U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **PEIT Company s.r.o.,** se sídlem nám. T. G. Masaryka 148/30, Moravská Třebová, zast. JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem náměstí Míru 142/88, Svitavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2014, čj. 7315/14/5000-14201-711429, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 12. 2016, č. j. 52 Af 21/2014 - 106,

takto:

I. Kasační stížnost **se odmítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se vrací** k rukám zástupce JUDr. Rudolfa Skoupého, advokáta se sídlem náměstí Míru 142/88, Svitavy, zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který mu bude vrácen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“), jako oprávněná, uzavřela se soudním exekutorem smlouvu o vedení exekuce dle § 90 odst. 2 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „exekuční řád“). Na základě ní uhradila exekutorovi smluvní odměnu, kterou Finanční úřad v Moravské Třebové (dále jen „správce daně“) neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Proto dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 12. 2011, č. j. 63099/11/265970604445, stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 98 000 Kč a bylo jí stanoveno penále ve výši 19 240 Kč.

Odvolání stěžovatelky Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 25. 7. 2012, č. j. 4480/12-1200-607208, zamítlo a potvrdilo dodatečný platební výměr (dále jen „1. rozhodnutí o odvolání“). Uvedené 1. rozhodnutí o odvolání však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 29. 7. 2013, č. j. 31 Af 81/2012 - 45 (dále jen „1. rozsudek krajského soudu“), a žalovaný proto rozhodoval o odvolání znovu. Nyní napadeným rozhodnutím (dále také jako „2. rozhodnutí o odvolání“) žalovaný změnil dodatečný platební výměr v části týkající se bankovního spojení. V ostatním ponechal výrok dodatečného platebního výměru beze změny.

[2] Krajský soud o žalobě proti 2. rozhodnutí o odvolání rozhodl rozsudkem ze dne 4. 3. 2015, č. j. 52 Af 21/2014 - 60 (dále jen „2. rozsudek krajského soudu“), tak, že toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost žalovaný. Nejvyšší správní soud jí vyhověl a 2. rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 31. 3. 2016, č. j. 9 Afs 73/2015 - 37, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Ten proto o žalobě rozhodl nyní napadeným rozsudkem (dále také jako „3. rozsudek krajského soudu“), kterým žalobu zamítl.

[3] V nyní napadeném rozsudku krajský soud konstatoval, že vyšel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Dospěl k závěru, že smluvní odměna exekutora nemá vliv na povinnost soudního exekutora provést exekuci. Soud se zabýval tím, zda mohla v souladu s tvrzením stěžovatelky v žalobě představovat motivační funkci pro činnost exekutora. Poukázal na to, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní musela stěžovatelka unést již v daňovém řízení a nemůže se jej snažit dohnat až v řízení před soudem. Proto krajský soud neprováděl stěžovatelkou navrhované dokazování, když skutkový stav byl navíc zjištěn dostatečným způsobem. Pokud stěžovatelka v žalobě tvrdila, že smluvní odměna fakticky z důvodu finanční zainteresovanosti exekutora na výsledku sporu činnost exekutora významně ovlivňuje, měla toto tvrzení uvést v daňovém řízení, a pro toto tvrzení navrhnout důkazy. V předchozím řízení před krajským soudem zástupce exekutora, jako svědek, navíc uvedl, že dohody o odměně sjednané s oprávněnými představují jistotu pro exekuční kancelář, že jí bude uhrazeno to, co byla nucena vynaložit na provozní a jiné náklady. Šlo tedy o zcela jiné tvrzení o účelu smluvní odměny, než je obsaženo v žalobě. Smluvní odměna tak nemohla mít žádný, natož nadstandardní, vliv na činnost exekutora při exekuci. Obavu o případné náklady exekuce mohl řešit exekutor požadavkem na zálohu dle exekučního řádu.

[4] V kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že důvody, pro které považoval správce daně, a později žalovaný, náklad na smluvní odměnu exekutora za neuznatelný jsou odlišné, než pro které je považoval za neuznatelný krajský soud. Správce daně původně považoval smluvní odměnu za zastřený právní úkon, jímž se stěžovatelka zavázala hradit náklady exekuce namísto povinného. Proto předkládala v daňovém řízení argumenty k vyvrácení tohoto závěru. Obdobně argumentovalo i Finanční ředitelství v Hradci Králové v 1. rozhodnutí o odvolání. Proto i žalobní argumentace a řízení před krajským soudem směřovalo tímto směrem. Po 1. rozsudku krajského soudu následovalo pokračování v odvolacím řízení u žalovaného. Teprve v této fázi řízení došlo ke změně právního názoru žalovaného a uvedl, že by uznal smluvní odměnu jako daňově uznatelný náklad, pokud by mu vznikl v přímé souvislosti s vedením exekučního řízení, a její úhrada by byla nezbytná. Tuto podmínku si žalovaný stanovil nad rámec právní úpravy. Daňová uznatelnost tedy

byla sporována z jiných důvodů, než je vliv smluvní odměny na faktický průběh exekuce. Nezaplacení odměny nebylo podle žalovaného důvodem pro zastavení exekuce ani překážkou pro zahájení exekučního řízení. Potřeba tvrdit a dokazovat v rozsahu uvedeném v rozsudku Nejvyššího správního soudu v této fázi řízení tedy vůbec nenastala. I v následné správní žalobě se proto omezil na to, že žalovaným stanovený požadavek nezbytnosti smluvní odměny exekutora je chybný a argumentoval podle něj obecně známou motivační povahou smluvní odměnou exekutora. Teprve na základě kasační stížnosti žalovaného definoval Nejvyšší správní soud kritéria, za kterých lze smluvní odměnu považovat za daňově uznatelný výdaj. Pro stěžovatelku se však jednalo o novoty, které nebyly daňovými orgány vůbec namítány, a proto na ně nemohla v daňovém řízení reagovat.

[5] Stěžovatelka proto nesouhlasí s názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v bodu [30] odůvodnění předchozího rozsudku, že na str. 10 a 11 2. rozhodnutí o odvolání, byla obsažena úvaha, zda smluvní odměna mohla mít vliv na výsledek činnosti exekutora. Hodnocení se omezilo pouze na posuzování smluvní odměny exekutora z pohledu nezbytné podmínky pro zahájení či vedení exekuce.

[6] Po zrušení rozsudku krajského soudu reagovala na obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu a navrhla doplnění dokazování opětovným výslechem zástupce exekutora. To však bylo krajským soudem zamítnuto s tím, že tuto motivační povahu měla tvrdit a prokazovat již v daňovém řízení. To však nemohla, neboť, jak již bylo uvedeno, se pro ni jednalo o novoty.

[7] Navíc napadený rozsudek na str. 7 obsahuje jiné hodnocení svědecké výpovědi zástupce exekutora, než jak jeho výpověď hodnotil krajský soud dříve.

[8] Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud 3. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný zejména namítl, že kasační stížnost je nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Z důvodu jistoty se vyjádřil i k věci samé, když poukázal na to, že stěžovatelka měla možnost se k daňové uznatelnosti smluvní odměny exekutora vyjádřit

[10] Nejprve se Nejvyšší správní soud musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou podanou kasační stížnost v dané věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. 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 soudu.

[11] Pravým smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu uvedeného ustanovení se vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As

79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, kde uvedl: „*Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 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.*“

[12] Stěžovatelka nenamítá, že by se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, ale naopak s tímto závazným právním názorem polemizuje. Kasační stížnost stěžovatelky lze shrnout tak, že v daňovém řízení neměla možnost tvrdit skutečnosti a navrhovat důkazy k prokázání toho, že sjednaná smluvní odměna exekutora měla vliv na průběh exekuce. Proto nesouhlasí se závěry Nejvyššího správního soudu v bodu [30] odůvodnění předchozího rozsudku, kde se k této otázce vyjadřoval. Nicméně právě taková kasační stížnost je, jak bylo uvedeno shora, nepřípustná.

[13] V bodě [30] předchozího rozsudku Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl: „*Je však podstatné, že v rozhodnutí byla obsažena úvaha, zda v dané věci smluvní odměna mohla mít vliv na výsledek činnosti exekutora. Stěžovatel v rozhodnutí na str. 10 a 11 reagoval na jediné vysvětlení důvodu sjednání odměny exekutora, které měl k dispozici. To poskytl ve své výpovědi Mgr. R. M. Důvod sjednání odměny vysvětloval tak, že jde o jistotu pro exekutorskou kancelář, že jí bude uhrazeno to, co byla nucena vynaložit na provozní a jiné náklady. Ačkoliv byla žalobkyně na změnu právního názoru stěžovatele oproti závěrům správce daně upozorněna, včetně citace z výpovědi Mgr. R. M., žádné jiné vysvětlení sjednání smluvní odměny opět neposkytla. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí zabýval i tím, zda tento důvod mohl daňovou uznatelnost smluvní odměny odůvodnit nebo nikoliv. Dospěl k závěru, že tomu tak není, neboť uvedený důvod byl řešitelný prostřednictvím zálohy na náklady exekuce a exekuční řízení muselo probíhat bez ohledu na solventnost exekutora. Z této úvahy je zřejmý názor stěžovatele, že důvod sjednání smluvní odměny exekutora spočívající v jistotě exekutorské kanceláře ohledně uhrazení hotových výdajů nemohl mít žádný, natož nadstandardní, vliv na činnost exekutora při exekuci. I pokud by tedy obecné úvahy stěžovatele bylo možné interpretovat tak, že měl za to, že smluvní odměna by byla přípustná jen v případě její nezbytnosti pro průběh exekučního řízení, je zřejmé, že tato jeho úvaha byla pro posouzení uznatelnosti výdaje podle § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů dostatečná.*“ Lze ostatně odkázat i na bod [29] daného rozsudku, kde se Nejvyšší správní soud vyjadřoval i k tomu, zda bylo možné vnímat postup žalovaného tak, že tvrdil, že smluvní odměna exekutora by musela být nezbytná pro zahájení nebo pokračování vedení exekučního řízení.

[14] Nejvyšší správní soud tedy na nyní vznesenou námitku odpověděl již v předchozím rozhodnutí.

[15] Nad rámec nutného odůvodnění soud navíc upozorňuje, že ani v nyní posuzovaném řízení před krajským soudem, ani v kasační stížnosti, stěžovatelka netvrdila, jak konkrétně měla smluvní odměna exekutora přispět k průběhu exekuce oproti situaci, kdy by zaplacena nebyla. Stěžovatelka se omezila pouze na návrh na opakování výslechu

zástupce exekutora, aniž by však sama tvrdila, jaké její konkrétní tvrzení má být tímto novým výslechem prokázáno.

[16] Pokud jde o jedinou další argumentaci, poukazující na odlišné hodnocení výpovědi svědka, tak tato nesplňuje náležitosti kasační námitky. Jde v podstatě o jedinou neodůvodněnou větu. Není z ní zřejmé, v čem se hodnocení výpovědi svědka odlišuje od dřívějšího hodnocení a jaký by případně toto odlišné hodnocení mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. K formulaci žalobních bodů se podrobně vyjádřil rozšířený senát v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS, v němž mj. uvedl: *„Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“* Tyto závěry rozšířeného senátu lze plně vztáhnout i na formulaci důvodů kasační stížnosti s tím, že důvody musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud pro kasační stížnost odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná.

[18] O nákladech řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. Dle uvedených ustanovení žádný z účastníků řízení o kasační stížnosti nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[19] Soud rovněž rozhodl o tom, že se stěžovatelce vrací zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Podkladem pro vrácení soudního poplatku je § 10 odst. 3 věta poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, dle něhož soud vrátí ze svého účtu zaplacený soudní poplatek, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut. Třicetidenní lhůta k vrácení soudního poplatku vychází z § 10a odst. 1 zmíněného zákona.

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

V Brně 8. března 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu