotné pak konstatoval, že v dané věci nenastal důvod, který by správce daně opravňoval stanovit daň na základě pomůcek. Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemůže být chápáno jako nemožnost stanovit daňovou povinnost na základě dokazování. Právo předkládat důkazní prostředky bylo žalobkyni přiznáno, všechny jí předložené důkazní prostředky byly zhodnoceny a je o nich detailně pojednáno ve zprávě o daňové kontrole i v rozhodnutích o odvolání. Účetnictví zemřelého daňového subjektu nebylo

shledáno jako účetnictví s nulovou vypovídající schopností, jednalo se o fiktivní faktury a na základě dokazování tak bylo možno daňovou povinnost doměřit.

III.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud již na tomto místě považuje za nutné zdůraznit podstatný princip správního soudnictví. To je založeno na poskytování ochrany veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob způsobem a za podmínek, které zákon stanoví. Podstatné je, že způsobem ochrany těchto práv je kontrola různých institutů činnosti veřejné správy založená na kasačním principu. Znamená to, že soudy přezkoumají (případě žalob proti správním rozhodnutím) rozhodnutí ke stavu skutkovému i právnímu, který tu byl v době, kdy takové rozhodnutí bylo příslušným správním orgánem vydáno a takto zjišťují, zda správní orgán rozhodl vadně, či nikoliv. Soudy provádí tuto kontrolu pak vždy pouze v rozsahu, který je určen tvrzením žalobce v žalobě; podstatnou podmínkou je rovněž vyčerpání opravných prostředků, které skýtá příslušný procesní předpis. Kardinální z tohoto pohledu je rovněž žalobcova aktivita, kterou vykazoval ve správním (zde daňovém) řízení a tím aktivoval rozsah přezkumné činnosti odvolacího správního orgánu. Protože zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků přikazuje odvolacímu orgánu (§ 50 odst. 3) přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, soudy k žalobní námitce přezkoumají, zda skutečně příslušný správní orgán tomuto zákonnému požadavku vyhověl. Ten má totiž vždy povinnost se vypořádat s námitkami vnesenými odvolatelem do odvolacího řízení. K této otázce se rovněž již vyjádřil Nejvyšší správní soud, uvedl, že *Při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).*-viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91). Soud tedy z tohoto pohledu sám neprovádí nalézací řízení v pravém slova smyslu, ale k námitkám žalobce pouze zkoumá, zda správní orgány vyhověly požadavkům, které na ně příslušné právní předpisy kladou.

[20] Řízení o kasační stížnosti, které je svým charakterem mimořádným opravným prostředkem (míří do pravomocného soudního rozhodnutí), je pak založeno na možnosti kontroly soudního rozhodnutí za existence zákonných podmínek (§ 103 s. ř. s.); kasační stížnost lze tedy podat pouze z důvodů, které zde vymezuje zákon a za podmínky, že zákon její podání připouští (§ 104 s.ř.s.). K důvodům uplatněným v další kasační stížnosti téhož stěžovatele a jejich přípustnosti se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165.

[21] Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle § 110 odst. 3 s. ř. s. svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Závazným právním názorem se podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.

[22] Možnost účastníka řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[23] Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, zajišťuje toto ustanovení, aby se Nejvyšší správní soud nemusel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by postrádalo smysl, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by kasační soud setrval na svém původním názoru, takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele žádný význam, nebo by vyslovil právní názor jiný, takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí.

[24] Podle těchto zásad postupoval rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.“*

[25] Lze tedy shrnout, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným; stěžovatel tedy není oprávněn v opakované kasační stížnosti uplatňovat důvody, které mohl uplatnit v první kasační stížnosti a o nichž mohl (byl oprávněn i povinen) rozhodnout kasační soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. již v prvním kasačním řízení. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit v první kasační stížnosti a o kterých námitkách mohl rozhodnout kasační soud již v prvním řízení, bude záviset na konkrétních okolnostech případu.

[26] V nyní posuzované věci je situace taková, že soud zrušil rozsudek krajského soudu za stavu, kdy za nepřezkoumatelnou považoval část odůvodnění rozsudku, která se vztahovala k posouzení dodatečně uplatněného žalobního bodu a k vyslovení závěru o jeho včasnosti či opožděnosti. Dospěl-li by krajský soud k závěru o včasnosti jeho podání, pak bylo jeho povinností posoudit jej v kontextu námitek, vztahujících se k dokazování

příslušné výše daňové povinnosti. Ona „sporně“ uplatněná námitka se týkala nesprávně užité metody pro stanovení daně. Stěžovatelka se domáhala toho, že již správní orgány měly přistoupit ke stanovení daně za užití pomůcek a nikoliv dokazováním. V závazném pokynu obsaženém v rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že se krajský soud bude v dalším řízení řádně zabývat opomenutým žalobním bodem. Protože za oddělitelnou považoval Nejvyšší správní soud právní otázku právního nástupnictví stěžovatelky a její pozici v daňovém řízení, závazně se k této otázce vyslovil a námitku posoudil jako nedůvodnou. Ostatní části odůvodnění rozhodnutí nepřezkoumával, neboť námitka stěžovatelky směřovala pouze k pochybením správních orgánů při dokazování výše daňové povinnosti. Pokyn k tomu, aby se soud zabýval opomenutým žalobním bodem vztahujícím se k včasnosti uplatněného žalobního bodu je závazný jak pro krajský soud, tak i pro Nejvyšší správní soud. Za situace, kdy v tomto individuálním případě krajský soud rozhodoval za nezměněného skutkového a právního stavu a nedošlo ani k podstatné změně judikatury, mohl stěžovatel v opakované kasační stížnosti účinně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným pokynem vysloveným ve zrušujícím rozsudku, a jeho rozhodnutí je tedy nadále nepřezkoumatelné, nebo se mohl dovolávat nesprávnosti právních závěrů vyslovených krajským soudem ve vztahu k posouzení včasnosti jeho uplatnění. Jiné právní závěry účinně napadnout nemohl, neboť žádné z nich nebyly předmětem předchozího posuzování Nejvyššího správního soudu, třebaže součástí námitek první kasační stížnosti být mohly.

[27] Stěžovatelka v opakované kasační stížnosti vnesla námitky, týkající se odlišného posuzování dokazování její daňové situace u daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob. Tato námitka je tedy rovněž nepřípustná, neboť ji stěžovatelka nevznesla již v první kasační stížnosti, ač tak učinit mohla.

[28] Opačný přístup, tj. rozhodování o opakované kasační stížnosti, která míří mimo rozsah a důvody kasační stížnosti předchozí, a tím i mimo meze dřívějšího soudního přezkumu, by znamenal nerespektování zákonného zákazu vymezeného § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[29] Uplatnila-li stěžovatelka nyní v kasační stížnosti opakovaně výtku nesprávného posouzení právního nástupnictví za zemřelého ing. F. a s tím související její oslabenou důkazní pozici, pak tato otázka byla již Nejvyšším správním soudem zodpovězena a námitka posouzena jako nedůvodná (rozsudkem čj. 1 Afs 6/2011 - 114); nyní tuto námitku proto Nejvyšší správní soud odmítá rovněž jako nepřípustnou (§ 104 odst. 3 s. ř. s.).

[30] Z důvodu výše uvedených zbývá tak nyní posoudit Nejvyššímu správnímu soudu tři otázky. Jednak správnost právního názoru krajského soudu na označení sporné žalobní námitky za opožděnou *(III. A)*, *(III. B)* – námitku tvrdící, že krajský soud nezohlednil stěžovatelkou jemu dodané další důkazy (rozsudky soudů) podporující její tvrzení nesprávného dokazování a konečně posouzení postupů při dokazování stěžovatelčiny daňové povinnosti *(III.C)*.

III.A- správnost právního názoru krajského soudu na označení sporné žalobní námitky za opožděnou

[31] Stěžovatelka tvrdí, že její podání ze dne 29. 7. 2010, je pouze rozšířením argumentace ke včas uplatněnému žalobnímu bodu, spočívajícímu ve výtkách k postupu správce daně při dokazování její daňové povinnosti. Krajský soud podle stěžovatelky posoudil proto její podání nesprávně, jestliže jej označil jako opožděný žalobní bod.

[32] Stěžovatelka ve včasné žalobě uplatnila námitku tohoto znění: *Při dodatečném vyměření daně nebylo ze strany žalovaného ani prvostupňového správce daně dbáno na zachování práv a právem chráněných zájmů žalobkyně jako daňového subjektu. V důsledku toho bylo vůči žalobkyni postupováno v rozporu se zákonem, což žalobkyně chápe jako porušení práva, zaručeného v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tedy práva na vázanost správních orgánů zákonem, dále práva na pokojné vlastnictví majetku dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a rovněž opakovaně práva na spravedlivý proces, garantovaného v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.* V podání ze dne 29. 7. 2010 uvedla, že si dovoluje doplnit tento žalobní bod s tím, že daň neměla být stanovena dokazováním, nýbrž za použití pomůcek.

[33] Posoudil-li krajský soud takové podání za opožděné, Nejvyšší správní soud s tímto posouzením souhlasí. Ani kasační soud nevnímá později uplatněné tvrzení jako pouhou argumentaci rozvíjející dřívější včasný žalobní bod, avšak rovněž je vnímá jako velmi obecné tvrzení o nutnosti zachovávat stěžovatelčina práva.

[34] Nově vznesená námitka týkající se způsobu stanovení daně, je kvalitativně zcela odlišnou od námitky původní a nemůže být proto pouhým rozvinutím argumentace k námitce již dříve uplatněné. Stanovit daň tímto náhradním způsobem by bylo možné pouze za situace, vyhodnotil-li by správce daně (popř. odvolací orgán k námitkám odvolatele) původně užitý způsob stanovení daně jako nezákonný. Pomůckami lze totiž stanovit daň pouze v případě, které stanoví § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Tento způsob však správními orgány užit nebyl, v průběhu daňového řízení nebyl zvažován ani navrhován stěžovatelkou popř. jejím právním zástupcem. Rovněž při jeho použití jsou nastolena odlišná kriteria pro přezkoumávání rozhodnutí o takto stanovené dani; přezkoumáván je pouze způsob jejího stanovení a výše daně je pak zkoumána pouze ve vztahu k její dostatečné spolehlivosti (§ 31 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.). Jedná se tedy o námitku svojí kvalitou a tedy obsahem zcela odlišnou, než-li je žalobní námitka mířící do nesprávných postupů při dokazování a nevyhovění provedení stěžovatelkou navržených důkazů ze strany správních orgánů. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem uzavírá, že uplynula-li lhůta pro podání žaloby dne 22. 6. 2010 a stěžovatelčino podání obsahující uvedený žalobní bod bylo podáno soudu dne 29. 7. 2010, jedná se o opožděně uplatněný žalobní bod (§ 71 s. ř. s.); soud se proto správně námitkou pro její opožděnost nezabýval. Námitku posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

III.B-námitka tvrdící, že krajský soud nezohlednil stěžovatelkou navržené další důkazy (rozsudky soudů)

[35] Tato námitka je rovněž nedůvodná. Je skutečností, že stěžovatelka uvedla v přípisu krajskému soudu ze dne 14. 3. 2011, označenému jako doplnění žaloby II., rozsudky Nejvyššího správního soudu a z nich citované pasáže, v nichž se soud vyjadřoval k uskutečnění zdanitelných plnění ve vztahu k daňové povinnosti obchodního partnera

Ing. F. – pana J. S. Pokud žalovaný neuznal uskutečnění zdanitelných plnění u p. S., mělo to mít, dle mínění stěžovatelky, i vliv na její daňovou povinnost. Krajský soud na str. 14. dole a str. 15. napadeného rozsudku uvedl, že důkaz (navržený v původní žalobě) v podobě zprávy o daňové kontrole za roky 2004, 2005 a 2006 provedené u p. S. neprovede, neboť se jedná o daňovou kontrolu jiného subjektu a pro nyní přezkoumávané daňové řízení je tento výsledek nerozhodný (s tímto závěrem se ztotožňuje rovněž Nejvyšší správní soud), nezmínil se však již o stěžovatelčině návrhu na provedení důkazu rozsudky soudu.

[36] V tomto ohledu kasační soud zdůrazňuje, že mezi žalobkyní a žalovaným ostatně není sporu o tom, že některá plnění uskutečněná p. S. nebyla uznána (nebyla jím totiž dostatečně prokázána). Otázku neuznání finančních plnění, jež měl tento daňový subjekt zahrnutu v účetnictví (zde konkrétně pro neprokázání pohybu zboží ve skladové evidenci a rozpory v knihách jízd jednomu z obchodních partnerů) nebylo třeba prokazovat a tedy návrh, na provedení „důkazu“ rozsudky soudu je nutno vnímat jako zcela iracionální a nerelevantní. Ostatně ve zmíněných rozsudcích soud dospěl k závěru, že i v těchto případech postupovaly správní orgány v souladu se zákonem. Není ani zřejmé, co by bylo prostřednictvím nich možno nyní před krajským soudem prokázat. Je skutečností, že tuto „zmínku“ (proč je návrh zcela nerelevantní) mohl krajský soud v odůvodnění uvést, avšak neučinil-li tak, nemůže takové dílčí pochybení mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. To vše především s ohledem na bohatě odůvodněný závěr (viz b. III. C), že a z jakých důvodů byla daňová povinnost stěžovatelky dostatečně prokázána.

III. C. - posouzení postupů při dokazování stěžovatelčiny daňové povinnosti

[37] Poslední kasační výtka míří do nesprávného posouzení stěžovatelčiny důkazní situace; správní orgány nepřihlédly k jejím důkazním návrhům na provedení místního šetření.

[38] Jak bylo uvedeno již v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 1. 3. 2011, čj. 1 Afs 6/2011 - 114), na žalobkyni (jako právní nástupkyni daňového subjektu) se tak ve své úplnosti vztahoval jak § 16 zákona o správě daní a poplatků, v němž zakotvená práva ostatně žalobkyně v průběhu daňového řízení využívala (účast při výsleších svědků, podávání námitek proti postupu správce daně), tak kupř. § 31 zákona, z jehož odstavce 9 pro žalobkyni plyne důkazní břemeno, stejně jako z jeho odstavce 8 plynou důkazní povinnosti správce daně.

[39] Pokud jde tedy o námitku vydání napadených rozhodnutí správních orgánu na základě neúplného dokazování, ani tuto neshledal kasační soud důvodnou.

[40] Jak vyplynulo ze správního spisu, správce daně při prověřování daňovým subjektem předložených dokumentů zjistil, že do daňových výdajů byly původním daňovým subjektem (Ing. F.) zahrnuty výdaje na montáž hadicových armatur na základě dokladů vystavených společností POLA PROTIVÍN, s. r. o. Předmětem plnění v těchto případech měly být ve většině případů služby – montáž hadicových armatur, na některých dokladech pak byl předmět plnění označen jako zboží. Rovněž tok plateb za tyto služby byl nejasný. K ověření uskutečnění těchto dodávek správce daně dne 30. 7. 2008 vyslechl svědky – Jitku Maříkovou, jednatelku společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a V. M.,

jejího manžela a zaměstnance této společnosti, pověřeného vedením účetnictví a vystavováním dokladů. Posledně jmenovaný svědek vypověděl, že vystavoval doklady na prodej zboží pro Ing. F., toto zboží však Ing. F. nebylo nikdy dodáno. Svědek dále uvedl, že společnost pro Ing. F. nevykonávala ani žádné služby. Platby v hotovosti probíhaly tak, že Ing. F. vždy uhradil jen daň z přidané hodnoty uvedenou na tom kterém dokladu. Jako důvod vystavování těchto fiktivních dokladů svědek sdělil, že si od Ing. F. půjčoval peníze na soukromou potřebu a tímto způsobem se snažil své dluhy umořit. Současně vytvořil též fiktivní doklady na nákup zboží pro společnost POLA PROTIVÍN, s. r. o., proto na dokladech vystavených pro Ing. F. a založených v účetnictví společnosti je jako předmět plnění uveden prodej zboží.

[41] Správce daně následně výzvou ze dne 1. 8. 2008 žalobkyni vyzval k prokázání oprávněnosti jednotlivých podrobně specifikovaných výdajů uplatněných v kontrolovaných obdobích. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 15. 10. 2008, v níž navrhla provedení místního šetření u společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., a to za účelem potvrzení či vyvrácení konkrétně určených tvrzení svědka V. M. o fiktivnosti předložených dokladů. Ač považoval nesplnění důkazního břemene žalobkyní za zásadní (neodpověděla na žádnou z kladených otázek ve výzvě specifikovanou), v reakci na tento důkazní návrh správce daně dne 30. 10. 2008 dožádal místně příslušný Finanční úřad v Písku, aby v rámci místního šetření u společnosti eNářadí s. r. o. (dříve POLA PROTIVÍN, s. r. o.) zajistil označené faktury, vystavené společností v letech 2004 až 2006 pro Ing. F. Po prověření zajištěných dokladů správce daně shledal jejich odlišnost, kdy doklady zaúčtované v účetnictví společnosti jsou vystaveny na předmět plnění „prodej zboží“, zatímco doklady zaevidované u Ing. F. mají předmět plnění označen jako „montáž hadicových armatur“. Současně správce daně zjistil, že na všech dokladech je uveden podpis Ing. F.

[42] Za této důkazní situace, kdy se faktická zjištění týkající se účetnictví společnosti nářadí s. r. o. (dříve POLA PROTIVÍN, s. r. o.) ukázala být v souladu s výpovědí svědka M., se i Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem správce daně o tom, že nebude již dále pokračovat ve shromažďování důkazních prostředků formou provádění místního šetření u společnosti eNářadí s. r. o. v intencích návrhu žalobkyně ze dne 15. 10. 2008. Porovnáním jednotlivých faktur správce daně zjistil, že Ing. F. o vystavování faktur s odlišným předmětem plnění, tedy faktur fiktivních, věděl. Z tohoto důvodu se lze též ztotožnit se závěrem o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve vztahu k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

[43] Podle § 31 odst. 9 daňového řádu, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu. Pouze správce daně ale rozhoduje, zda důkaz provede či nikoli, hodnotí také jeho věrohodnost. V daném případě žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 daňového řádu, navrhla provedení konkrétních důkazů. Správce daně tomuto návrhu částečně vyhověl a dospěl k závěru o dostatečném zjištění skutkového stavu. Důvody, pro něž žalobkyní navržené důkazy neprovedl v plném rozsahu, přitom správce daně žalobkyni relevantním způsobem sdělil a stejně tak učinil i žalovaný. S jejich hodnocením, jakož i hodnocením a závěrem soudu v tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[44] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 20. července 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu