

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **RNDr. P. H.**, zast. JUDr. Petrem Procházkou, advokátem, se sídlem Náměstí Svobody 77/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se odmítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad ve Frýdku-Místku dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 8. 2010, č. j. 111022/10/362914806251, žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 5.250.483 Kč a penále ve výši 1.050.096 Kč. Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, nařídilo obnovu prvoinstančního řízení. V obnoveném řízení vydal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 22. 1. 2013 rozhodnutí č. j. 44654/13/3207-24804-806251, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2.990.067 Kč a daňové penále ve výši 598.013 Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1697365/13/3207-24804-806251, správce daně postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), snížil výši doměřené daně na 65.084 Kč a daňového penále na 11.415 Kč. Následné odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 3. 2014, č. j. 6362/14/5000-14102-709598, zamítl a potvrdil naposledy uvedené rozhodnutí správce daně.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 4. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 24, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35. Nejvyšší správní soud v odůvodnění odkázal na dřívější rozsudek ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, a dovodil, že obnovou řízení bez dalšího nedochází k obnově daňové kontroly. Upozornil rovněž, že správce daně nemá bez dalšího povinnost provést v obnoveném řízení opakovanou daňovou kontrolu, případně znovu projednat s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud připustil, že správce daně pochybil, pokud žalobce neupozornil na nové podklady rozhodnutí. Uvedené pochybení však nemohlo způsobit nezákonnost rozhodnutí, neboť nové podklady se týkaly pouze té části rozhodnutí, ve které správce daně vyhověl žalobci. Žalovaný neprováděl žádné další dokazování

a žalobce si musel být vědom nových podkladů nejpozději poté, co obdržel prvoinstanční rozhodnutí ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1697365/13/3207-24804-806251. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomněl, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán není oprávněn napadené rozhodnutí zrušit a vrátit jej správci daně k dalšímu řízení. I kdyby tedy žalovaný uznal pochybení správce daně, žalobce by tím nezískal možnost projednat své námitky v obou instancích. Nadto Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalobce se k novým podkladům nevyjádřil v odvolání ani v průběhu odvolacího řízení.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 53, žalobu zamítl. V odůvodnění konstatoval, že obecné žalobní námitky nevymezují konkrétní procesní pochybení, přičemž krajský soud v tomto ohledu sám pochybení nezjistil. Ve vztahu k námitkám co do rozsahu, ve kterém bylo obnovené řízení vedeno a neúplného zjištění skutkového stavu věci, krajský soud konstatoval, že žalobce nikterak nespécifikoval, v kterých bodech spatřuje pochybení a s ohledem na dispoziční zásadu řízení podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), upozornil, že není povinen případné vady řízení sám vyhledávat. Námitku, že správce daně porušil ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu, protože se nevypořádal s argumenty žalobce, krajský soud shledal nedůvodnou s odkazem na strany 2 a 3 napadeného rozhodnutí žalovaného, kde jsou tyto námitky vypořádány. Krajský soud doplnil, že rozsah i důvody nařízení obnovy řízení jsou vymezeny v rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, konstatoval, že namítaným pochybením daňových orgánů ve vztahu k přístupu k podkladům dodatečného platebního výměru nebyl žalobce nikterak zkrácen na svých právech (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), a proto shledal i tento žalobní bod nedůvodným.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 53, podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní namítl, že Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud právním názorem, který je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudkem ze dne 23. 11. 2014, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60. Stěžovatel dále upozornil, že Nejvyšší správní soud v rozhodnutí jako jednu z kategorií nezákonnosti označil pochybení a vytváří tak dojem, že pochybení není nezákonnost, pokud pochybení nedosahuje takové intenzity, aby bylo nezákonností. Namítl také, že Nejvyšší správní soud nedisponuje vhodnými prostředky k posouzení, zda konkrétní pochybení dosahuje takové intenzity, aby bylo označeno jako nezákonnost. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 9. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 53, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl dle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. K námitkám uvedeným v kasační stížnosti žalovaný uvedl, že krajský soud postupoval v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. Ohledně polemiky stěžovatele o pojmu nezákonnost žalovaný podotkl, že úkolem správního soudnictví je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob a tedy že nezbytnou součástí rozhodování soudních orgánů je i korekce interpretace jednotlivých zákonných norem, kterou provádí soud v každém jednotlivém případě individuálně a v kontextu předchozí judikatury.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 11. 2016 stěžovatel namítl nezákonnost, resp. protiústavnost napadeného rozsudku. Odmítl zejména způsob, jakým se krajský soud vypořádal s právním názorem obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35. Podle stěžovatele krajský soud překročil meze, v jakých je podřízený soud vázán právním názorem soudu nadřízeného, ve smyslu nálezu

pokračování

Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 608/06. Stěžovatel namítl, že Nejvyšší správní soud hodnotil důkazy ve vztahu ke skutečnosti, zda mohl být stěžovatel poškozen pochybením prvoinstančního správce daně, a tímto hodnocením zavázal krajský soud. Nejvyšší správní soud tak krajskému soudu určil, jak má hodnotit důkazy, čímž porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces. Stěžovatel dále podotkl, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, vyjádřil pouze k hodnocení důkazů, provedenému krajským soudem, a nikoli k výroku rozsudku krajského soudu. Stěžovatel doplnění kasační stížnosti uzavřel s tím, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť vychází nesprávného právního názoru uvedeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost je dále nepřijatelná 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.“

Nepřijatelnost kasační stížnosti se tedy vztahuje k otázkám, které již dříve v téže věci závazně posoudil Nejvyšší správní soud. Tato skutečnost vyplývá rovněž z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, podle kterého *„[l]ze tedy konstatovat, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obecně vyjadřuje nepřijatelnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Tato zásada nepřijatelnosti kasačních stížností je prolomena jen v případech, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí.“* Dále je nutné zdůraznit, že zruší-li Nejvyšší správní soud 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. 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. (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nepřijatelnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není závislá na tom, zda v předchozím řízení před Nejvyšším správním soudem vystupoval na straně stěžovatele stejný účastník. Tento názor potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 8. 2015, sp. zn. II. ÚS 2083/15. V usnesení ze dne 4. 3. 2014, sp. zn. II. ÚS 2240/13, Ústavní soud výslovně uvedl, že *„[...]není rozhodné, zda původní rozhodnutí správního soudu bylo zrušeno na základě kasační stížnosti podané žalobcem nebo žalovaným, poněvadž soudní řád správní ve svém ustanovení § 104 odst. 3 vychází toliko z procesní situace, kdy kasační soud v dané věci již rozhodl, rozhodnutí správního soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž správní soud ve věci opětovně meritorně rozhodl s přihlídnutím k závaznému právnímu názoru, vyslovenému ve zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; lhotejno přitom, který účastník řízení se kasace původního rozhodnutí správního soudu domohl.“*

Nejvyšší správní soud uvádí, že již v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, vysvětlil, že při posuzování projednávaného případu vycházel ze skutečnosti, podle níž závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, pro současnou věc nejsou relevantní, neboť vycházejí ze zcela odlišného skutkového i právního kontextu. V prvně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že správce daně měl v obnoveném řízení povinnost umožnit stěžovateli seznámit se s podklady rozhodnutí a vyjádřit se k nim a že za tímto účelem měl podle § 6 odst. 2 daňového řádu poskytnout stěžovateli taktéž řádné poučení o tom, jak svá práva může realizovat. To, že tak neučinil, je vadou řízení. Nejvyšší správní soud však zároveň vysvětlil, že se v kontextu projednávané věci nejedná o vadu, která má za následek nezákonnost rozhodnutí. Takový závěr je v souladu

s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 8 As 31/2006 - 78), podle které nemá každé pochybení správních orgánů bez dalšího za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud doplňuje, že již v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, rovněž objasnil, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu žalovaný není oprávněn napadené rozhodnutí správce daně zrušit a vrátit mu jej k dalšímu řízení. Proto platí, že i pokud by žalovaný pochybení správce daně uznal, žalobce by tím nezískal možnost projednat námitky v obou instancích. Stěžovatel se mylí, pokud uvádí, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, zavázal krajský soud k tomu, jak má v dalším řízení hodnotit důkazy. Nejvyšší správní soud v této souvislosti toliko uvedl právní názor, že správce daně svým postupem nezasáhl do práv stěžovatele. Nejvyšší správní soud doplňuje, že krajský soud rozhodl v souladu se závazným právním názorem v uvedeném ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, a proto neshledal postup krajského soudu, včetně napadeného rozsudku, ani protiústavním, ani protizákonným.

K obecné námitce stěžovatele, že krajský soud překročil svým postupem závazný právní názor uvedený v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35, v důsledku čehož je napadený rozsudek nezákonný, Nejvyšší správní soud uvádí, že touto ryze účelovou námitkou stěžovatel zamýšlí překonat pravidlo uvedené v § 104 odst. 3 písm. a) vztahující se k nepřipustnosti opakované kasační stížnosti. Z obsahu kasační stížnosti je totiž zjevné, že stěžovatel ve skutečnosti polemizuje s právním názorem, který Nejvyšší správní soud zaujal již v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č. j. 4 Afs 108/2016 - 35. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že se krajský soud od závazného právního názoru neodklonil, a proto tuto kasační námitku nelze považovat za důvodnou. Nejvyšší správní soud pak v podrobnostech na svůj naposledy uvedený rozsudek odkazuje.

Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítal nesprávné posouzení otázek, které již Nejvyšší správní soud v předchozím řízení závazně vyřešil, je kasační stížnost nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. odmítl.

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

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

V Brně dne 14. prosince 2016

JUDr. Jirí Palla
předseda senátu