



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízдила a soudkyň JUDr. Brigity Chrástilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci žalobce: **APS PANELOVÉ SYSTÉMY s. r. o.**, se sídlem Staropramenná 3117/17, Praha 5, zastoupeného Ing. V. S., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Frýdlantě**, se sídlem Komenského nábřeží 680, Frýdlant v Čechách, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 20. 12. 2005, č. j. 59 Ca 115/2005 - 35,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2150 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. V. S., daňového poradce, se sídlem t. x, L.

Odůvodnění:

Žalobce se u krajského soudu domáhal žalobou podanou dne 18. 11. 2005 ochrany před nezákonným zásahem žalovaného dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), který spatřoval v úkonech prováděných žalovaným (dále „stěžovatel“), jenž dle něj mají povahu nezákonně opakované daňové kontroly a zároveň podal návrh na vydání předběžného opatření, aby bylo stěžovateli uloženo zdržet se do doby rozhodnutí o žalobě úkonů v daňovém řízení ve věci daňové povinnosti žalobce na

dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2000 a 2001. V žalobě dále poukázal na to, že za okamžik vyčerpání všech dostupných zákonných prostředků obrany proti postupu stěžovatele považuje den 20. 9. 2005, kdy stěžovatel zamítl jeho námitky proti nezákonně vedené daňové kontrole. Z obsahu stěžovatelových výzev ze dne 28. 7. 2005 žalobce dovozuje, že se jedná o zahájení daňové kontroly dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť pouze daňová kontrola odpovídá takto rozsáhle pojatému konání správce daně. Zmíněné výzvy dle žalobce ukládají povinnosti v rozsahu původní daňové kontroly, což vyvodil z porovnání výzvy ze dne 28. 7. 2005 s výzvou vydanou v průběhu daňové kontroly dne 19. 1. 2004. Opakovaná daňová kontrola naplňuje dle žalobce znaky zásahu správního orgánu dle § 82 s. ř. s.

Krajský soud rozsudkem blíže označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí stěžovateli zakázal pokračovat v provádění úkonů odpovídajících svým obsahem úkonům již učiněným v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001 a dále mu uložil povinnost uhradit na nákladech řízení žalobci částku 4225 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že při právním posuzování skutečností uvedených žalobcem vycházel především ze základních zásad daňového řízení vyjádřených v § 2 a § 16 odst. 1 daňového řádu a ze souvisejících ustanovení ústavních zákonů. Ke zjištění či prověření daňového základu, nejčastěji k ověření správnosti daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem, je prioritně daňovým řádem určen institut daňové kontroly. V § 16 daňového řádu jsou upravena práva a povinnosti správců daně v průběhu daňové kontroly, i osob, u kterých je kontrola prováděna. Z důvodu zachování zde uvedených práv není správce daně oprávněn volit mezi označením používaných institutů daňového řízení, musí přihlídnout ke skutečnému obsahu úkonů, které vůči daňovému subjektu činí, postupovat dle ustanovení daňového řádu, které tomuto skutečnému obsahu úkonů odpovídá. Krajský soud považuje za nespornou skutečnost, že původní daňová kontrola provedená ve dnech 8. 10. 2002 - 27. 5. 2004, byla projednáním zprávy o daňové kontrole dne 27. 5. 2004 ukončena. Na ukončení daňové kontroly nemá žádný vliv následné zrušení dodatečných platebních výměrů vydaných na základě zjištění plynoucích z této kontroly, což nakonec opakovaně připustil ve svých přípisech i stěžovatel. Dle názoru krajského soudu stěžovatel činil vůči žalobci úkony obsahově odpovídající daňové kontrole a vzhledem k tomu, že původní daňová kontrola byla ukončena, a po projednání zprávy dne 27. 5. 2004 v ní již nebylo možno pokračovat, úkony stěžovatele nelze označit jinak, než nově zahájenou daňovou kontrolou. Daňovou kontrolu lze tedy označit za opakovanou, neboť se vztahuje ke stejnému zdaňovacímu období a žalovaný jejím prostřednictvím prověřuje stejné skutečnosti. Ve svém odůvodnění krajský soud odkazuje na relevantní judikaturu Ústavního soudu, zejména na nález sp. zn. II ÚS 334/02 a dále také na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004.

Stěžovatel podal proti tomuto rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Dle stěžovatele soud nesprávně vyložil znění § 16 daňového řádu ve vztahu k § 1 odst. 2 a k § 46 téhož zákona, a dospěl k chybnému závěru, že úkony stěžovatele svým obsahem odpovídají daňové kontrole. Tuto údajně nově zahájenou daňovou kontrolu soud považoval za opakovanou a kasační stížností napadeným rozhodnutím tyto úkony zakázal. Soud z § 16 odst. 1 daňového řádu, v němž je definována daňová kontrola, vyvodil, že

když stěžovatel popsal své úkony jako „důkazní řízení vedené z důvodu správného stanovení daňové povinnosti a odstranění pochybností správce daně“, odpovídají tyto úkony zákonné definici daňové kontroly. Stěžovatel s tímto názorem soudu nesouhlasí a tvrdí, že jeho úkony svým obsahem neodpovídají daňové kontrole, jíž měl údajně zahájit výzvami ze dne 28. 7. 2005, odvolává se na § 46 odst. 7 daňového řádu, zařazený do části třetí zákona nazvané „řízení vyměřovací“, podle něž postupoval, jelikož po vyměření daně zjistil, že je stanovena daňová povinnost nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti. Z výzev ze dne 28. 7. 2005 je naopak dle stěžovatele zřejmé, že činil své úkony ve vyměřovacím řízení před dodatečným stanovením daně, jelikož bylo při daňové kontrole zjištěno, že je vyměřená daňová povinnost nižší než zákonná daňová povinnost. Dále stěžovatel namítá, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se možnosti stěžovatele v novém řízení napravovat svá pochybení s tím, že v zákoně není výslovně upraveno, kdo z účastníků daňového řízení má nést negativní důsledky procesních pochybení správce daně. Odvolává se na § 50 odst. 3 daňového řádu, v souladu s nímž je v odvolacím řízení umožněno odvolacímu orgánu výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, nebo toto doplnění či odstranění vad uložit správci daně. Pokud je tedy daň stanovena dokazováním, jednoznačně z uvedeného ustanovení vyplývá, že je daňový subjekt nucen nést důsledky procesních pochybení správce daně v tom smyslu, že je povinen spolupracovat při odstraňování vad řízení. V případě, že je odvolací orgán nucen pro vady řízení rozhodnutí správce daně zrušit, správce daně nevede posléze nové řízení, ale pokračuje v daňovém řízení, ve kterém bylo vydáno zrušené rozhodnutí. Stěžovatel také namítá, že soud nesprávně argumentoval rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, jelikož v projednávaném případě nebyla žalobci žádná daň na základě daňové kontroly pravomocně doměřena. Poslední známá daňová povinnost žalobce za předmětná zdaňovací období byla pravomocně vyměřena dle § 46 odst. 5 daňového řádu, stěžovatel tedy správnost výše daňové povinnosti nezkoumal a daň byla vyměřena ve výši uvedené v daňovém přiznání. Tedy v případě žalobce, nebyla pravomocně dodatečně stanovena daň a daňové řízení zůstalo neukončeno, i když stěžovatel v této kontrole zjistil, že je daňová povinnost stanovena nesprávně. Soud své rozhodnutí odůvodnil tím, že úkony stěžovatele obsahově odpovídají daňové kontrole, ačkoliv se skutečným obsahem těchto úkonů nezabýval, pouze konstatoval, že obsah výzvy ze dne 19. 1. 2004 vydaný v provedené daňové kontrole je totožný s obsahem výzvy ze dne 28. 7. 2005. Ovšem doručením pozdější výzvy stěžovatel pouze sledoval napravení procesní chyby v doručování v průběhu kontroly a žalobci tak byla znovu dána možnost vyvrátit pochybnosti stěžovatele. Z uvedených důvodů stěžovatel tvrdí, že je rozhodnutí soudu možné považovat za nepřezkoumatelné, jelikož se neopírá o důvody, na základě kterých lze učinit závěr, že úkony prováděné stěžovatelem byly opakovanou daňovou kontrolou.

Žalobce ve svém vyjádření k projednávané kasační stížnosti znovu poukazuje na to, že ve vztahu k němu stěžovatel činil po ukončení daňové kontroly úkony rozsahem a po věcné stránce shodné, jako v předchozí daňové kontrole. Jestliže sám stěžovatel nedokázal ozřejmit a vysvětlit své postupy způsobem, který by nasvědčoval vedení jiného řízení, než daňové kontroly, nelze přičítat soudu k tíži, že z takto podaných vysvětlení vycházel. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí na pravou míru svá (patrně nesprávná) vyjádření z daňového řízení, fakticky tím požaduje, aby Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti hodnotil jiný důkazní stav, než z jakého vycházel krajský soud

v napadeném rozhodnutí. Jestliže tedy v kasační stížnosti stěžovatel zdůrazňuje, že podstatou jeho řízení nebylo obnovené dokazování v rozsahu daňové kontroly, nýbrž pouze formální doručení výzev, jde dle žalobce o odlišnou argumentaci, než jakou stěžovatel prezentoval v průběhu řízení před krajským soudem. V této souvislosti je tedy třeba poukázat na stěžovatelovu absurdní námitku, že nepožadoval od žalobce plnění povinností dle § 16 odst. 2 daňového řádu, nýbrž mu „pouze doručil výzvy k odstranění pochybností“. S nesplněním povinností uložených těmito výzvami byly v poučení spojovány kontumační následky a obsahem výzev nebylo nic jiného, než uložení širokého rozsahu administrativních a důkazních povinností. Dále žalobce podotýká, že se stěžovatel svými námitkami domáhá procesní analogie, která je však ve veřejném právu nepřijatelná. Dle jeho názoru mělo patrně finanční ředitelství postupovat podle § 50 odst. 3 daňového řádu a uložit nebo provést odstranění vad v rámci odvolacího řízení. Pokud stěžovatel s poukazem na § 50 odst. 5 daňového řádu tvrdí, že mu to zákon neumožňuje, nutno namítnout, že mu zákon toliko nařizuje zrušit rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, pakliže nejsou splněny podmínky pro uplatnění této náhradní metody stanovení daně. Tyto podmínky jsou uvedeny v § 31 odst. 5 daňového řádu a pokud odvolací orgán skutečně spatřoval nesprávnost postupu stěžovatele pouze v nesprávném doručení výzvy v průběhu daňové kontroly, nešlo ještě o nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Tato vada byla v odvolacím řízení odstranitelná. Nedostatečná právní úprava kompetencí odvolacího orgánu v daňovém řízení navíc nemůže být důvodem pro to, aby si ji finanční orgány „dotvářely“ vlastními procedurami a porušovaly přitom ústavní zásadu „povolovací“.

Kasační stížnost byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku a je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byla podána osobou oprávněnou, stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.), za stěžovatele jedná osoba se vzděláním uvedeným v § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost je přípustná, neboť je zřejmé, že stěžovatel uplatňuje kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek, blíže uvedený v záhlaví tohoto rozhodnutí, v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje pro posouzení věci za důležité zejména následující skutečnosti:

Podle ustanovení § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaném pod č. 603/2005 Sbírky rozhodnutí NSS konstatoval, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky:

Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li, byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.

Řízení podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem, proti němuž nejsou jiné prostředky obrany, zejména proti němuž není možné podat žalobou proti nezákonnému rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud na tomto místě předepisuje, že ve dnech 8. 10. 2002 - 27. 5. 2004 byla u žalobce provedena správcem daně daňová kontrola, která byla projednáním zprávy o daňové kontrole dne 27. 5. 2004 ukončena, o čemž není mezi účastníky sporu.

V projednávané věci Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (odvolací orgán) k podanému odvolání žalobce zrušil dodatečné platební výměry vydané dne 14. 6. 2004 stěžovatelem, kterými byla původně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2000 a 2001. Stěžovatel poté činil ještě další úkony ke zjištění daňové povinnosti žalobce za uvedená období ve správné výši a vydal dne 23. 6. 2005 výzvy, jimiž žalobce vyzval k doložení důkazních prostředků. Žalobce reagoval na úkony stěžovatele dne 7. 6. 2005 podáním námítky proti nezákonně vedenému daňovému řízení. Dne 28. 7. 2005 vydal stěžovatel další výzvu dle § 32, § 31 odst. 9 a § 46 odst. 7 daňového řádu, jíž za účelem správného stanovení daňové povinnosti žalobce vyzval k odstranění pochybností, které vznikly správci daně na základě zjištění v průběhu daňové kontroly. Těmito výzvami byl žalobce vyzván k prokázání skutečností, jenž byly předmětem již ukončené daňové kontroly, a to v rozsahu povinností odpovídajících původní daňové kontrole. Žalobce se proto přípisem ze dne 1. 8. 2005 stěžovatele dotazoval na podstatu a formu probíhajícího daňového řízení. Stěžovatel ve svých sděleních zejména zdůrazňoval, že vede daňové řízení z důvodu správného stanovení daňové povinnosti žalobce (vyjádření stěžovatele ze dne 28. 11. 2005) a rovněž uvedl, že jeho postup není opakovanou daňovou kontrolou, nýbrž pokračováním daňového řízení po zrušení dodatečných platebních orgánů odvolacím orgánem. Dle Nejvyššího správního soudu se v projednávané věci jedná o úkony činěné po zrušení stěžovatelových rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), jenž mají charakter opakované daňové kontroly.

Dle § 16 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

Při posuzování námítek stěžovatele Nejvyšší správní soud vycházel ze základních zásad daňového řízení vyjádřených především v § 2 daňového řádu a dále z citovaného § 16 daňového řádu, definujícího pojem daňové kontroly, a dále ze souvisejících ustanovení

ústavních zákonů, tedy zejména z čl. 2 odst. 3 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky a z čl. 2 odst. 2 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, která shodně stanoví pravidla uplatňování státní moci, a to výhradně v případech a v mezích stanovených zákonem, a způsobem, který zákon stanoví. Na základě těchto ustanovení se Ústavní soud opakovaně vyjádřil k otázce, zda je možné opakovat daňovou kontrolu, přičemž i přes určitou nejednotnost dosavadní judikatury správních soudů lze konstatovat, že ve většině projednávaných věcí dospěl k závěru, že daňový řád výslovně možnost opakování daňové kontroly neupravuje, ovšem ani ji nevylučuje. V souladu s výše citovanou zásadou je proto možné připustit opakování daňové kontroly pouze v některých zákonem předpokládaných případech. Ohledně možnosti bránit se postupu správce daně, ve kterém daňový subjekt shledává neoprávněnou daňovou kontrolu, žalobou dle § 82 s. ř. s., Nejvyšší správní soud, jakož i krajský soud v napadeném rozhodnutí, zastává názor vyslovený rozšířeným senátem zdejšího soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, z něhož vyvodil pro posouzení projednávané věci následující závěry. Daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž podle svého systematického zařazení v daňovém řádu, je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení a je zpravidla započata sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp.zn. II. ÚS 334/02 tuto zprávu nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole je podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, není ji tedy možné považovat za rozhodnutí ve smyslu § 32 daňového řádu ani za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Dle výše citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005 „*může být zahájení i provádění daňové kontroly dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu dle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, co žalobce bezvýsledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.*“

Nejvyšší správní soud dospěl na základě výše uvedeného k závěru, že úkony správce daně, které prováděl po zrušení dodatečných platebních výměrů ve vztahu k žalobci, odpovídají svým obsahem provádění opakované daňové kontroly, neboť se vztahují ke stejnému zdaňovacímu období a stěžovatel jimi prověřuje totožné skutečnosti. Nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů, přinejmenším, vždy dochází k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu veřejné sféry jeho osoby (*status negativus*), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce se tedy oprávněně domáhal soudní ochrany prostřednictvím § 82 s. ř. s., jelikož, jak výše uvedeno, bezvýsledně vyčerpал právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.) podáním námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) a krajský soud zcela v souladu se zákonem žalobci napadeným rozhodnutím právní ochranu před nezákonným zásahem poskytl.

Ke stěžovatelově námitce spočívající v tom, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se možnosti stěžovatele v novém řízení napravovat svá pochybení s tím, že v zákoně není výslovně upraveno, kdo z účastníků daňového řízení má nést negativní důsledky procesních pochybeních správce daně, Nejvyšší soud konstatuje, shodně s odůvodněním uvedeným v napadeném rozsudku krajským soudem, že z ustanovení daňového řádu, Ústavy ČR či Listiny základních práv a svobod, nelze dovodit absolutní nemožnost správce daně činit úkony v daňovém řízení po zrušení dodatečného platebního výměru odvolacím orgánem. Správce daně však může vůči daňovému subjektu činit pouze ty úkony, které jsou zákonem předvídány a upraveny.

Ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu je upraven postup odvolacího orgánu v případě, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení. Uvedené ustanovení limituje odvolací orgán v rozsahu provádění přezkumu tím, že mu ukládá povinnost zkoumat dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek vyjádřených v § 31 odst. 5 daňového řádu, dále určuje způsob, jak může odvolací orgán s odvoláním naložit a předvídá výsledek odvolacího řízení, buď rozhodnutím nebo vrácením věci správci daně I. stupně se závazným právním názorem k rozhodnutí podle § 50 odst. 5 daňového řádu, přičemž pro tento způsob vyřízení odvolání zákon nepředepisuje vydání rozhodnutí. Dospěje-li odvolací orgán k závěru, že zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti pomůckami dodrženy nebyly, rozhodnutí správce daně I. stupně změnit nebo zruší bez oprávnění věc vrátit správci daně I. stupně. Z nyní uvedeného proto jednoznačně vyplývá, že pokud odvolací orgán rozhodnutí napadené odvoláním zruší, rozhodne vždy o předmětu řízení s konečnou platností a v dalším řízení pokračovat nelze, a zejména pak nelze vydat v téže věci další stejné, případně jiné rozhodnutí. Pokračování v řízení umožňuje § 50 odst. 5, věta poslední, umožňující vrácení věci k rozhodnutí, s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně, pokud odvolací orgán zjistí, že jsou u něj dány podmínky pro rozhodnutí dle § 49 odst. 1 daňového řádu (viz rozhodnutí sp. zn. 6 Afs 3/2004 ze dne 21. 11. 2006, dostupné na www.nssoud.cz).

Stěžovatel ve sdělení ze dne 20. 9. 2005 připustil, že se v průběhu předcházející daňové kontroly dopustil procesních pochybení, což posléze označil za důvod opakovaného provádění „vyměřovacího“ řízení. Jestliže tedy následně argumentoval tím, že je nutno odstranit pochybnosti o správnosti hospodářského výsledku žalobce vyplývající ze zjištění předchozí daňové kontroly, pak je nutné uvést, jak již rovněž správně konstatoval krajský soud, že tyto pochybnosti nebyly při původní daňové kontrole odstraněny v důsledku nesprávného procesního postupu ze strany správce daně. K tomuto Nejvyšší správní soud odkazuje na vlastní konstantní judikaturu, zejména na rozhodnutí ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, v němž je stanoveno, že *„nelze-li změny daně již vyměřené (doměřené) dosáhnout za použití mimořádných opravných prostředků, neboť nejsou splněny zákonné podmínky pro jejich použití, nelze tak učinit ani jinak (např. opakováním daňové kontroly). Bylo-li by totiž možné měnit daňovou povinnost kdykoli, když vyjdou najevo nové skutečnosti, pouhým opakováním daňové kontroly, ustanovení § 54 a § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, by zcela postrádala své opodstatnění.“* Nejvyšší správní soud rovněž považuje za vhodné uvést, že pokud se správce daně v průběhu daňové kontroly dopustí procesního pochybení, jehož následkem nejsou zjištění z daňové kontroly dostačující, není přípustné tyto vady napravovat cestou opakování

daňové kontroly a tím zatížit daňový subjekt způsobem, který daňový řád výslovně neupravuje. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že si je vědom, že tento závěr je pojmán judikaturou zdejšího soudu rozdílně (srov. rozhodnutí ze dne 21. 11. 2006, sp. zn. 6 Afs 3/2004, rozhodnutí ze dne 24. 7. 2006, sp. zn. 8 Afs 123/2005, a rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 36/2004 ze dne 10. 11. 2005, dostupné na www.nssoud.cz) a tento rozpor nebyl doposud odstraněn. Proto při posuzování nyní projednávané věci 6. senát Nejvyššího správního soudu vycházel ze závěrů vyslovených v rozhodnutí rozšířeného senátu (výše citované rozhodnutí č. j. 2 Afs 144/2004 - 110), a v rozhodnutí sp. zn. 6 Afs 3/2004 ze dne 21. 11. 2006.

Ze všech shora uvedených důvodů a v souladu s vlastní konstantní judikaturou a judikaturou Ústavního soudu, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 35 odst. 2 s. ř. s., dle ustanovení § 60 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalobce ve svém vyjádření k nákladům řízení o kasační stížnosti ze dne 22. 1. 2008 uplatnil náhradu nákladů za dva úkony právní služby a režijní paušál, požadoval celkem částku 4800 Kč, což odpovídá sazbě mimosmluvní odměny dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu ve znění platném od 1. 9. 2006. Tedy 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. b) a d) a dále náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 3 vyhlášky ve výši 2 x 300 Kč. Právní zástupce žalobce však oba úkony právní služby učinil v době platnosti citované vyhlášky ve znění platném do 31. 8. 2006 a soud mu proto přiznal náhradu nákladů za dva úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. b) a d) ve výši 2 x 1000 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 75 Kč. Celkem tedy 2150 Kč.

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

V Brně dne 30. ledna 2008

JUDr. Bohuslav Hnízdl
předseda senátu