



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **MAXARIUM SE**, se sídlem Vodičkova 710/31, Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 A 219/2015 – 81,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Žalobce se u Městského soudu v Praze domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu, který měl spočívat v nečinnosti žalovaného v rámci provádění daňových kontrol. Po ukončení daňových kontrol změnil petit žaloby a domáhal se určení, že daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 až srpen 2014 prováděná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (jeho dvěma územními pracovišti) byla nezákonným zásahem tohoto finančního úřadu z důvodu jeho nečinnosti.

[2] Městský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Z obsahu správního spisu nejprve zrekapituloval úkony správce daně v rámci obou kontrol (za zdaňovací období duben - červen 2014 prováděné Územním pracovištěm pro Prahu 3 a za zdaňovací období červenec - srpen 2014 prováděné Územním pracovištěm pro Prahu 1). Soud uvedl, že je nutné hodnotit úkony správce daně u obou kontrol společně. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017-56, a konstatoval, že žalobcem namítaný postup dle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze bez dalšího v případě provádění jednotlivých úkonů aplikovat, tj. stanovit konkrétní lhůtu, která by byla pro správce daně při provádění daňové kontroly závazná.

[3] Ačkoliv došlo k určitým prodlevám při provádění jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly, tyto časové okamžiky ve svém souhrnu v rámci celé daňové kontroly nemohou nabýt takové intenzity, aby bylo možné uzavřít, že celá daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho, a že se z důvodu nečinnosti správce daně jedná o nezákonný zásah. Soud poukázal na poměrně značnou rozsáhlost prověřovaných informací zejména před zahájením daňové kontroly v rámci postupu k odstranění pochybností a uvedl, že oba tyto procesy nelze oddělovat, neboť spolu souvisí.

[4] Soud nespatořoval nečinnost ani v prodlevě mezi dny 3. 4. 2015 a 2. 7. 2015, neboť s ohledem na objem prověřovaných informací není tento časový úsek nepřiměřeně dlouhý. Stejně zhodnotil období od 23. 4. 2015 do 9. 9. 2015 u druhého územního pracoviště správce daně. Postup, při kterém správce daně položil žalobci dotazy v rámci nahlížení do spisu, hodnotil soud jako neobvyklý, nicméně s ohledem na probíhající daňovou kontrolu nikoliv nezákonný či účelový. Žalobce pak neuvedl, které konkrétní dotazy pokládal správce daně opakovaně či nedůvodně.

[5] Nečinnost neshledal soud ani v čekání správce daně na odpověď z jiného územního pracoviště od 3. 12. 2014 do 19. 10. 2015, neboť v tomto období prováděl správce daně i jiné úkony (odpovědi na dožádání). Soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně byl nečinný, neboť zaslal výzvy k prokázání skutečností i jiným subjektům, než jeho dodavatelům. Pokud příslušné zboží bylo předmětem plnění i u jiných subjektů, pak případné zjištění, o jaké zboží a jaký pohyb se jednalo, je legitimní zjišťování příslušných skutečností i ve vztahu k žalobci a jeho tvrzenému nároku na odpočet daně. Konkrétní tvrzení, která zjištění ke kterým subjektům by měla vybočovat, žalobce neuvedl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[7] Stěžovatel nejprve rekapituluje průběh daňového řízení a uvádí, kdy byl žalovaný dle jeho názoru nečinný. Stěžovatel namítá, že mezi datem 3. 4. 2015 a 2. 7. 2015 není vykázána žádná činnost správce daně (územního pracoviště pro Prahu 1). Nadto písemností z těchto dat jsou pouze obdrženy odpovědi na dožádání. Správce daně čekal na odpověď na výzvu zaslou obchodnímu partneru stěžovatele cca 11 měsíců. Územní pracoviště pro Prahu 3 neučinilo od 23. 4. 2015 žádný úkon, kromě toho, že umožnilo stěžovateli dne 9. 9. 2015 nahlížení do spisu, při kterém mu položilo otázky, na které stěžovatel odpovídal již dříve, k čemuž odkazuje na protokoly o ústním jednání ze dne 12. 1. 2015, čj. 198139/15/2001-61562-102465, ze dne 20. 8. 2014, čj. 5200583/14/2003-05402-109792, a ze dne 4. 9. 2014, čj. 5427282/14/2003-05402-109792. Po zodpovězení dotazů byl správce daně opět nečinný. Správce daně pak zkreslil situaci, když uvedl, že dodavatelské subjekty stěžovatele nereagovaly na výzvy, neboť se jednalo o dodavatele dodavatelů. Stěžovatel se domnívá, že dne 12. 11. 2015

mu zaslal správce daně výzvu, aby vykázal nějakou činnost, neboť existenci obchodních případů i jejich průběh stěžovatel řádně doložil již v rámci předcházejících jednání.

[8] Stěžovatel proto namítá, že správce daně porušoval základní zásady správy daní vyjádřené v § 5 odst. 3, § 6 odst. 2 a 4, a § 7 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel vyvinul maximální součinnost, správce daně však svou nečinností bránil včasnému vyplacení nároku na nadměrný odpočet DPH.

[9] Stěžovatel dále odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 4/2011, a ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007-120, a uvádí, že postup k odstranění pochybností byl ukončen až po 8 – 10 měsících od jeho zahájení, což výrazně překračuje délku danou pokynem D 144 Ministerstva financí k vytýkácímu řízení dle zákona o správě daní a poplatků. Odkazuje též na rozsudky ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 10/2014 Sb., NSS a uzavírá, že i samotná délka postupu k odstranění pochybností, který předcházel daňové kontrole, byla zjevně v rozporu s požadavky ustálené judikatury.

[10] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť městský soud se dle jeho názoru dostatečně nezabýval lhůtami uvedenými v § 38 odst. 1 daňového řádu, zejména písmeny b) a c), když pouze uvedl, že daňový řád neobsahuje ustanovení, které by výslovně upravovalo lhůty v rámci provádění daňové kontroly.

[11] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem, že ve věci nelze využít § 38 odst. 2 daňového řádu, který městský soud odůvodnil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 - 56. Dle tohoto rozsudku je ustanovení vázáno pouze na případy, kdy je nutno vydat rozhodnutí. Kontrola dle názoru Nejvyššího správního soudu nekončí rozhodnutím, ale zprávou o daňové kontrole. Stěžovatel se však domnívá, že je nutno odlišovat kontrolu před vyměřením daně a kontrolu po vyměření daně. Kontrola po vyměření daně nemusí nutně končit (dodatečným) platebním výměrem, pokud zůstane bez nálezu měnicího daň. Kontrola před vyměřením daně je však specifickým druhem kontroly, která nutně platebním výměrem končit musí, protože jinak by daň zůstala nevyměřena. Stěžovatel odkazuje na § 147 odst. 2 - 4 daňového řádu, ze kterého dovozuje, že platební výměr a zpráva o daňové kontrole jsou spolu esenciálně spjaté. Vyloučení aplikace § 38 odst. 2 daňového řádu proto pokládá dílem za nesprávné, dílem za přepjatý formalismus. Zároveň odkazuje na § 7 odst. 1 daňového řádu, který správci daně ukládá povinnost postupovat bez zbytečných průtahů.

[12] Stěžovatel napadá závěr městského soudu, že nečinnost správce daně nedosáhla takové intenzity, aby se takový postup dal hodnotit jako nezákonný zásah. Stěžovatel má za to, že skutečnost, že šlo o dvě kontroly na různých územních pracovištích, není omluva, ale naopak přitěžující okolnost. Územní pracoviště finančních úřadů jsou součástí jednoho, v tomto případě pražského finančního úřadu. Nebyl proto důvod, aby byla kontrola prováděna dvěma různými územními pracovišti. Ačkoliv každé pracoviště kontrolovalo jiné období, v drtivé většině případů šlo o prověřování stejných obchodních partnerů. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by se jednalo o zvláště složitý případ, neboť šlo pouze o několik obchodních případů. Dojem složitosti se snaží často navodit finanční úřad s odkazem na možný daňový podvod.

[13] Stěžovatel závěrem zdůrazňuje, že nárok na odpočty DPH v plné výši obhájil. Stěžovatel si je vědom, že určitou míru nepohodlí musí dle platných předpisů strpět, protože na provádění kontrolní činnosti má stát právo. V tomto případě však dle stěžovatele kontrola svou délkou, nečinností a chaotičností při spolupráci územních pracovišť porušila nejen § 38 daňového řádu, ale i základní zásady správy daní. Stěžovateli nejde o zpochybnění výsledků kontroly, ale o snahu

o vybudování pravidel, která by neumožnila správci daně tvrdit, že je při kontrole vázán pouze tříletou prekluzivní lhůtou a nic jiného pro něj neplatí. Takový postup se stěžovateli zdá v právním státě nepřijatelný. Negativní rozměr celé věci vyniká právě tím, že šlo o kontrolu před vyměřením daně a zadržování nadměrného odpočtu.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval jednotlivé úkony správce daně v rámci obou daňových kontrol, z nichž dovodil, že námitka nečinnosti není důvodná. Při provádění daňové kontroly není správce daně vázán zákonnou lhůtou, v níž by byl povinen daňovou kontrolu ukončit. Zákonná lhůta pro ukončení nalézacího řízení je dne § 148 daňového řádu 3 roky. Je však bez pochyby povinností správce daně postupovat bez zbytečných průtahů, avšak musí současně dodržovat zákony a jiné právní předpisy a postupovat tak, aby byla daň správně vyměřena. Odkaz stěžovatele na pokyn D-144 není relevantní, neboť byl zrušen pokynem D-345 z důvodu nabytí účinnosti daňového řádu. V době podání žaloby pak nebyly shromážděny všechny potřebné podklady pro rozhodnutí. Žalovaný proto uzavírá, že ani jeden z důvodů nečinnosti uvedených v § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu nebyl dán.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[16] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že přezkoumává především rozhodnutí a postup městského soudu, stěžovatel proto v kasační stížnosti musí uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, odst. 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 140). Stěžovatel sice v první části kasační stížnosti popisuje, proč má za to, že žalovaný byl v jeho případě v rámci daňové kontroly nečinný, tuto argumentaci však předeštel již v řízení před městským soudem a ten na ni reagoval vypořádáním žalobních námitek. Nebrojí-li proto stěžovatel proti některým konkrétním závěrům městského soudu týkajícím se namítané nečinnosti, nebude je Nejvyšší správní soud přezkoumávat. Stejně tak nejsou předmětem řízení postupy k odstranění pochybností, které předcházely zahájení daňových kontrol. Stěžovatel v petitu žaloby navrhoval pouze určení nezákonnosti samotných daňových kontrol, k průběhu a délce postupů k odstranění pochybností se tak soudu nepřísluší vyjadřovat.

[18] Rozsudku městského soudu stěžovatel primárně vytýká jeho nepřezkoumatelnost, neboť se nedostatečně vypořádal se všemi lhůtami zakotvenými v § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu, zejména písm. b) a c).

[19] § 38 daňového řádu stanoví:

(1) Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,

b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo

c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.

(2) Nejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká.

[20] Stěžovatelova námitka není důvodná. Ačkoliv se městský soud nevyjádřil výslovně k jednotlivým lhůtám plynoucím z § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017-56, uvedl, že § 38 daňového řádu nelze bez dalšího použít. Z této formulace je zřejmé, že pod § 38 zahrnul jak jeho odst. 1, tak odst. 2.

[21] Správnost tohoto názoru pak stěžovatel rozporuje zejména ve vztahu druhému odstavci tohoto ustanovení, s poukazem na nutnost odlišení daňové kontroly před vyměřením daně, po jejímž skončení musí být vždy vydán platební výměr, a následné kontroly po vyměření daně. S touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Již ve zmiňovaném rozsudku se jednalo o případ, kdy kasační soud posuzoval možnou aplikaci tohoto ustanovení ve vztahu k daňové kontrole před vyměřením daně a stěžovatel (daňový subjekt) argumentoval obdobně jako stěžovatel v nynější věci. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl: „Dovolává-li se stěžovatel v této souvislosti aplikaci § 38 odst. 2 daňového řádu i na případy provádění úkonů v rámci daňové kontroly, Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Z textu citovaného ustanovení („nejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká“) i z jeho subsidiární povahy ve vztahu k § 8 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se zde uvedená pořádková lhůta upíná pouze k případům nečinnosti při vydávání rozhodnutí, nikoli však při činění jiných úkonů. Tohoto faktu si je evidentně vědom i stěžovatel, neboť svou argumentaci opírá o premisu, že po ukončení každé daňové kontroly musí dojít k vydání platebního výměru. S tímto názorem není důvod polemizovat, je nicméně třeba stěžovatele upozornit, že bezprostředním výsledkem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole a teprve poté dochází k vydání platebního výměru; bez vydání zprávy o daňové kontrole, jejího projednání a podpisu není možné platební výměr vydat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29). Je-li tedy pořádková lhůta uvedená v § 38 odst. 2 daňového řádu vázána na povinnost správce daně vydat rozhodnutí, její aplikovatelnost na provádění jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly je vyloučena. (Ne)činnost správce daně při provádění jednotlivých úkonů daňové kontroly je tak nutno posuzovat vždy individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzovaného případu.“

[22] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že rozsudek č. j. 3 Afs 5/2017 - 56 byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18. Důvod zrušení se však týkal jiné právní otázky. Ústavní soud shledal protiústavním zásah do vlastnického práva daňového subjektu spočívající v zadržování celé částky nárokovaného nadměrného odpočtu po dobu probíhající daňové kontroly, přestože rozsah daňové kontroly se týkal pouze části zdanitelných plnění. V nyní projednávané věci byly ovšem prověřovány všechny obchodní případy stěžovatele za daná zdaňovací období, jedná se tedy o odlišnou situaci a vyslovený právní názor Ústavního soudu na věc nedopadá. Ani sám stěžovatel nevznášel námitky obdobné povahy. Ohledně použitelnosti § 38 odst. 2 daňového řádu v rámci daňové kontroly Nejvyšší správní soud sdílí dříve vyslovený názor. Ústavní soud toto hodnocení neshledal nesprávným a Nejvyšší správní soud proto nemá důvod se od něj odchýlovat či jej přehodnocovat.

[23] Vyloučení aplikace § 38 odst. 2 daňového řádu neznamená, že by správci daně bylo dovoleno daňovou kontrolu nedůvodně prodlužovat. Stěžovateli lze přisvědčit, že i v rámci daňové kontroly musí správce daně dodržovat základní zásady při správě daní, vyjádřené

v úvodních ustanoveních daňového řádu, což zahrnuje i zásadu uvedenou v § 7 odst. 1 daňového řádu, že správce daně musí postupovat bez zbytečných průtahů. Stejně tak je třeba trvat na tom, aby postup správce daně při daňové kontrole nevedl k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Při kontrolních postupech se proto musí správce daně ve smyslu zásady hospodárnosti zakotvené v § 7 odst. 2 daňového řádu vyvarovat provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných úkonů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 6 Afs 46/2014). Smyslem je zabránit bezdůvodnému prodlužování kontrolního postupu, a tím bezúčelnému oddalování konečného zjištění, zda daňový subjekt přiznal daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu před vyměřením), resp. zda mu byla vyměřena daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu po vyměření). Je proto žádoucí, aby správce daně při kontrolním postupu jednal co možná nejrychleji, neboť jeho výsledek může podstatným způsobem ovlivňovat ekonomickou činnost daňového subjektu.

[24] Co se rozumí zbytečnými průtahy, je pak třeba ve smyslu výše citovaného rozsudku sp. zn. 3 Afs 5/2017, posuzovat individuálně, se zohledněním konkrétních aspektů posuzovaného případu. Tedy je třeba vzít v úvahu například složitost věci, objem prověřovaných skutečností, přítomnost mezinárodních prvků či spolupráci samotného daňového subjektu.

[25] V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, Nejvyšší správní soud také uvedl: *„daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz nálezk Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úbrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“.*

[26] Z těchto premis vycházel Nejvyšší správní soud při hodnocení intenzity zásahu do sféry stěžovatele. V projednávané věci je třeba předně upozornit, že stěžovatel obchoduje s drahými kovy, zejména zlatem a stříbrem, které jsou z hlediska možných podvodů na DPH rizikovou komoditou. Většinu zboží dodával stěžovatel do jiného členského státu (Německo). Postup k odstranění pochybností „překlopený“ do daňové kontroly se pak týkal veškerých obchodů stěžovatele za prověřovaná období, nejednalo se tedy pouze o několik obchodních případů, nadto stěžovatel svoje zboží nakupoval od více dodavatelů, které správce daně musel prověřit.

[27] Ačkoliv správce daně (územní pracoviště pro Prahu 3) nevykázal v době od 23. 4. 2015, kdy zahájil daňovou kontrolu za období duben až červen 2014, žádnou činnost až do září 2015, kdy daňový subjekt nahlížel do spisu a správce daně mu položil otázky týkající se jeho obchodních případů, nelze správce daně bez dalšího označit za nečinného. Je pravdou, že se jedná o dlouhé období bez jakékoliv aktivity, je však třeba vzít v úvahu, že ve dnech 21. a 22. 4. 2015, tedy den před zahájením daňové kontroly, v rámci postupu k odstranění pochybností, odeslal správce daně 9 výzev dle § 93 odst. 4 daňového řádu k předložení listin nezbytných pro správu daní společnostem Sowulo Perth s. r. o., PLAYFUL s. r. o. a KAOLANT s. r. o. - dodavatelům společností CAMALIN s. r. o., LIVERDE s. r. o. a DERLISET s. r. o., jež dodávaly zboží stěžovateli. Městský soud přitom správně uvedl, že prověřování řetězce dodavatelů zboží je relevantním krokem správce daně pro zjištění pohybu zboží i odvedení DPH předchozími články řetězce. Nečinnost těchto subjektů nemůže být bez dalšího přičítána k tíži správce daně, ačkoliv bylo v jeho možnostech zaslat výzvy opakovaně či jinak urgovat předložení požadovaných listin. Z postoupení spisového materiálu k podnětu na ochranu před nečinností územním pracovištěm pro Prahu 3 vyplývá, že z důvodu

nespolupráce těchto dodavatelských společností správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil o těchto společnostech poznatky, které následně promítl do otázek položených stěžovateli. Společnost Sowulo Perth nepodala od prosince 2014 daňové přiznání a veškeré písemnosti jí byly doručovány fikcí v důsledku uplynutí lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu). Společnost PLAYFUL nepodala daňové přiznání za duben a květen 2014 a nepřiznala tak dodání zboží dodavatelům stěžovatele. Společnost KAOLANT podala za předmětná období přiznání k dani z přidané hodnoty, ale přiznala v nich pouze pořízení a dodání zboží do jiného členského státu. Ačkoliv ve spise nejsou samostatné záznamy o této činnosti, je zřejmé, že správce daně vyvíjel aktivitu ke správnému zjištění a stanovení daně. Dne 2. 12. 2015 pak územní pracoviště pro Prahu 1 odeslalo žádosti o dožádání Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj týkající se společností CAMALIN, LIVERDE a DERLISET, jejichž výsledky byly na základě žádosti postoupeny též územnímu pracovišti pro Prahu 3.

[28] Co se týče prodlevy od 3. 4. do 2. 7. 2015, znovu se jednalo o dobu, po kterou správce daně (územní pracoviště pro Prahu 1) čekal na odpovědi na odeslaná dožádání z jiných finančních úřadů. Dne 15. 9. 2015 zaslal správce daně jinému pracovišti žádost o přeposlání odpovědi na výzvu daňového subjektu K+K Starožitnosti, který nesprávně adresoval svou odpověď jinému územnímu pracovišti. Dále 12. 11. 2015 zaslal správce daně výzvu stěžovateli, dne 2. 12. 2015 pak žádosti o dožádání Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj (viz výše).

[29] V roce 2016 pak obě pracoviště v rámci daňových kontrol na základě získaných poznatků z předchozích i nově provedených dožádání o fungování dodavatelů stěžovatele provedly výsledky osob jednajících za společnost Blaricum s. r. o., která zprostředkovávala obchody mezi společnostmi Sowulo Perth, Playful, Kaolant a dodavatelem stěžovatele Derliset, Liverde a Camalin, kteří potvrdili dodání zboží.

[30] Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedeného ztotožňuje s hodnocením městského soudu, který neshledal, že by daňová kontrola jako celek byla nezákonnou z důvodu nečinnosti správce daně. Prodlevy mezi jednotlivými úkony v kontextu celé daňové kontroly v projednávané věci bylo ještě možné akceptovat a rozumně odůvodnit. Zároveň ze správního spisu nevyplývalo, že by úkony správce byly zjevně nadbytečné či neúčelné pouze za účelem prodloužení daňové kontroly či vykázaní činnosti.

[31] Ohledně provádění kontrol dvěma různými pracovišti jednoho finančního úřadu, žalovaný vysvětlil, že tento stav vznikl změnou stěžovatelova sídla. Ačkoliv by provádění kontrol jedním pracovištěm mohlo být efektivnější, ze správního spisu je zřejmé, že pracoviště spolu komunikovala a poskytovala si výsledky své činnosti.

[32] Nejvyšší správní soud rozumí rozhořčení stěžovatele, kterému byl po dobu daňové kontroly zadržován nadměrný odpočet, tato zátěž by mu však měla být kompenzována. Daňový subjekt není povinen dlouhé prověřování správcem daně snášet bez náhrady, dle § 254a daňového řádu mu náleží po uplynutí 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení do dne vrácení daňového odpočtu, úrok z daňového odpočtu.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. května 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu