



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **M. Ch.**, zastoupena JUDr. Vitem Buršou, advokátem se sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2008, č. j. 30 Ca 199/2006 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2008, č. j. 30 Ca 199/2006 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 3. 2008, č. j. 30 Ca 199/2006 – 35, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 8. 2006, č. j. 10500/06/FŘ 110-0107, č. j. 10498/06/FŘ 110-0107 a č. j. 10499/06/FŘ 110-0107, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 10. 1. 2006, č. j. 4230/06/336912/3058, č. j. 4283/06/336912/3058 a č. j. 4267/06/336912/3058, o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 30 495 Kč, roku 1995 ve výši 57 318 Kč a roku 1996 ve výši 16 575 Kč. Své rozhodnutí krajský soud odůvodnil tím, že prováděná daňová kontrola sama o sobě ani zpráva o provedené daňové kontrole sepsaná v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nemůže založit překážku věci rozhodnuté, protože zpráva o kontrole není rozhodnutí, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu. V této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44), která nepopírá právo správce daně provádět daňové kontroly i opakovaně, připouští však tuto možnost jen ze závažných důvodů. V daném případě byla předcházející rozhodnutí finančního ředitelství i správce daně krajským soudem zrušena a zrušení rozhodnutí a potřebu splnění požadavků vyplývajících ze závazného právního názoru soudu, lze považovat za závažný důvod opravňující k opakovanému provádění daňové kontroly,

a to zejména i proto, aby mohlo být rozhodnuto, zda lze stanovit daň dokazováním či zda je správce daně oprávněn stanovit daň za použití pomůcek. K dalším žalobním námitkám, které směřovaly proti hodnocení důkazů finančním ředitelstvím a jeho závěru o povinnosti vést jednotlivé účetní doklady, krajský soud uvedl, že účetnictví řádně vedené daňovým subjektem a předložené správci daně, je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatelka byla vyzvána k prokázání a doložení celé řady jmenovitě uvedených listinných důkazů a také veškerých účetních dokladů souvisejících se zaúčtovanými položkami v peněžním deníku, v knize pohledávek a závazků a v pomocných knihách o ostatních složkách majetku za rok 1995 až 1997. Finanční ředitelství v odůvodnění svého rozhodnutí popsalo nedostatky zjištěné v účetnictví stěžovatelky a krajský soud musel přisvědčit jeho závěru, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, když byly zjištěny některé zásadní nedostatky, zejména to, že stěžovatelka nepředložila knihu zásob (skladní karty), což je v rozporu s ustanovením čl. IV příslušného opatření (za zdaňovací období roku 1995 opatření FMF, č. j. V/1-31 370/1992 a za zdaňovací období let 1996 a 1997 opatření MF ČR, č. j. 281/71 702/1995), kde je stanovena povinnost vést knihu zásob (skladní listy). Stěžovatelka pak ani nerespektovala čl. VIII odst. 3 opatření, kde je stanoveno, že zásoby se evidují v knize zásob (skladní karty). Také předloženými listinami neprokázala, že byla řádně provedena inventarizace zásob a krajský soud se tedy ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že účetnictví stěžovatelky nebylo vedeno průkazným způsobem. Stěžovatelka ani neprokázala jiný způsob evidence zásob. Nejednalo se pouze o dílčí nedostatky v účetnictví a finanční ředitelství tak důvodně dovodilo, že stěžovatelka při dokazování nesplnila svou zákonnou povinnost, a uvedlo dostatečné důvody, proč bylo její účetnictví nevěrohodné a proč tedy nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Krajský soud dále shledal nadbytečným provádění dokazování listinnými důkazy, znaleckým posudkem a výsledkem svědka, které stěžovatelka navrhla, neboť se ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že daň nelze stanovit dokazováním.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž namítala nezákonnost napadeného rozsudku z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu týkajícím se možnosti provádět novou daňovou kontrolu. Krajský soud v rozsudku připustil pouze možnost určitého doplnění, správce daně však po zrušení jeho rozhodnutí evidentně tuto zásadu možného průlomu, do jinak zjevné zásady nemožnosti opakování daňové kontroly, nerespektoval a provedl daňovou kontrolu absolutně od počátku v mnohem širším rozsahu než původně, když znovu požadoval všechny doklady včetně těch, které měl předtím k dispozici, a vytýkal stěžovatelce, že ne všechny opakovaně předložila, vyzýval ji obecně k prokázání věcí, které nemají souvislost s kontrolou správného vyměření daně, apod. Takový postup je v jednoznačném rozporu se zásadními principy daňového řízení. V tomto případě je navíc zřejmé, že i při opakované kontrole správce daně nesplnil základní povinnost uloženou mu rozsudkem krajského soudu, tzn. na základě jakých poznatků a důkazů znevěrohodňuje předložené důkazy, a které konkrétně, což již při dalším přezkumu krajský soud nijak nevyhodnotil. Stěžovatelka namítala, že se zcela záměrně nezabýval vyhodnocením těch žalobních námitek, které rozporují, že některé doklady nemají vliv na stanovení daňové povinnosti (např. kniha závazků a pohledávek v jednoduchém účetnictví, apod.). Také neřešil příčinnou souvislost mezi možností správce daně správně vyměřit či zkontrolovat daň a povinností daňového

subjektu vést a předložit některé účetní doklady, což bylo v žalobě zejména vytýkáno, neboť právě nadbytečné vyžadování některých dokladů bylo účelově využito ke snaze odůvodnit stanovení daně podle pomůcek. V případě vedení jednoduchého účetnictví je povinnost vést pomocnou evidenci v podobě knihy zásob jen v případě, že existuje skladovaný materiál a skladované zboží. Jestliže účetní jednotka sklad nemá, nemá ani skladovaný materiál nebo zboží a nemá tak povinnost vést např. skladovací karty. Stěžovatelka označila za zcela absurdní požadovat po účetních jednotkách vedení skladu a příslušné evidence u spotřebního materiálu, kterým v daném případě bylo vše, k čemu požadoval finanční úřad evidenci, zejména „polotovary“ určené k výrobě klíčů. Krajský soud se nevypořádal s námitkou, jaká je souvislost např. mezi knihou závazků a pohledávek ve vztahu k vyměření daně v oblasti jednoduchého účetnictví, kdy dochází k zaúčtování příjmů až po jejich obdržení (nikoliv fakturaci) a stejně u výdajů až po jejich zaplacení (nikoliv po obdržení faktury), ačkoliv stěžovatelce vytýká, že nepředložení této knihy mělo vliv na nemožnost stanovení daňové povinnosti. Podobně krajský soud nijak nezduvodnil ani otázky inventarizace, přičemž stěžovatelka poukázala na to, že ji předložila a že byla součástí daňového přiznání, a krajský soud konstatoval, že inventarizace nebyla vůbec provedena. Přitom v předchozím soudním řízení stěžovatelka mimo jiné správci daně vytýkala početní chyby, kterých se dopustil při odpočtu z inventarizace majetku na začátku a konci účetního období. Stěžovatelka dále vyslovila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že neprokázala řádným a hodnověrným způsobem vedení účetnictví. Krajský soud v řízení neprovedl žádný důkaz, zejména navrhanými předloženými doklady o účetnictví, a již z toho důvodu nemohl objektivně zjistit, zda předložené doklady jsou dostatečně průkazné či nikoliv. Stěžovatelka upozornila na to, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že jí navržené dokazování shledal nadbytečným, ale k tomuto závěru lze dojít jedině tím, že se důkazy provedou a poté vyhodnotí. Krajský soud svým postupem rezignoval na svoji zákonnou přezkumnou povinnost. Stěžovatelka rovněž namítala, že v případě první kontroly nebyly zpochybňovány výdajové doklady ani jiné účetní doklady a daň byla stanovena „volnou úvahou“ správce daně na základě jím stanovených rabatů a poté, co byl shledán tento postup nezákonný, byly v dalším řízení činěny pouze formální kroky mající za cíl odůvodnit postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozhodl, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na odůvodnění napadených správních rozhodnutí i na svoje vyjádření k žalobám. Po rekapitulaci průběhu první daňové kontroly, na jejímž základě byly vydány dodatečné platební výměry, které byly poté zrušeny krajským soudem, finanční ředitelství uvedlo, že v dalším řízení správce daně vyzval podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stěžovatelku k doložení účetní dokumentace a účetních dokladů za příslušná zdaňovací období. Stěžovatelka předložila pouze část požadovaných dokladů a nepředložila vystavené pokladní doklady, které předložila při kontrole probíhající v roce 1999. Správce daně tak dospěl k závěru, že existují skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, úplnost účetnictví a povinných evidencí či záznamů vedených stěžovatelkou, neboť stěžovatelka nesplnila povinnosti vyplývající z čl. IV., VII. a VIII. přílohy opatření MF ČR č. j. 281/71 702/1995. Protože stěžovatelka nevedla skladovou evidenci, nemohla provést inventarizaci, a tím prokázat skutečně dosažené příjmy, které vyplývají z prodeje jednotlivého druhu zboží.

Nevedla obchodní marže – cenovou evidenci pro jednotlivé druhy zboží a z tohoto důvodu nemohla provést ani inventarizaci za použití metody kontroly korunou. Ani ve stanovisku k projednání kontroly nedoložila žádné průkazné důkazní prostředky. Správce daně tak nemohl postupovat podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, ale musel postupovat podle ustanovení § 31 odst. 5 a 6 citovaného zákona. K námitce opakované daňové kontroly finanční ředitelství uvedlo, že právě vzhledem k tomu, že předmětná rozhodnutí byla soudem zrušena, nebylo daňové řízení pravomocně ukončeno, a tudíž nemůže jít o překážku věci rozhodnuté. Správce daně je oprávněn, resp. povinen, dosáhnout cíle řízení, jímž je stanovení a vybrání daně, neuplynula-li dosud zákonná lhůta pro vyměření daně, a tomu nebrání ani právní úprava soudního přezkumu správních rozhodnutí, kde je uplatňován kasační princip. Zruší-li tedy soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu a zaváže jej vydat nové rozhodnutí, je správní orgán vázán právním názorem soudu. V žádném případě další řízení neznamená pouze zastavení řízení. Postup, kdy správce daně na základě pokynu finančního ředitelství pokračoval v řízení a vydal nová rozhodnutí, je zcela v souladu se zákonem. Stěžovatelka měla další možnost řádně prokázat údaje uvedené v daňových přiznáních, což od počátku odmítala, nakonec předložila ještě méně dokladů než při daňové kontrole v roce 1999 a nepředložila dokonce doklady – paragony, z nichž se původně vycházelo. I v důsledku této situace byl správce daně nucen provést rozsáhlejší šetření, hlavně ve směru vyhledání a použití pomůcek. Výsledkem řízení bylo stanovení jiné výše daňových základů a daní. Správce daně prokázal, že údaje uvedené v daňových přiznáních, tj. zejména údaje o příjmech a výdajích, nevycházely z řádně vedeného účetnictví. Stěžovatelkou předložené doklady tak byly ve světle zjištěných skutečností, celkově neprůkazného účetnictví, zpochybněny způsobem zcela zásadním. Nemohly se stát jediným podkladem pro stanovení základu daně a nebylo již třeba je jednotlivě detailně zkoumat a hodnotit. Pokud neexistuje průkazné účetnictví, musel by daňový subjekt v rámci důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků unést takové důkazy, které by v plném rozsahu neprůkaznost účetnictví nahradily a nezpochybnitelným způsobem doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. Stěžovatelka však žádné takové důkazní prostředky nedoložila. Proto správce daně stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila zásadní námitku, a to ve vztahu k posouzení přípustnosti opakované daňové kontroly.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 5. 1999 vyplynulo, že předmětem daňové kontroly bylo prověření (zjištění) daňového základu a jiných okolností rozhodných pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, 1996 a 1997. Na základě výsledků daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, které poté Krajský soud v Brně rozsudky ze dne 2. 2. 2004, č. j. 30 Ca 104/2001 – 61, č. j. 30 Ca 103/2001 – 45 a č. j. 30 Ca 105/2001 – 46, spolu s rozhodnutími finančního ředitelství, zrušil. V protokolu o ústním jednání ze dne 25. 4. 2005 je vymezeno jako předmět jednání

„stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1995, 1996 a 1997“. V průběhu tohoto jednání správce daně seznámil stěžovatelku s obsahem zrušujících rozsudků krajského soudu s tím, že pokračuje v dalším řízení ve věci správného stanovení základu daně a daňové povinnosti za uvedená zdaňovací období. Následně správce daně zaslal stěžovatelce výzvu k dokazování podle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ve které požadoval doložení účetnictví a účetních dokladů za předmětná zdaňovací období za účelem prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení základu daně z příjmu fyzických osob. Správce daně požadoval předložení veškerého účetnictví ve smyslu opatření FMF V/1-31 370/1992 a veškerých účetních dokladů souvisejících se zaúčtovanými položkami v peněžním deníku a dále evidenci denních tržeb podle ustanovení § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 21. 12. 2005 o projednání výsledků kontroly po soudním řízení vyplývá, že správce daně dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že nemohl postupovat v souladu s § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, ale podle ustanovení § 31 odst. 5 a 6 citovaného zákona a stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek.

Oprávnění správce daně při daňové kontrole a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu vyplývající zejména z ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků slouží nepochybně k tomu, aby daňová kontrola mohla efektivně plnit svůj účel, současně však tato oprávnění mohou z hlediska daňového subjektu znamenat výrazný zásah do jeho subjektivních práv. Správní orgán v daňovém řízení je zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen. Daňovou kontrolu jako procesní institut určený ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít pouze jednou. Vznikly-li totiž správci daně při první daňové kontrole pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, bylo jeho povinností existenci skutečností tomu nasvědčujících prokázat, své pochybnosti sdělit daňovému subjektu a dát mu poté možnost i jinými důkazními prostředky, než je jen účetnictví vedené v souladu se zákonem o účetnictví, prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Teprve poté, co daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, může správce daně přistoupit ke stanovení základu daně a výše daně podle pomůcek (k přenášení daňového břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2007, č. j. 8 Afs 78/2007 - 47, a rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

Vzhledem k tomu, že správce daně po zrušení správních rozhodnutí I. a II. stupně jednak sdělil stěžovatelce, že pokračuje v dalším řízení ve věci správného stanovení daňové povinnosti a současně vyzval stěžovatelku k předložení všech účetních dokladů za předmětná zdaňovací období a vyzval ji i k předložení dokladů, které už byly předmětem první daňové kontroly, je nepochybné, že u stěžovatelky proběhla další daňová kontrola, jejíž předmět byl zcela shodný s předmětem předchozí provedené daňové kontroly.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu provádění opakované daňové kontroly, případně pokračování v daňové kontrole po soudním řízení, je možné pouze v případě, že se správce daně hodlá zaměřit na jiné otázky, než které byly předmětem předchozí daňové kontroly a kterými by se i při vynaložení náležité odborné péče při první kontrole nemohl zabývat. V případě, že je druhá daňová kontrola zaměřena na stejné otázky a týká se i identického časového období, představuje takový postup správce daně vybočení z principů právního státu a porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, www.nalus.usoud.cz, ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I ÚS 512/02, www.nalus.usoud.cz). Také ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že opakování daňové kontroly je přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu spočívajícího v tom, že i když správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po jejím skončení najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci a které by za opakované daňové kontroly je, že může být zaměřena jen a pouze na skutečnosti nově zjištěné. Opakovaná daňová kontrola musí být prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi, a aby se zamezilo svévolnému jednání správce daně, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost kontroly postupu správce daně. Správce daně musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS, vyslovil, že „Nelze proto připustit, aby daňová kontrola byla opakována libovolně často a aby tak byl dán prostor k případnému neprofesionálnímu či dokonce v krajních případech i šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu; na druhé straně ovšem nelze ani připustit, aby možnosti správce daně k užití instrumentu v podobě daňové kontroly byly fakticky vyprázdněny tím, že by opakování daňové kontroly bylo paušálně a bezvýjimečně vyloučeno i za situace, kdy při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou a kdy teprve po jejím skončení a z důvodů, jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání.“ Obdobný právní názor vyslovil také v rozsudcích ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 – 89, publ. pod č. 1411/2007 Sb. NSS, ze dne 24. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 – 55 a ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 185/2005 – 81, www.nssoud.cz. Také v rozsudku ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 – 44, označil Nejvyšší správní soud za nezákonný postup správce daně, když při opakované daňové kontrole kontroloval všechny účetní doklady, a nikoliv jen ty, které se vztahovaly k novým skutečnostem, které označil za důvod pro zahájení nové daňové kontroly. Krajský soud sice v napadeném rozsudku na tento rozsudek Nejvyššího správního soudu správně odkázal, ale právní názor v něm vyslovený nerespektoval.

V případě stěžovatelky správce daně při zahájení opakované kontroly neuvedl, o jaké nové skutečnosti svůj postup opírá a odůvodnil jej pouze právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu ze dne ze dne 2. 2. 2004, č. j. 30 Ca 104/2001 – 61, ze kterého ovšem nevyplývá, že by krajský soud zavázal správce daně k provedení opakované daňové kontroly. Důvodem zrušení rozhodnutí finančního ředitelství i správce

daně byla jejich nepřezkoumatelnost a nedostatek důvodů a nedodržení zákonem stanovených povinností vyplývajících z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, což podle názoru Nejvyššího správního soudu svědčí o neprofesionalitě postupu správce daně při první daňové kontrole. V takovém případě nemůže jít tento postup k tíži daňového subjektu, neboť „i zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít – nejsou-li dány závažné důvody pro opakování – zásadně toliko jednou; velmi naléhavý je tento požadavek za situace, kdy je zjišťování skutkového stavu vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57).

Správce daně tak v případě stěžovatelky neoprávněně zahájil opakovanou daňovou kontrolu. Byly-li na základě takové kontroly vydány dodatečné platební výměry a finanční ředitelství odvolání proti nim zamítlo, krajský soud pochybil, jestliže napadená rozhodnutí nezrušil, neboť nezákonným postupem správce daně byla tato rozhodnutí zatížena vadou řízení, která měla vliv na jejich zákonnost. Za této situace Nejvyšší správní soud nemohl věcně přezkoumat napadený rozsudek krajského soudu.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. ledna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu