

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Fi.Bi.Li. s. r. o.**, se sídlem Zámecká 85, Kolín, zast. Mgr. Gabrielou Beckertovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Na Kozačce 9, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 14. 10. 2009, č. j. 59 Ca 37/2006 – 106,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2006, č. j. 892/06 - 1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Liberci ze dne 16. 5. 2005, č. j. 112643/05/192913/1460, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 248 000 Kč.

Zmíněné rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, žalobou, ve které navrhoval, aby soud jako nezákonné zrušil nejen napadené rozhodnutí žalovaného, ale zároveň i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jež mu předcházelo. Krajský soud však rozsudkem ze dne 23. 4. 2008, č. j. 59 Ca 37/2006 - 37, žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud posléze rozsudkem ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, posledně zmíněný rozsudek krajského soudu ke kasační stížnosti žalobce zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že daň byla žalobci doměřena na základě zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Doměřený rozdíl na základu daně tvoří mj. částka 797 269,81 Kč, která má představovat hodnotu hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002 vyčíslenou daňovým subjektem v dokumentu nazvaném „Inventura hotových výrobků na skladě k 31. 12. 2002“ ve výši 839 231,38 Kč (bez DPH) a sníženou o 5% marži. Správce daně tuto

částku doměřil jako inventarizační přebytek, jelikož při daňové kontrole zjistil, že nebylo účtováno o inventuře hotových výrobků na skladě. Vycházel přitom z výše uvedeného dokumentu a z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 4. 2005, č. j. 94533/05/192932/5366, dle kterého jednatelka žalobce uvedla, že výše specifikovaný dokument obsahuje seznam hotových výrobků připravených k vyskladnění a že ceny v předložené inventuře jsou prodejní včetně 5% marže. Dne 29. 4. 2005 pak jednatelka žalobce předala správci daně písemné sdělení, podle něhož marže obsažená ve finální ceně výrobků je 19% a nikoli 5%, jak bylo uvedeno dříve. Při jednání dne 6. 5. 2005 však jednatelka žalobce uvedla, že žalobce není schopen marži 19% doložit. Byla tedy následně seznámena s tím, že do základu daně bude zahrnuta výše provedené inventury hotových výrobků v ceně předložené žalobcem, snížené o 5% marži. Závěrem tohoto jednání jednatelka žalobce uvedla, že nemůže předložit žádné důkazní prostředky, které by měly vliv na výsledek kontroly daně z příjmů právnických osob.

Ze správního spisu dále vyplynulo, že proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Žalovaný však odvolání zamítl, přičemž v odůvodnění svého rozhodnutí ohledně výše marže uvedl, že jednatelka žalobce sice předložila dne 29. 4. 2005 písemné sdělení, že marže, která je obsažena ve finální ceně výrobků je 19%, nikoli 5%, do protokolu však následně potvrdila, že opravenou marži nejsou schopni prokázat, protože podklady s výpočty jednotlivých cen nebyly nalezeny a zpětně nelze určit ani materiál, ani potřebný pracovní čas. Správce daně proto při doměření daně vycházel z prvotního údaje 5%, který považoval za „poměrně věrohodný“. Obecně lze tuto výši marže v oblasti kovovýroby považovat za přiměřenou, na rozdíl od neprokázané marže 19%. Žalovaný pak v tomto postupu správce daně neshledal žádné pochybení.

Právě ke způsobu, jakým se žalovaný vypořádal se dvěma odlišnými tvrzeními o výši marže, směřovala úspěšná stížní námitka. Žalobce v kasační stížnosti ze dne 16. 5. 2008 namítal, že žalovaný vzal bez dalšího za prokázané tvrzení o 5% marži, protože se mu tato výše „zdála poměrně věrohodná“ a tvrzení o 19% marži nebylo prokázáno. Závěr o věrohodnosti 5% marže je však třeba podle žalobce posoudit jako spekulativní, přičemž ani jeden z údajů nebyl podložen žádným důkazním prostředkem. Žalobce v kasační stížnosti zdůraznil, že uplatněným postupem mu byla v podstatě stanovena daňová povinnost dle uvážení správce daně, potažmo dle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), aniž by pro takový postup byly naplněny podmínky.

Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že žalobce své tvrzení, že v prodejních cenách dotyčných výrobků byla zahrnuta marže ve výši 19%, neprokázal, ač k tomu byl správcem daně vyzván, čímž nedostál svým zákonným povinností vyplývajícím z § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu. Naopak jednatelka žalobce během ústního jednání konaného den 6. 5. 2005 výslovně uvedla, že společnost není schopna uvedenou výši marže doložit. Nadto z vyjádření žalobce vyplývalo, že důkazy k přesnému ocenění daných výrobků zřejmě nebude možné získat. Z uvedeného Nejvyšší správní soud tedy dovodil, že nejenže žalobce k výši marže nepředložil žádný důkaz, ale takový důkaz o výši marže neměl k dispozici ani správce daně, a to ani o výši marže 5%, ze které nakonec při doměření daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období vycházel.

Za této situace, kdy žalobce jako daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností zákonnou povinnost svá tvrzení prokázat, a zároveň nebylo možné stanovit daň dokazováním, bylo namístě, jak Nejvyšší správní soud poukázal, aby správce daně postupoval dle § 31 odst. 5 daňového řádu a vyměřil daň podle pomůcek. Fakticky tak nakonec správce daně postupoval, když vzal v potaz marži ve výši 5%, tedy, jak uvedl žalovaný, „*poměrně věrohodný*“ údaj „*o výši marže u výrobce v oblasti kovovýroby*“. Správce daně tak nestanovil daň v přesné výši za pomoci dokazování, ale jakýmsi odhadem průměrné 5% marže, tedy podle pomůcek. Správce daně ovšem podle mínění Nejvyššího správního soudu nesplnil požadavky, které na postup podle pomůcek příslušná ustanovení daňového řádu, jak jsou interpretována v ustálené judikatuře správních soudů i Ústavního soudu, kladou. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být vždy odůvodněno nejen to, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje správce daně splnění podmínek takového způsobu stanovení daně, ale současně musí být patrné, proč byla ta která pomůcka zvolena a zda představuje dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně, a konečně, zda jsou tu takové skutečnosti, které představují výhody pro daňový subjekt, a jak k nim bylo přihlédnuto (§ 31 odst. 7 a § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu).

Vzhledem k výše uvedenému tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobce ze dne 16. 5. 2008 vyhověl, napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení, přičemž konstatoval, že v dalším řízení bude třeba, aby finanční orgány, budou-li i nadále chtít použít 5% marži jako pomůcku pro ocenění předmětných výrobků, zdůvodnily svůj závěr, že tato výše marže odpovídá obvyklým prodejním cenám výrobců v daném oboru a je tedy použitelná i v případě ocenění výrobků stěžovatele.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, vázán právním názorem vysloveným ve výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 -71, žalobou napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 14. 10. 2009, č. j. 59 Ca 37/2006 - 106, zrušil. Zároveň rozhodl o náhradě nákladů řízení. V odůvodnění svého rozsudku pak krajský soud zcela převzal argumentaci Nejvyššího správního soudu.

Žalobce (stěžovatel) napadl i tento druhý rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, včasnou kasační stížností.

Stěžovatel namítá, že krajský soud postupoval nesprávně, když svým rozsudkem zrušil pouze napadené rozhodnutí žalovaného jakožto orgánu druhého stupně, přestože důvodem, pro který soud žalobě vyhověl, byly vady řízení, jimiž bylo stíženo především řízení před správním orgánem prvního stupně. Podle názoru stěžovatele měl krajský soud postupovat v souladu s § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“; v kasační stížnosti ze dne 3. 11. 2009 je sice uveden § 78 odst. 2 s. ř. s., z celkového vyznění kasační stížnosti je však zřejmé, že stěžovatel svou námitkou směřoval k porušení § 78 odst. 3 s. ř. s. – pozn. Nejvyššího správního soudu), tedy měl pro nezákonnost zrušit nejen žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2006, č. j. 892/06 - 1200, ale zároveň také dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Liberci ze dne 16. 5. 2005, č. j. 112643/05/192913/1460. Stěžovatel má za to, že jedině uvedeným postupem krajský soud mohl dostat své povinnosti respektovat závazný

právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze kterého podle stěžovatele vyplývá, že nezákonnost daňového řízení byla založena především postupem správce daně, jenž rozhodoval jako správní orgán prvního stupně. Svým postupem se tedy, jak stěžovatel podotýká, krajský soud od právního názoru, jímž byl vázán, odchýlil a zároveň finančním orgánům vytvořil prostor pro porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou, pročez ji navrhl zamítnout. Ke své argumentaci odkázal na správní spisy finančních orgánů obou stupňů, stejně tak jako na své vyjádření k žalobě, které poskytl krajskému soudu. Dále uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, jímž se zároveň cítí být ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud musel v první řadě posoudit, zda jsou v předmětné věci splněny podmínky řízení.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Zákon nicméně stanoví výjimku pro případ, kdy je jako důvod takové kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a), věta za středníkem s. ř. s.]. Zároveň je ovšem nepřipustná taková kasační stížnost, která směřuje jen proti důvodům rozhodnutí krajského soudu (§ 104 odst. 2 s. ř. s.).

Vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu vyplývá z § 110 odst. 3 s. ř. s. a znamená povinnost krajského soudu, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, respektovat v novém rozhodnutí právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V případě opakované kasační stížnosti směřující proti novému rozhodnutí krajského soudu, nejde-li o případ, kdy bylo původní rozhodnutí krajského soudu zrušeno pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti, nedostatku důvodů či jiné vadě řízení před soudem, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožnila věc již v rámci řízení o první kasační stížnosti v plném rozsahu posoudit, tedy lze toliko namítat, že se tento soud závazným názorem Nejvyššího správního soudu neřídil. Účelem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit opakovanému přezkumu Nejvyšším správním soudem ve věcech, ve kterých již jednou svůj právní názor, závazný pro krajský soud, vyslovil, a to v situaci, kdy se krajský soud tímto závazným právním názorem řídil. Podrobení takového rozhodnutí krajského soudu novému přezkoumání v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo nadbytečným a postrádalo by smysl.

V nyní posuzované věci sice stěžovatel namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, ovšem v situaci, kdy jeho žalobě krajský soud vyhověl, tedy zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a kdy stěžovatel brojí pouze proti tomu, že krajský soud současně nezrušil rozhodnutí správního orgánu 1.

stupně, v čemž právě stěžovatel spatřuje odklon od závazného právního názoru vysloveného zdejším soudem v rozsudku ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71.

Nejvyšší správní soud zde musí odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, publikované pod č. 1456/2008 Sb. NSS, ve kterém rozšířený senát dospěl k závěru, že kasační stížnost spočívající pouze v tvrzení, že krajský soud rozhodující o žalobě měl kromě rozhodnutí správního orgánu druhého stupně zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo, je nepřipustná.

Zmíněný závěr rozšířený senát opřel o principy, kterými je podle platné právní úpravy ovládan soudní přezkum správních rozhodnutí. Jsou jimi, jak rozšířený senát ve zmíněném usnesení uvedl, princip omezené kasace pouze bezprostředně předcházejícího rozhodnutí, poskytnutí možnosti nápravy správních pochybení v rámci správního řízení a jednota vnímání obou stupňů správního řízení pro účely soudního přezkumu. Tomuto pojetí soudního přezkumu správních rozhodnutí pak podle rozšířeného senátu také odpovídá to, čeho se může žalobce správní žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. domáhat. Zatímco § 78 odst. 1 s. ř. s. jasně stanoví, že pokud je žaloba důvodná, soud napadené rozhodnutí zruší, poukázal rozšířený senát na znění § 78 odst. 3 s. ř. s., ze kterého lze jazykovým i logickým výkladem dovodit, že posouzení důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zákonodárce svěřil krajskému soudu do volné úvahy. Z uvedeného pak podle rozšířeného senátu vyplývá, že *„na zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nemá žalobce před krajským soudem právní nárok. Z absence nároku plyne absence povinnosti krajského soudu rozhodnout o (ne)zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve výroku soudního rozsudku, a to bez ohledu na to, že se zrušení tohoto rozhodnutí žalobce ve svém podání taktéž domáhá. Konečně z absence výroku o zrušení správního rozhodnutí vydaného správním orgánem prvního stupně plyne, že pokud žalobce brojí proti nezrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně kasační stížností, která je omezena na tento jediný kasační důvod, pak se jedná o kasační stížnost nepřipustnou. Taková kasační stížnost totiž směřuje pouze proti důvodům rozhodnutí soudu, a nikoliv proti výroku. Nejvyšší správní soud ji proto postupem podle § 104 odst. 2 s. ř. s. odmítne“*.

K přípustnosti kasační stížnosti směřující proti rozsudku, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozsudek byl zrušen Nejvyšším správním soudem a kdy důvodem zrušení nebyla nepřezkoumatelnost původního rozsudku krajského soudu, je tedy třeba, aby stěžovatel namítal, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Tato námitka ovšem zároveň nemůže být omezena na pouhé tvrzení, že krajský soud, který žalobě stěžovatele na základě závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vyhověl, se odklonil od tohoto závazného právního názoru právě jen tím, že ve svém rozsudku zrušil pouze rozhodnutí žalovaného, a nikoliv také rozhodnutí správního orgánu 1. stupně, neboť potom taková námitka, potažmo celá kasační stížnost, jež se na tuto námitku omezuje, směřuje toliko vůči důvodům rozhodnutí krajského soudu.

Z uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud nemohl dospět k jinému závěru, než že kasační stížnost je třeba v souladu s § 104 odst. 2 a § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

považovat za nepřipustnou. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

O vrácení zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost (§ 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích *per analogiam*) je příslušný rozhodnout Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, jehož příslušnost v této věci je dána ustanovením § 3 odst. 4 zákona o soudních poplatcích, podle něhož ve věcech poplatků za řízení o kasační stížnosti rozhoduje krajský soud.

Nad rámec nutného odůvodnění tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud ještě upozorňuje na to, že pro další postup finančních orgánů v odvolacím daňovém řízení v této věci jsou relevantní také usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikované pod č. 1997/2010 Sb. NSS a ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s.ř.s).

V Brně dne 6. května 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu