ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Bočrad s. r. o.**, se sídlem Hájecká 238, Dolní Benešov, zastoupen JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou se sídlem Sokolská tř. 966/22, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2020, č. j. 25 Af 62/2019 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč k rukám jeho zástupkyně JUDr. Kateřiny Martínkové, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33436/19/5200-11434-701858, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, jímž Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobci daň ve výši 341 810 Kč a uložil mu povinnost uhradit související penále. Téhož dne žalovaný rozhodnutím č. j. 33435/19/5200-11434-701858 změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 tak, že snížil doměřenou daň z částky 432 060 Kč na 416 480 Kč. Odpovídajícím způsobem snížil i výši předepsaného penále. Žalovaný rozhodoval ve věci podruhé, neboť jeho předchozí rozhodnutí krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 6. 2. 2018, č. j. 22 Af 68/2016 - 31 (kasační stížnost proti uvedenému rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 - 35). Žalovaný v souladu se závazným právním názorem doplnil dokazování týkající se výdajů žalobce na nákup šrotu a poté tyto náklady opět neuznal

jako daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“).

II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který obě rozhodnutí v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil. Soud sice přisvědčil žalovanému, že doplněná výpověď R. G. byla natolik neurčitá, že nebyla schopna prokázat tvrzení žalobce o tom, od koho a za jakou cenu nakoupil sporný šrot. Za nesprávný však označil závěr žalovaného, že nebyl povinen uznat žalobci alespoň minimální nutné náklady, které mu s výkupem šrotu musely vzniknout, který žalovaný opřel o to, že vyloučené výdaje jsou v poměru k celkem uplatněným výdajům nepatrné, a proto nejsou splněny podmínky pro přechod na pomůcky. Krajský soud zdůraznil, že žalovaný byl v této otázce vázán právním názorem vysloveným v předchozích rozsudcích. Jelikož se v dané otázce nijak nezměnil skutkový ani právní stav, nebyl dán důvod pro nerespektování tohoto právního názoru. Protože žalovaný nepostupoval v souladu s ním, je tato skutečnost sama o sobě důvodem pro zrušení napadaných rozhodnutí. *Obiter dictum* se krajský soud vyslovil proti úvaze žalovaného stran nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Podle krajského soudu je třeba pomůcky použít pouze pro stanovení té části základu daně, která se vztahuje k výdajům nezbytně nutným k dosažení příjmů z prodeje tohoto šrotu.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel namítl, že respektoval závazný právní názor krajského soudu, resp. kasačního soudu. Tato rozhodnutí mu totiž neuložila povinnost stanovit daň striktně podle pomůcek, nýbrž vážit možnost naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel tuto úvahu provedl, dospěl však k závěru, že dané podmínky nebyly v posuzované věci splněny. Rozsudek krajského soudu označil v tomto ohledu za nepřezkoumatelný, neboť na jednu stranu uvádí, že bylo nutné stanovit tzv. esenciální výdaje podle pomůcek, přestože dále konstatuje, že „zatemnění“ obrazu účetnictví jako celku nenastalo. Za takové situace však nelze stanovit daň podle pomůcek. Žalobci nelze přiznat tzv. esenciální výdaje, pokud vyloučené náklady představují pouze marginální část jeho celkových nákladů. Stěžovatel poukázal na to, že judikatura krajského soudu není k této možnosti jednotná a je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 480/2019. Dle stěžovatele nelze přiznat tzv. esenciální výdaje s odkazem na jakousi výhodnost či příznivost pro účastníka řízení. Takový postup by byl v rozporu se zásadou procesní rovnosti a diskriminoval daňové subjekty, které si své povinnosti řádně plní. V souladu s judikaturou lze esenciální výdaje přiznat pouze tehdy, 1) neexistují-li pochybnosti o existenci výdajů (byť může být sporná jejich výše) a 2) jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V posuzované věci nebyla podle něj splněna ani jedna z těchto podmínek. Co se týče první podmínky, pochybnosti správce daně se týkaly nejen osob dodavatelů, ale i množství a ceny dodaného šrotu. Ve vztahu k druhé podmínce stěžovatel zdůraznil, že daň z příjmů právnických osob se nestanovuje podle jednotlivých plnění či zakázek, ale za zdaňovací období jako celek a je nepřípustné kombinovat různé způsoby stanovení daně (dokazování a pomůcky). Primární a prioritní je stanovení daně

dokazováním. Náhradní způsob (pomůcky) je vyhrazen pro případy, kdy dokazování jako základní způsob zcela selže. Nelze jím tedy zahlazovat případné nedostatky v dokazování na straně daňového subjektu, či odstraňovat případnou tvrdost (pociťovanou nespravedlnost) při stanovení daně ve smyslu zdanění příjmu, u něhož se nepodařilo prokázat související výdaj. Dle stěžovatele krajský soud pominul, že ve zdaňovacím období roku 2011 došlo k vyloučení nákladů na základě 2 vážních lístků od jedné osoby v částce 202 960 Kč (0,77 % nákladů na účtu 50400) a v případě roku 2012 na základě 10 vážních lístků od čtyř osob v částce 1 061 745 Kč (3,17 % nákladů na účtu 50400). Vyloučení zpochybněných nákladů se dotklo zcela marginálně rovněž obchodní přirážky a marže žalobce. Rozhodně tedy nebyla zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví. Dále stěžovatel upozornil na praktická úskalí názoru, podle něhož by měl stanovit daň podle pomůcek i v případě zpochybnění marginální části účetnictví. Takový postup je podle něj v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Poukázal rovněž na související judikaturu a odbornou literaturu. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu stran závěru, že žalovaný nerespektoval vyslovený závazný právní názor. Nezohlednil totiž při svém rozhodování minimální výdaje vynaložené žalobcem na dosažení zisku. Dodal, že správci daně reálně nevznikla pochybnost ohledně vynaložení daných nákladů, zpochybnil pouze jejich výši. Zdanil-li tedy celý příjem z následného prodeje zboží, zatížil žalobce daní, na kterou státu nikdy nevznikl nárok. Postup, který naznačil krajský soud, nevede ke zvýhodnění žalobce, ale k dosažení zákonného stavu, kdy je daňovému subjektu nutné přiznat u vykázaných příjmů patřičné náklady. Tento požadavek se uplatní bez ohledu na způsob stanovení daně. Žalobce nelze trestat za jeho jakousi neobezřetnost, neboť takovou sankci zákon nezná. Nadto správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce v rozporu se zákonem. Dle žalobce nebrání nic tomu, aby byly i v rámci dokazování určeny minimální náklady. Nejedná se o stanovení daně podle pomůcek, což plyne i z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Krajský soud postavil zrušující důvod svého rozsudku na tom, že stěžovatel nerespektoval závazný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku krajského soudu č. j. 22 Af 68/2016 - 31 a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 97/2018 - 35, jímž byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatele. Stěžovatel je naopak přesvědčen o tom, že se závazným právním názorem řídil.

[8] Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. *právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán*.

[9] Podle ustálené judikatury má nerespektování závazného právního názoru krajského soudu za následek zrušení nového rozhodnutí správního orgánu bez dalšího (rozsudek ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, č. 73/2004 Sb. NSS; z poslední doby např. rozsudek ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018 - 41, bod 31; rozsudek ze dne 25. 2. 2021, č. j. 9 Afs 177/2020 - 48, bod 35).

[10] Závaznost kasačního rozhodnutí soudu nicméně není bezvýjimečná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští, že správní orgán je oprávněn odchýlit se od zrušujícího rozsudku v téže věci ve výjimečných případech. V rozsudku ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002 - 25, č. 442/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*právní názor soudu nelze ponižovat na pouhou* ‚námitku' [...], *o níž by správnímu orgánu bylo v dalším řízení umožněno uvážit, tj. kterou by žalovaný mohl i odmítnout, ale je třeba na něj nahlížet jako na pravidlo, jež je určujícím pro další kroky správního orgánu i pro úvahy, o něž bude správní orgán opírat závěrečné hodnocení zjištěných skutkových okolností. Prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována.*" (obdobně např. rozsudek ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003 - 56, č. 352/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud připustil, aby se správní orgán závazným právním názorem neřídil také tehdy, pokud byl tento právní názor v mezidobí (ke dni nového rozhodování žalovaného správního orgánu) překonán judikaturou vyšších soudů, již by musel respektovat i každý senát Nejvyššího správního soudu a pochopitelně rovněž krajské soudy (tj. rozšířeného senátu, Ústavního soudu nebo Soudního dvora Evropské unie – viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Azs 31/2016 - 36).

[11] Ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. tak zavazuje správní orgán respektovat v dalším řízení závazný právní názor soudu, pokud nepůjde o některou z výše zmíněných výjimek. Správní orgán má možnost proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podat kasační stížnost za tím účelem, aby Nejvyšší správní soud takový právní názor popřel či korigoval. Pokud tak neučiní a zároveň se závazným právním názorem neřídí, není důvod pro posuzování žalobních námitek týkajících se otázky, která již byla krajským soudem řešena, protože nerespektování právního názoru soudu je dostačujícím důvodem pro zrušení napadeného správního rozhodnutí.

[12] V řízení o žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu se tedy u těch otázek, které byly krajským soudem zodpovězeny při zrušení původního rozhodnutí, přezkoumává pouze to, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu; ohledně takto vyřešených otázek totiž již „*není prostor pro polemiku*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 12. 2020, č. j. 1 As 312/2020 - 39; obdobně např. rozsudek ze dne 1. 9. 2010, č. j. 3 As 9/2010 - 73). Ani Nejvyšší správní soud nemůže přehodnocovat závazný právní názor vyslovený v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu, pokud proti němu správní orgán nepodal kasační stížnost, *ač mohl*, a proti jeho závěrům brojí až v kasační stížnosti podané

proti dalšímu rozsudku krajského soudu (rozsudky ze dne 10. 3. 2016, č. j. 7 Afs 333/2015 - 47; ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015 - 34; ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018 - 41). Kasační závaznost přitom není spojena jen se zrušujícími rozhodnutími. Jak vyložil rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, obstojí-li v převážné míře důvody, pro které krajský soud zrušil rozhodnutí správního orgánu, může Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítnout a nesprávné důvody nahradit svými. Pro správní orgán je v takovém případě závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu: „*v případech, kdy o věci rozhoduje nejen krajský soud, ale posléze i Nejvyšší správní soud, je rovněž nutno vyslovené právní názory v obou rozhodnutích vnímat jako komplex. Závazný právní názor soudu je tedy spojením závěrů vyslovených krajským soudem spolu s reakcí na argumenty kasační stížnosti, případně závěry činěné z moci úřední, které uvede ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, bez ohledu na to, zda jde o výrok kasační, zamítavý či odmítavý*.“

[13] Na základě uvedených východisek přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení, zda stěžovatel v dalším řízení respektoval závazný právní názor formulovaný v předchozích rozsudcích krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Tyto je přitom třeba chápat jako komplex, neboť předchozí zrušující rozsudek krajského soudu při přezkumu kasačním soudem obstál (kasační stížnost stěžovatele byla rozsudkem č. j. 2 Afs 97/2018 - 35 zamítnuta).

[14] Krajský soud ve vztahu k žalobním námitkám týkajícím se neuznání nákladů na nákup šrotu uvedl následující: „*Žalobce konečně namítal, že za situace, kdy správce daně a žalovaný nepochybovali o tom, že žalobce kovovým odpadem skutečně disponoval a následně ho prodal a výnos z prodeje řádně zaúčtoval a zahrnul do základu daně, měl se zabývat v případě, že žalobcem tvrzené výdaje neakceptoval, minimálními náklady, které s nákupem šrotu musely vzniknout. Ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí vskutku vyplývá, že správce daně a žalovaný neměli pochybnosti o tom, že by žalobce s předmětným kovovým šrotem obchodoval, tedy že by nakoupil a že jej prodal a výnosy zaúčtoval; totéž vyplývá i z výzvy, jak bylo citováno shora. Z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP vyplývá, že jako daňově uznatelné lze uplatnit ty výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to při respektování časové i věcné souvislosti. Prodal-li žalobce v posuzovaném období kovový šrot a výnos z tohoto prodeje řádně zaúčtoval do účetnictví a uplatnil jako zdanitelný příjem a není-li pochyb, že žalobce tento šrot musel získat (že se nejednalo o vlastní šrot), je naprosto zřejmé, že žalobce musel vynaložit náklady na jeho pořízení. Žalovaný předložené důkazy – tedy vážní lístky – neakceptoval nikoliv z důvodu, že by žalobce vůbec šrot nenakoupil, nýbrž proto, že žalobce neprokázal, od koho tento šrot nabyl a zejména pak cenu. Vzhledem k tomu, že žalobce výdaje na pořízení šrotu uplatnil v rámci daní z příjmů, nikoliv v rámci odpočtu daně z přidané hodnoty, je podle názoru tohoto soudu otázka, od koho šrot nabyl, bez významu. Podstatná je cena, za kterou jej nabyl. Pokud žalovaný nepopřel prodej předmětného šrotu a rovněž tak příjmy z tohoto prodeje ponechal beze změny v základu daně a neuznal pouze žalobcem uplatněné výdaje vynaložené na tyto příjmy, pak pochybil, přičemž neobstojí jeho úvaha, že část výdajů byla žalobci uznána. Tato část se totiž netýká příjmů, kterých žalobce dosáhl z prodeje sporného šrotu, ale týká se příjmů z jiného prodeje. Předpokládá-li zákon o daních z příjmů ke každému zdanitelnému příjmu přiměřený výdaj, je rozhodnutí žalovaného v tomto směru nezákonné a soud je proto zrušil (srov. např.*

rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 18/2013 - 45 ze dne 28. 8. 2013, zejm. strana 14)“ (důraz přidán). Právní názor krajského soudu lze shrnout následovně: uskutečnila-li se transakce týkající se nákupu a prodeje šrotu, což správní orgány nezpochybnily, musel v jejím rámci žalobce vynaložit nějaký náklad na nákup šrotu, a pokud neprokázal jeho exaktní výši (která má být daňově uznatelným výdajem), má mu správce daně uznat alespoň minimální náklady, které mu musely s pořízením šrotu vzniknout. Krajský soud tedy vyjádřil srozumitelně a dostatečně jasně právní názor, že nelze vyloučit veškeré náklady žalobce, které souvisí s jinak nepochybně existující konkrétní transakcí (nákup a prodej sporného šrotu), ale je třeba zohlednit k přímo souvisejícímu zdaňovanému příjmu přiměřený výdaj.

[15] V následné kasační stížnosti se stěžovatel vymezil zejména proti názoru krajského soudu stran relevance prokázání osoby dodavatele ve vztahu k daňové uznatelnosti výdaje. Poukazoval na to, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně dodavatele, rozsahu a ceny pořízení kovového šrotu žalobcem. Tyto pochybnosti nebyly žalobcem v průběhu daňového řízení odstraněny, a proto bylo namístě případné výdaje s tvrzeným pořízením spojené neuznat jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění či udržení příjmů. Stěžovatel tedy nevznesl konkrétní námitky proti závěru krajského soudu, že nepodařilo-li se žalobci prokázat dodavatele a cenu šrotu, je nezbytné uznat alespoň minimální náklady, které mu musely vzniknout právě s pořízením sporného šrotu. Nepoukazoval např. na absenci procesního nástroje k takovému postupu, přestože z kasační stížnosti plyne, že si byl vědom toho, že vyloučené náklady představují pouze velmi malou část výdajů žalobce (a účetnictví tedy není zpochybněno jako celek).

[16] Argumenty stěžovatele v kasační stížnosti se tak do jisté míry míjely s rozhodovacími důvody krajského soudu, což konstatoval Nejvyšší správní soud v bodě 18 svého rozsudku č. j. 2 Afs 97/2018 - 35. Následně shrnul skutkový a právní základ posuzované věci takto: nepodařilo-li se dospět ke zjištění skutečného dodavatele šrotu, a tím pádem ani skutečného množství šrotu a s jeho pořízením souvisejících výdajů žalobce, „*nebylo možné aplikovat § 24 odst. 1 ZDP tak, že by žalobci měla být uznána* prokázaná *výše výdajů na pořízení šrotu (neboť právě výši pořizovacích výdajů se vůbec prokázat nepodařilo), nýbrž ve spojení s § 98 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), vážit možnost uznání výdajů podle pomůcek*“ (důraz přidán). V závěru rozsudku pak Nejvyšší správní soud shrnul, že v řízení o kasační stížnost stěžovatele obstál zrušovací důvod krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení otázky uznání alespoň minimálních nutných výdajů žalobce na pořízení kovového šrotu. Nejvyšší správní soud tedy zřetelně aproboval jako správný závěr krajského soudu, že za situace, kdy jsou zpochybněny daňové doklady co do osoby dodavatele, množství a ceny šrotu, ale není zpochybněna samotná existence sporného šrotu, je namístě uznat žalobci alespoň minimální nutné výdaje na pořízení kovového šrotu. Tento závěr současně nijak nekorigoval tím, že by doplnil podmínky, za nichž je stěžovatel povinen takto postupovat (např. při zpochybnění podstatné části všech nákladů žalobce). Nejvyšší správní soud toliko doplnil úvahu krajského soudu v tom směru, že namísto prokázané výše sporných výdajů je možné uvážit o konkrétní výši daňově uznatelného výdaje pomocí pomůcek.

[17] Stěžovatel v dalším řízení doplnil dokazování výslechem R. G. (bagristy žalobce). Následně konstatoval, že se ani ve světle této výpovědi žalobci nepodařilo prokázat

daňovou účinnost nákladů vynaložených na nákup sporného šrotu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Poté s odkazem na předchozí rozsudky krajského soudu a Nejvyššího správního soudu „*vážil, zda je v tomto případě nutno postupovat dle § 98 daňového řádu a stanovit daň podle pomůcek*." Dospěl k závěru, že procentuální rozsah vyloučených nákladů je vzhledem k celkovým nákladům zaúčtovaným na účtu 50400 zcela minimální (0,77 % v roce 2011, resp. 3,17 % v roce 2012), tedy že ve vztahu k vykázaným zdanitelným příjmům byly akceptovány náklady nutné k jejich dosažení v přiměřené výši. Uzavřel, že proto nejsou dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[18] Je zřejmé, že stěžovatel pojal právní názor vyslovený krajským, resp. Nejvyšším správním soudem příliš rozšiřujícím způsobem. Nelze totiž přisvědčit tomu, že by mu správní soudy uložily zabývat se tím, zda jsou ve vztahu k celé daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období let 2011 a 2012 splněny podmínky pro stanovení daně z příjmů právnických osob podle § 98 daňového řádu, tedy podle pomůcek. Krajský soud ani Nejvyšší správní soud se takto skutečně nevyjádřily. Krajský soud zcela zřetelně považoval za správné, aby stěžovatel za nastalé situace zohlednil alespoň minimální náklady, které žalobci musely vzniknout právě v souvislosti s posuzovanou transakcí. Tento závěr pak Nejvyšší správní soud na podkladě kasační stížnosti stěžovatele aproboval jako správný, a to i při vědomí, že správce daně neosvědčil jako daňově uznatelnou pouze velmi malou část nákladů žalobce (viz předchozí kasační stížnost). Stěžovatel si evidentně vyložil nesprávně odkaz na § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu a přikládá mu širší význam, než jaký měl Nejvyšší správní soud na mysli. S ohledem na kontext věci je zřejmé, že tímto odkazem Nejvyšší správní soud nepožadoval, aby stěžovatel prověřil, zda není namístě stanovit daň za prověřovaná zdaňovací období podle pomůcek namísto dokazování. To plyne jednak z toho, že aproboval bez korekce závěry krajského soudu, a dále z toho, že odkaz na § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu spojil pouze s možností tímto způsobem uznat právě výdaje na pořízení šrotu (nikoliv stanovit celou daňovou povinnost) a že současně hovořil o spojení § 24 odst. 1 ZDP a § 98 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tedy pouze doplnil úvahu krajského soudu v tom směru, že příslušným nástrojem, jak určit výši daňově uznatelných výdajů u posuzované transakce ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, mohou být pomůcky.

[19] Není přitom předmětem tohoto řízení přehodnocování již jednou posouzených otázek. Právní názor, který Nejvyšší správní soud vyslovil, je totiž v konkrétní věci závazný i pro Nejvyšší správní soud samotný (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS.). Jak uvedl rozšířený senát tohoto soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 - 50: „*Lze tedy shrnout, že právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem představuje definitivní řešení dotčených otázek* v konkrétní věci, *které již zásadně není možné v rámci správního soudnictví revidovat, není-li naplněna některá z výjimek z kasační závaznosti. Kasační závaznost právního názoru vysloveného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se uplatní i při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu vydaného poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo správními soudy zrušeno*." Není proto namístě zabývat se polemikou stěžovatele s právním názorem vyjádřeným v *obiter dictum* (bod 28) nyní napadeného rozsudku. Krajský soud v této části odůvodnění pouze reflektoval a podrobněji vysvětlil právní názor, který plyne z dřívějších rozsudků v posuzované věci. Pouze na okraj zdejší soud dodává, že stanovení výše uznatelného výdaje v projednávané věci nelze striktně vzato považovat za stanovení daně

podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu. Cílem totiž není nějaký odhad daňové povinnosti připadající na posuzovanou transakci. V podstatě se jedná o snížení důkazního standardu ve vztahu k výši souvisejících nákladů, v kombinaci s nepřímými důkazy. Při stanovení množství nakoupeného kovového šrotu i jeho ceny je totiž možné vycházet z reálných údajů plynoucích z účetnictví žalobce (inventury, skladová evidence, výkupní ceny šrotu apod.), což jsou právě ony „pomůcky" ke stanovení minimální nutné výše výdajů na pořízení kovového šrotu.

[20] Stěžovatel při svém postupu v dalším řízení zjevně reflektoval vývoj následné judikatury a odborné literatury k problematice tzv. esenciálních nákladů, kterou ostatně obsáhle shrnuje v nynější kasační stížnosti. Stěžovatel však přehlíží, že se měl při svém rozhodování řídit právním názorem, který vyslovily soudy v nyní projednávané věci. Tento právní názor nebyl ke dni jeho rozhodování překonán judikaturou vyšších soudů, kterou by musel respektovat i každý senát Nejvyššího správního soudu a pochopitelně rovněž krajské soudy. Nutno zdůraznit, že ani sám stěžovatel se v předešlé kasační stížnosti prakticky nijak konkrétně nevymezil proti právnímu názoru krajského soudu, že je namístě žalobci uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši, pokud nebyla zpochybněna realizace transakce jako celku (nákup a prodej sporného šrotu), bez ohledu na poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům žalobce. Omezil se výhradně na výtky vůči názoru krajského soudu stran relevance prokázání osoby dodavatele ve vztahu k daňové uznatelnosti výdaje. Taková situace je srovnatelná s tím, jako by stěžovatel proti rozsudku krajského soudu v rozsahu této otázky v podstatě vůbec nepodal kasační stížnost. Nevyužil totiž možnosti zpochybnit krajským soudem vyslovené právní závěry, ke kterým by se musel Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti podrobněji vyjádřit a mohl je případně korigovat. Pokud takto stěžovatel nepostupoval a současně nebyly splněny podmínky pro odchýlení se od závazného právního názoru krajského soudu, stěžovatel byl povinen jej respektovat. Jelikož tak neučinil, porušil povinnost stanovenou v § 78 odst. 5 s. ř. s. Krajský soud proto nepochybil tím, že jeho rozhodnutí napadeným rozsudkem zrušil.

[21] S poukazem na shora uvedené důvody neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto je povinen nahradit úspěšnému žalobci náklady zastoupení ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Advokátka žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty; odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %; výsledná částka činí 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen vyplatit k rukám zástupkyně žalobce do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. června 2022

pokračování

JUDr. Tomáš Foltas

předseda senátu