

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **FVE Litvínovice s.r.o.** (pův. žalobce DERPAL s.r.o.), se sídlem Litvínovice 12, České Budějovice, zast. advokátem JUDr. Davidem Řezníčkem, LL.M., se sídlem U Černé věže 66/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 5. 2015, č. j. 10 Af 48/2013 - 133,

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 řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13409/13/5000-14201-701858, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 12. 2010 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 byla snížena z částky 3 112 980 Kč na částku 2 394 600 Kč.

V průběhu daňové kontroly zahájené u stěžovatele dne 12. 5. 2008 bylo zjištěno, že zahrnul mezi daňové výdaje náklady vynaložené na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob v hotovosti v celkové výši 9 143 350 Kč. Tyto náklady doložil souhrnnými výdajovými pokladními doklady, jejichž součástí byly paragony a daňové doklady při prodeji za hotovost. Předložené doklady o nákupu zboží s datem ode dne 1. 1. 2005 do 15. 4. 2005 obsahovaly příjmení a obec bydliště prodávajícího a ode dne 16. 5. 2005 do 31. 12. 2005 pouze příjmení osob, od kterých měly být palety vykupovány. Dále bylo zjištěno, že mezi daňové výdaje zahrnul také náklady vynaložené na reklamu a

propagaci; celkem uplatnil do základu daně částku ve výši 2 500 000 Kč za zajištění reklamy společností JAMCO, spol. s r. o., a částku ve výši 250 000 Kč za reklamu a propagaci fakturovanou společností I. moravská reklamní, s. r. o. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o správnosti těchto dokladů, vyzval stěžovatele, aby výdaje prokázal, zejm. aby předložil konkrétní identifikaci účastníků účetních případů; na výzvu správce daně reagoval sdělením, že předložené doklady splňují náležitosti účetních dokladů podle § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a to proto, že účetní doklady nemusí obsahovat bližší identifikaci prodávajícího. Nakoupené zboží bylo vedeno ve skladové evidenci a podíl nákupu palet v hotovosti od fyzických osob nebyl ve vztahu k celkovým nákupům významný, neboť činil 20 %. Na výzvu stran nákladů vynaložených na reklamu stěžovatel neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, obě jmenované společnosti JAMCO, spol. s r. o., a I. moravská reklamní, s. r. o., byly nekontaktní. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2010, č. j. 117692/10/077910302422, následně správce daně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 242 280 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. O odvolání bylo nejprve rozhodnuto správcem daně v rámci autoremedury tak, že mu bylo částečně vyhověno s tím, že lze stanovit daň dokazováním (nikoli dle pomůcek, jak učinil správce daně; tento způsob stanovení daně přitom žalobce v odvolání rozporoval) a dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období byla změněna z částky 1 242 280 Kč na částku 3 112 980 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel opět odvolal, přičemž předmětem přezkumu zůstala již jen kontrolní zjištění, týkající se částek za výkup palet od fyzických osob a za zajištění reklamy, zahrnutých žalobcem do daňově účinných nákladů v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 5. 2011, č. j. 1549/11-1200, bylo odvolání žalobce zamítnuto. Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobou u krajského soudu, který ji rozsudkem ze dne 20. 1. 2012, č. j. 10 Af 54/2011 – 30, zamítl.

Rozsudek krajského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 - 47 (veškerá rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z: www.nssoud.cz); současně Nejvyšší správní soud zrušil též rozhodnutí Finančního ředitelství Českých Budějovicích ze dne 3. 5. 2011, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství [*nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zaniklo (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzalo v souladu s ust. § 20 tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství*] k dalšímu řízení. Žalovaný správní orgán byl rozsudkem kasačního soudu zavázán k tomu, aby v dalším řízení odstranil vytýkané vady řízení v případě zhodnocení provedeného dokazování stran vynaložených nákladů na výkup kovových a dřevěných palet. Nejvyšší správní soud konstatoval, že z provedeného dokazování nebylo možno dovodit závěr, že žalobce vůbec žádné palety nenakoupil, a proto nebylo možno vyloučit celou částku deklarovanou za nákup palet z daňově uznatelných nákladů, jak učinil správce daně. Nejvyšší správní soud připomněl, že některé předložené důkazy (svědecké výpovědi potvrzující prodej) nelze vylučovat z úvahy a přihlížet pouze k těm, které si správce daně sám zvolí. Závěr žalovaného, že žalobcem nebyly prokázány žádné náklady za výkup palet, Nejvyšší správní soud proto označil za nesprávný. K provedenému dokazování v případě dalších vyloučených nákladů na reklamu a propagaci se Nejvyšší správní soud vyjádřil v tom smyslu, že měl-li správce daně oprávněné pochybnosti o výši ceny za reklamu, bylo

pokračování

na místě se zabývat hodnocením přiměřenosti ceny, nikoli však bez dalšího veškeré uplatněné výdaje z důvodu nepřiměřenosti ceny vyloučit, aniž by se správce daně zabýval tím, zda byly skutečně nějaké vynaloženy. Nejvyšší správní soud v této otázce (nákladů za reklamu) správci daně uložil doplnit dokazování za účelem řádně zjištěného skutkového stavu, jakož i zabývat se hodnocením důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalovaný správní orgán poté rozhodl opakovaně o odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13409/13/5000-14201-701858 (*o tomto rozhodnutí bylo vedeno poté opakovaně řízení o žalobě před krajským soudem a je též předmětem nyní vedeného řízení o kasační stížnosti – pozn. soudu*). V intencích závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku uznal žalovaný výdaje v prokázané výši za nákup palet (na základě svědeckých výpovědí, které výkup potvrdily); co se týče nákladů na reklamu a propagaci, žalovaný uvedl, že oba deklarovaní dodavatelé jsou nekontaktní; uvedená kontrolní zjištění ve výši 2 500 000 Kč a 250 000 Kč proto z důvodu neunesení důkazního břemene správcem daně vyloučil z předmětu doměření daně; jinými slovy, tyto uplatněné výdaje žalobci ponechal a v důsledku toho došlo ke snížení doměřené daně.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opětovnou žalobu, v níž námitky směřoval již jen proti neuznání nákladů za prodej palet. Krajský soud v rozsudku ze dne 6. 6. 2014, č. j. 10 Af 48/2013 - 69, dospěl k závěru, že postup žalovaného správního orgánu byl v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, kterým bylo zrušeno rovněž rozhodnutí žalovaného, a že rozhodnutí je v otázce důkazního břemene žalobce ve vztahu ke konkrétním zjištěním správce daně nepřezkoumatelné; konstatoval, že ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného doplnit dokazování a zabývat se otázkou důkazního břemene, to však žalovaný neučinil; v podstatě veškeré uplatněné náklady na výkup palet vyloučil s ohledem na závěr, že doklady, kterými žalobce prokazoval tento výdaj, neobsahovaly jednoznačnou identifikaci dodavatelů, tj. osob, které dřevěné nebo kovové palety v roce 2005 žalobci prodávaly. Krajský soud vytkl žalovanému, že se v této souvislosti rovněž vůbec nezabýval další argumentací žalobce, že řádně vedl skladovou evidenci, která prokazovala množství zboží, které bylo v konkrétním kalendářním období nakoupeno a prodáno. Tím, že žalovaný správní orgán vyloučil podstatnou část nákladů na výkup palet s výjimkou částky 12 420 Kč, u níž svědci potvrdili, že výkup byl za uvedené ceny uskutečněn, postupoval dle krajského soudu v rozporu s § 92 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu. Krajský soud zdůraznil, že vázanost právním názorem soudu znamená povinnost pro finanční orgán v dalším řízení provést dokazování, jak uvedl Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozsudku. Dle soudu za dané skutkové situace bylo zapotřebí zhodnotit, zda účetní podklady předložené žalobcem odpovídají požadavku na úplnost, správnost, přesvědčivost a pravdivost; žalobci však po zrušení rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem nebyl správcem daně poskytnut žádný prostor pro to, aby prokázal, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, případně nastal za jiných okolností, nežli je uvedeno v daňovém dokladu. Závěrem krajský soud na stranu druhou současně poznamenal, že faktické vynaložení daňově uznatelného nákladu nemůže prokázat evidence následně prodaných palet, ani pouhé tvrzení, že k odkupu a prodeji dřevěných palet v konkrétním období skutečně došlo; taková evidence, či tvrzení bez dalšího totiž žádným způsobem nepřispívají k prokázání skutečné realizace konkrétní obchodní transakce, a v tomto důsledku

i k doložení konkrétního výdaje v deklarované výši. Případnou argumentaci žalobce, že náklady měly být uznány, neboť jinak by takový závěr svědčil o tom, že palety a boxy obdržel žalobce bezúplatně, soud současně jako irrelevantní odmítl. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jakož i pro nedodržení závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven ve zrušujícím rozsudku tohoto soudu.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný. Poukázal na to, že žalobce rozporoval závěry, vztahující se ke dvěma kontrolním zjištěním správce daně – tj. 1.) závěr učiněný ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob, a dále 2.) závěr učiněný ve vztahu k nákladům na reklamu a propagaci od dodavatele – společnosti JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu je zcela zřejmé a nezpochybnitelné, že ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob Nejvyšší správní soud daňovým orgánům vytkl to, že ačkoliv byl některými svědeckými výpověďmi prokázán výkup dřevěných palet v roce 2005, správce daně k těmto svědeckým výpovědím při svém rozhodování nikterak nepřihlédl; závěr správce daně, že nebyly prokázány žádné náklady na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob, ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy neshledal Nejvyšší správní soud v kontextu provedeného důkazního řízení správným. Co se týče doplnění dokazování, úplné zjištění skutkového stavu a povinnosti zabývat se otázkou důkazního břemene a jeho přechodu ve smyslu § 92 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu byl Nejvyšším správním soudem vysloven toliko ve vztahu k nákladům na reklamu a propagaci od společností JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o., a nikoli ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet, což je zcela zřejmé z obsahu, kontextu a systematického členění odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný zdůraznil, že ve věci nákladů na výkup palet od fyzických osob nebyl Nejvyšším správním soudem zpochybněn rozsah provedeného dokazování (tj. nebyla vyslovena nutnost doplnit dokazování), ale nesprávným bylo shledáno hodnocení již shromážděných důkazních prostředků. Jinými slovy, Nejvyšší správní soud uložil žalovanému v dalším řízení znovu zhodnotit shromážděné důkazní prostředky a v této souvislosti zohlednit důkazy (provedené svědecké výpovědi), kterými byl prokázán prodej dřevěných palet, a ve svém důsledku tak korigovat závěr, že nebyly prokázány žádné náklady na výkup dřevěných palet (který Nejvyšší správní soud shledal nesprávným). Závěrům Nejvyššího správního soudu bylo vyhověno, žalovaný zhodnotil důkazní prostředky a uzavřel, že žalobce prokázal náklady za výkup palet v částce 12 420 Kč a správce daně tuto částku uznal jako náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný rovněž poukázal na vnitřní rozpornost napadeného rozsudku krajského soudu (skladová evidence) se závěry a závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 117/2014 – 44; rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se *a priori* musel zabývat i přípustností kasační stížnosti, neboť tato směřovala proti rozsudku, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem (sp. zn. 5 Afs 29/2012). S odkazem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že stěžovatel (žalovaný správní orgán) primárně cílí své námitky vůči závěrům krajského soudu, který

pokračování

nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím rozsudku v téže věci, obsahově jeho námitky směřují k nerespektování závazného právního názoru krajským soudem; nesouhlasí s interpretací závazného právního názoru krajským soudem a požadavek vyslovený v napadeném rozsudku, tj. že po zrušení rozhodnutí původně žalovaného správního orgánu Nejvyšším správním soudem měl být žalobci poskytnut prostor k dalšímu doplnění důkazních prostředků a k vyjádření, považuje stěžovatel za nesprávný, nemající zákonný podklad. Nejvyšší správní soud uvedené důvody podřadil pod námitku dle § 104 odst. 3 písm. a), věta za středníkem s. ř. s. a kasační stížnost vzal za přípustnou. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku č. j. 5 Afs 29/2012 – 47, pokud dovodil, že se žalovaný v novém řízení v případě nákladů za výkup kovových a dřevěných palet neřídil požadavkem Nejvyššího správního soudu na doplnění dokazování a nutností zabývat se otázkou důkazního břemene dle § 95 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu. Takový závěr totiž Nejvyšší správní soud vyslovil toliko ve vztahu k vyloučeným nákladům na reklamu a propagaci od dodavatelů JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o. v intencích tohoto závěru správní orgán postupoval a svá původní zjištění revidoval. V případě nákladů za výkup kovových a dřevěných palet kasační soud nevyslovil nutnost doplnit dokazování, neboť shledal nedostatky nikoliv v nedostacích vedeného důkazního řízení stran zjišťování skutkového stavu, ale v hodnocení samotných již shromážděných důkazních prostředků; poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu), v rámci které musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč vzal či nevzal důkaz za relevantní, resp. které důkazy a z jakého důvodu bral či naopak nebral v potaz při vydání rozhodnutí o stanovení daně. Nejvyšší správní soud poukázal rovněž na fakt, že krajský soud v napadeném rozsudku žalovanému též mimo jiné vytkl, že se v souvislosti s doklady, kterými žalobce prokazoval náklady na výkup palet a které správce daně vyloučil s ohledem na nedostatečnou identifikaci dodavatelů, vůbec nezabýval argumentací, že *„řádne vedl skladovou evidenci, která prokazovala množství zboží, které bylo v konkrétním kalendářním období nakoupeno a prodáno. Tato skladová evidence byla správci daně předložena ke všem nákupům palet a byla schopna prokázat množství nakoupeného zboží. To ostatně správce daně ani nikdy nezpochybňoval.“* Vzápětí krajský soud nicméně dodává: *„Pokud je jednotlivá částka podložena dokladem, který neoznačuje zcela konkrétního dodavatele, pak takový doklad není sám o sobě v žádném případě schopen osvědčit daňovou uznatelnost částky, která byla na jeho základě uplatněna. Žalovaný správní orgán tudíž vyloučil veškeré náklady na výkup palet s výjimkou částky 12 420 Kč, u nichž svědci prokázali, že výkup byl za uvedené ceny uskutečněn. Tento postup však nelze hodnotit jako odpovídající závaznému právnímu názoru vyslovenému Nejvyšším správním soudem, neboť zůstává nezodpovězena otázka důkazního břemene (...)“*. Zároveň krajský soud v závěru rozsudku poznamenává, že *„faktické vynaložení daňově uznatelného nákladu nemůže prokázat evidence následně prodaných palet, ani pouhé tvrzení, že k odkupu a prodeji dřevěných palet v konkrétním období skutečně došlo. Taková evidence, či tvrzení bez dalšího totiž žádným způsobem nepřispívají k prokázání skutečné realizace konkrétní obchodní transakce, a v tomto důsledku i k doložení konkrétního výdaje v deklarované výši. Případnou argumentaci žalobce, že náklady měly být uznány, neboť jinak by takový závěr svědčil o tom, že palety a boxy obdržel žalobce bezúplatně, je nutno jako irrelevantní a zavádějící odmítnout.“* V kontextu výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatoval, že napadený rozsudek krajského soudu obsahuje vnitřní rozpor, pokud na jedné straně vytkl správnímu orgánu, že se nezabýval argumentací žalobce stran

vedení skladové evidence, ale na druhé straně uzavřel, že samotné vedení skladové evidence není schopno osvědčit skutečnou výši vynaložených výdajů. Nejvyšší správní soud shrnul, že v pořadí v prvním zrušujícím rozsudku v této věci přisvědčil správci daně, že žalobce řádně neprokázal výši nákladů za výkup kovových a dřevěných palet; doklady o nákupu zboží obsahovaly pouze příjmení osob, bez jejich jakékoli bližší jednoznačné identifikace; zejména s ohledem na nepříliš obvyklou dostupnost kovových palet, byl žalobce řádně vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí předmětných částek do daňově účinných nákladů a k předložení konkrétní identifikace účastníků účetních případů; zde soud uzavřel, že žalobce stran svých tvrzení důkazní břemeno neunesl. Krajský soud však následně ve svých úvahách sloučil otázku hodnocení důkazních prostředků (výkup palet) a otázku unesení důkazního břemene stran zjištěného skutkového stavu (náklady za reklamu). Ačkoliv krajský soud opakovaně zdůraznil zásadu vázanosti právními závěry Nejvyššího správního soudu, fakticky je nerespektoval, nadto dospěl k vnitřně zcela rozporným závěrům stran významu (ne)vedení skladové evidence pro prokázání uskutečnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť jeho právní závěr je vystaven na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu.

Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; krajskému soudu uložil, aby se věci znovu zabýval, vázán právním názorem, který vyslovil Nejvyšší správní soud již v předešlém zrušovacím rozhodnutí (sp. zn. 5 Afs 117/2014), které krajský soud nesprávně interpretoval a dovodil z něj závěry, které Nejvyšší správní soud nevyslovil.

Krajský soud o věci rozhodoval opakovaně a v pořadí třetím rozsudkem ze dne 27. 5. 2015, č. j. 10 Af 48/2013-133, žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku směřuje kasační stížnost, o níž je vedeno nyní řízení.

V kasační stížnosti stěžovatel obsáhle shrnuje dosavadní průběh řízení a opětovně vznáší námitky ohledně neuznání nákladů za výkup palet, které uplatnil již v odvolání i v předchozích soudních řízeních; Nejvyšší správní soud je proto nepovažuje za nutné opětovně podrobně uvádět, neboť již byly v předchozím řízení několikrát popsány. Stěžovatel v kasační stížnosti nově namítá, že zásadní pochybení spatřuje v nezákonném postupu správce daně ve volbě způsobu stanovení daně, neboť v odvolacím řízení správce daně změnil způsob stanovení daně ze stanovení daně dle pomůcek na dokazování a ignoroval elementární důkazní prostředky (řádně vedené účetnictví, skladovou evidenci). V tomto směru stěžovatel polemizuje v kasační stížnosti se závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil v předchozích zrušujících rozsudcích, jakož i s judikaturou týkající se stanovení daně dle pomůcek. Lze tak shrnout, že stěžovatel směřuje své námitky vůči postupu žalovaného, zejm. tvrdí, že nelze považovat za postup vedoucí ke správnému stanovení daně, pokud je prokázáno množství nakoupeného a prodaného zboží, ale v základu daně zůstanou zohledněny pouze výnosy bez souvisejících nákladů. Další námitky lze označit spíše za polemiku s předchozími rozsudky, jimiž bylo žalovanému, resp. krajskému soudu uloženo postupovat v souladu s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

pokračování

V kasační stížnosti stěžovatel neuplatňuje námitky směřující vůči postupu krajského soudu, konkr. stěžovatel netvrdí, že by se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

Žalovaný ve vyjádření odkázal na svá předchozí podání; rozsudek krajského soudu považuje za souladný se zákonem. Kasační stížnost neshledává důvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako nepřipustnou.

Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž správní soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Výjimkou dle téhož ustanovení je situace, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost kasační stížnosti je tedy omezena ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Další případy, kdy lze opakovanou kasační stížnost shledat přípustnou, dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. judikatura Ústavního soudu a zdejšího soudu. Jedná se o případy, kdy Nejvyšší správní soud vytkl nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, případně zrušil jeho rozsudek bez věcného přezkumu z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24.). Námitky opakované kasační stížnosti tak musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti, zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu. Omezení dané výše citovaným ustanovením je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci revidoval. Tím je zaručen i požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí. Patří-li tyto zásady předpokládající stejné rozhodování soudu v obdobných případech k základním atributům právního státu a jsou-li naplněním zásady spravedlivého procesu, pak tím spíše musí být respektovány při opakovaném rozhodování v téže věci za situace, kdy je rozhodováno za stejných poměrů jako při předchozím rozhodnutí. Není-li tedy v dalším řízení změněn skutkový stav, nepřichází v úvahu změna aplikace práva na tento stav při rozhodování o nové kasační stížnosti (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, publikované pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

Kasační stížnost stěžovatele směřuje proti rozsudku krajského soudu, kterým tento soud rozhodoval již potřetí ve věci stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005; opětovně přitom posuzoval otázku daňové uznatelnosti výdajů za výkup palet. Jak již bylo předesláno výše, krajský soud ve svém předchozím rozsudku nerespektoval právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (viz výše) a z tohoto důvodu byl jeho rozsudek zrušen a krajský soud byl zavázán konat v souladu s vysloveným právním názorem.

Nejvyšší správní soud musel zvážit, zda odmítnutím kasační stížnosti by neodňal stěžovateli právo na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny, tj. zda odmítnutí kasační stížnosti pro její nepřipustnost lze založit na relevantních argumentech ve vztahu k uplatněným stížním námitkám. Zásadní pro posouzení připustnosti kasační stížnosti je: 1) zda bylo již o věci samé soudem rozhodnuto, tedy, zda již došlo v soudním řízení k hmotněprávnímu posouzení věci ve sporné otázce, konkr. stanovení daně za zdaňovací období 2005, resp. oprávněnost (ne)uznání výdajů za nákup palet, 2) zda krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku (ne)respektoval závazný právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 136/05, ze dne 8. 6. 2005 (N 119/37 SbNU 519), poukázal na to, že smyslem a účelem zákonem založené nepřipustnosti kasační stížnosti „je nepochybně skutečně to, aby Nejvyšší správní soud se znovu nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo zcela nesmyslné, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by totiž kasační soud setrval na svém původním právním názoru (takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele naprosto žádný význam), nebo by vyslovil právní názor jiný (takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí)“. K tomu Ústavní soud dodal, že „[v]ztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav (jako v posuzované věci), by ve svých důsledcích, v rozporu i s úmyslem zákonodárce mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť byl-li by výklad předestřený v projednávané věci Nejvyšším správním soudem připustný, mohl by tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva“ (obdobně též např. nedávný nálezh Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2016, sp. zn. IV. ÚS 4397/12).

Stěžovatel v kasační stížnosti vznáší stejnou argumentaci jako v předchozím kasačním řízení, resp. polemizuje s právním názorem zdejšího soudu, aniž by přitom tvrdil, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku kasačního soudu. Podle Nejvyššího správního soudu ovšem není žádného důvodu, aby se opětovně zabýval námitkami, které již jednou, resp. opakovaně, meritorně posoudil, a to již proto, že dle ustálené judikatury k tomu ostatně ani není oprávněn, jelikož je svým právním názorem uvedeným v původním rozhodnutí vázán. V případě stěžovatele se nejedná ani o situaci, kdy by Nejvyšší správní soud ve svém původním kasačním rozhodnutí krajskému soudu vytkl toliko jen procesní pochybení.

Nejvyšší správní soud k výše nastoleným otázkám musí konstatovat, že věc stěžovatele byla opětovně (3x) posouzena z hlediska práva hmotného, a to jak krajským soudem, tak poté i Nejvyšším správním soudem. V předchozích rozsudcích bylo jednoznačně konstatováno, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran tvrzených výdajů

pokračování

za nákup palet ve výši, kterou deklaroval; na základě doplněného řízení žalovaným v intencích právních závěrů prvního zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu byly opětovně vyhodnoceny provedené důkazy a stěžovateli byly uznány náklady, které prokázal. V této souvislosti rovněž bylo v předchozích řízeních odůvodněno, z jakého důvodu nelze ani z vedené skladové evidence dovodit výši skutečně vynaložených nákladů za nákup palet, jinými slovy, samotná evidence a účetnictví neprokazuje bez dalšího vynaložení výdajů, resp. jejich vynaložení v určité výši (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Krajský soud se v rozsudku nyní napadeném kasační stížností v rámci svého posouzení neodchýlil od závazných právních názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem; nelze proto uvedený případ z limitů stanovených ustanovením § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. vyjmout.

Námitku nepřípustné změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení uplatňuje stěžovatel poprvé nyní v kasační stížnosti, tudíž se jedná o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V žalobě uplatněné námitky směřovaly pouze k nesprávně vedenému dokazování, resp. hodnocení provedených důkazů; nyní vznesenou námitku stěžovatel ve lhůtě dle § 71 odst. 2 s. ř. s. v řízení o žalobě neuplatnil. Námitku nepřípustné změny způsobu stanovení daně stěžovatel uplatňuje dle Nejvyššího správního soudu nadto zcela účelově a rozporně s vlastním postupem v průběhu řízení o stanovení daně. Byl to totiž sám stěžovatel, kdo v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru namítal, že daň měla být stanovena dokazováním (nikoli dle pomůcek, jak učinil původně správce daně) a v tomto směru bylo jeho odvolání vyhověno. Nelze ani přehlédnout, že proti stanovení daně dokazováním ničeho stěžovatel nenamítal v té fázi řízení (po prvním zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu), kdy mu byly ve výši jím prokazované uznány náklady za reklamu, neboť správce daně v intencích příkazu zrušujícího rozsudku soudu své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stran těchto nákladů v rámci dokazování neunesl.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k uvedenému kasační stížnost odmítl [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 104 odst. 3 písm. a) a § 120 s. ř. s.]

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. dubna 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu

