



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s.r.o.**, sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupená JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou, se sídlem Příkop 2a, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím ve vedení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 až 4. čtvrtletí 2016, 1. čtvrtletí 2017 až 4. čtvrtletí 2017 a leden 2018, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 62 A 157/2018 - 77,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** 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

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 62 A 157/2018 - 77 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím ve vedení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 až 4. čtvrtletí 2016, 1. čtvrtletí 2017 až 4. čtvrtletí 2017 a leden 2018 (dále též „předmětná daňová kontrola“).

[2] Žalobce podal proti předmětné daňové kontrole **žalobu** ze dne 22. 10. 2018 ke krajskému soudu. Popsal, že žalovaný u něj zahájil dne 27. 3. 2018 daňovou kontrolu u daně z přidané

hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 až 4. čtvrtletí 2016, 1. čtvrtletí 2017 až 4. čtvrtletí 2017 a leden 2018. Protože však žalovaný dosud neprojednal a nepodepsal zprávu o daňové kontrole za tato období, měl za to, že je nečinný. Poukázal přitom na to, že žalovaný žádné úkony neprovádí a tak o nich neví, tudíž má za to, že je na místě, aby daňová kontrola byla ukončena. Nečinnost žalovaného přitom nelze zkoumat jen z hlediska, zda koná, ale důležité je, co koná. Na projednání věci má žalobce eminentní zájem, neboť ještě před zahájením daňové kontroly vydal žalovaný zajišťovací příkaz a následně exekuční příkazy. Za takové situace musí žalovaný podle žalobce postupovat o to rychleji. Žalobce připustil, že žalovaný může nějaké kroky činit, ale děje se tak zjevně bez jeho vědomí za jeho zády, což považoval za nezákonné. Pokud žalovaný prověřuje jiné skutečnosti či jiné pochybnosti, tak ve vztahu k nim žalobci netíží důkazní břemeno. Tyto skutečnosti může žalovaný prověřovat mimo daňovou kontrolu, ve vyhledávací činnosti. V daňové kontrole má žalovaný prověřovat pouze skutečnosti, ve vztahu k nimž žalobce tíží důkazní břemeno. Žalovaný v případě získání nových poznatků může žalobce vyzvat k podání dodatečného přiznání, provést opakovanou daňovou kontrolu, nebo přezkoumat předchozí rozhodnutí. Takový postup považoval za souladný se zásadou proporcionality a minimalizace zásahů veřejné moci do právní sféry jednotlivce.

[3] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** nejprve konstatoval, že zásahová žaloba proti daňové kontrole je s ohledem na judikaturu správních soudů přípustná. Správní soudy se přitom mohou zabývat i údajnou nečinností správce daně při provádění daňové kontroly. Soud rovněž konstatoval, že žalobce v projednávané věci vyčerpal příslušné jiné právní prostředky ochrany, neboť podal podnět na ochranu před nečinností podle ustanovení § 38 odst. 1 daňového řádu; tento podnět Odvolací finanční ředitelství odložilo, o čemž byl žalobce vyrozuměn dne 20. 8. 2018. Soud neměl za to, že s ohledem na obsah podnětu je nutné trvat, aby žalobce před podáním žaloby podal stížnost dle ustanovení § 261 daňového řádu, neboť to by vedlo k pouhému formalismu. K samotnému provádění daňové kontroly soud vysvětlil, že v případě daňové kontroly není stanovena žádná lhůta k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole, ani není stanovena lhůta obvyklá. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že daňová kontrola v daném případě probíhá zhruba jeden rok. Žalobce při jednání soudu přitom nerozporoval, že žalovaný úkony formálně činí, ale má za to, že nejsou pro věc relevantní. K této otázce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 46/2014, z něhož vyplývá, že pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze považovat za nezákonný zásah. Soud přitom zjistil, že žalovaný nic takového nečiní, naopak provádí průběžně úkony daňové kontroly, které popsal. Pokud se jedná o dokumenty zařazené do vyhledávací části daňového spisu, tak ty dle soudu nesvědčí o tom, že by úkony správce daně nikterak ve svém souhrnu nesouvisely s předmětem daňové kontroly. Ve vztahu k obsahu této části daňového spisu soud odkázal na příslušnou úpravu obsaženou v daňovém řádu regulující nahlížení do této části; žalobce totiž nemá po celou dobu řízení garantováno právo na nahlížení do této části spisu. Poukaz žalobce na nemožnění nahlížet do daňového spisu nebyl předmětem původní žalobní argumentace. Soud poukázal na to, že správce daně prověřuje nestandardní okolnosti transakcí mezi žalobcem a společností Martin Sem s. r. o., týkající se možného zapojení žalobce do řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, přičemž v takovém případě lze očekávat značný rozsah a délku kontrolního postupu žalovaného, který se neomezuje pouze na skutečnosti vztahující se přímo k žalobci, nýbrž zahrnuje i získávání, shromažďování a vyhodnocování poznatků od dodavatelského subjektu či jiných (kupř. personálně propojených) subjektů. Tak rozsah daňové kontroly nemůže být sám o sobě důvodem pro přijetí závěru o nadbytečném rozsahu daňové kontroly.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 13. 4. 2019, v němž uvedl, že kasační stížnost podává z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Za stěžejní označil posouzení otázky, zda úkony činěné ve vyhledávací činnosti jsou faktickou nečinností žalovaného, protože jsou činěny bez součinnosti se stěžovatelem. Ve vztahu k úkonu ze dne 26. 2. 2019 uvedl, že je sporné, zda byl učiněn v součinnosti s ním, neboť žalovaný provedl výslech svědka bez jeho přítomnosti. Zbývající úkony i dle zjištění soudu žalovaný činí ve vyhledávací činnosti, o níž stěžovatel neví. Stěžovatel přitom měl za to, že má vůči žalovanému právo na součinnost a spolupráci. Poukazoval rovněž na to, že úkony prováděné ve vyhledávací činnosti žalovaný nečiní jen z důvodu prověření nestandardních okolností transakcí mezi ním a společností Martin Sem s. r. o., ale v rozsahu veškerých jeho aktivit. Nesouhlasil přitom s tím, že takto rozsáhlé prověřování se provádí v režimu vyhledávací činnosti bez jeho vědomí, nadto je zjevně neúčelné a zbytečné ve vztahu k původnímu podezření žalovaného. Kritérium účelnosti a nezbytnosti totiž mohou příslušné úkony správce daně naplňovat pouze tehdy, pokud o nich daňový subjekt ví. Nesouhlasil s tím, že vykazuje nízkou součinnost a narušuje rychlost a plynulost úkonů žalovaného, neboť všechny příslušné doklady žalovanému již předal. Stěžovatel trval na tom, že pokud činí žalovaný úkony ve vyhledávací činnosti, není nutné vést daňovou kontrolu. Daňový řád totiž umožňuje žalovanému, aby po zjištění určitých skutečností na základě vyhledávací činnosti daňový subjekt vyzval k podání dodatečného přiznání, nebo zahájil opakovanou daňovou kontrolu, případně může předchozí rozhodnutí přezkoumat. V opačném případě je porušováno právo stěžovatele na minimalizaci zásahu veřejné moci do jeho právní sféry a na projednání věci bez zbytečných průtahů. Stěžovatel tak neví, co má doložit či provést, když s ním žalovaný nekomunikuje, a to zvláště za situace, kdy byl vydán zajišťovací příkaz a kdy je vedena příslušná exekuce.

[5] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v přípisu ze dne 30. 5. 2019, v němž podrobně popsal úkony, které v daňové kontrole činí. Ztotožnil se přitom se závěry krajského soudu. Odmítl názor stěžovatele, že úkony v rámci probíhající daňové kontroly provádí účelově se záměrem prodlužovat řízení. Za dané procesní situace není možné ukončit daňovou kontrolu, neboť by to bylo v rozporu s účelem daňového řízení. Alternativní postupy navrhované stěžovatelem by vedly k většímu zásahu do jeho právní jistoty. Měl za to, že předmětná daňová kontrola neběží po dobu nikterak nepřiměřenou. Daňový řád umožňuje provádět vyhledávací činnost, což představuje omezení zásady spolupráce při správě daní, byť žalovaný uznává, že takový postup nemůže být bezbřehý. Daňový řád proto ukládá postupně příslušné dokumenty daňovému subjektu zpřístupňovat za určitých okolností. Žalovaný měl za to, že jeho kroky činěné a znamenáné ve vyhledávací části spisu jsou dostatečně účelné a vztahují se k předmětu a rozsahu daňové kontroly, byť s ohledem na okolnosti případu nelze argumentovat konkrétním obsahem listin zařazených do této části, neboť by tím byl zmařen účel tohoto postupu. Trval přitom na tom, že se řídí předmětem a rozsahem daňové kontroly vymezeného již při jejím zahájení; ta přitom nebyla omezena pouze na spolupráci se společností Martin Sem, s.r.o. Zopakoval rovněž, že některé úkony jsou prováděny v přímé spolupráci se stěžovatelem. Ohledně nahlížení do vyhledávací části spisu žalovaný poukázal na příslušná ustanovení daňového řádu, která toto umožňují, ale za striktnějších podmínek oproti obecnému nahlížení. O údajném nedůvodném odepření nahlížení do vyhledávací části spisu se stěžovatel prvotně zmínil až v rámci řízení před krajským soudem, přičemž podle obsahu daňového spisu žádná rozepře při nahlížení do spisu dne 2. 1. 2019 nevznikla. S ohledem na obsah daňového spisu a okolnosti případu spočívající v zaznamenání určité činnosti ve vyhledávací části měl žalovaný za to, že dostatečným způsobem šetří oprávněné zájmy stěžovatele, že naplňuje zásadu spolupráce a že se stěžovatelem dostatečně komunikuje. Měl naopak za to, že samotné řízení prodlužuje

stěžovatel, když nereaguje na příslušné žádosti o poskytnutí údajů. Ohledně svědecké výpovědi učiněné dne 26. 2. 2019 žalovaný vysvětlil, že ta byla původně skutečně naplánována na 7:30, avšak 6 minut předtím jej Policie ČR informovala o tom, že k předvedení svědka dojde až v 8:30; žalovaný se pokoušel o této skutečnosti zástupce stěžovatele telefonicky informovat, avšak marně. Dovožoval, že neumožnění účasti zástupce daňového subjektu není v zájmu správce daně, neboť v takovém případě jde o vadný důkazní prostředek, který by bylo nutné provést znovu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v ustanovení § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval, zda byly v řízení před krajským soudem splněny příslušné procesní podmínky pro věcné projednání předmětné zásahové žaloby. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, platí právní závěr, že *„Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.“* Z tohoto právního závěru tak plyne, že stěžovatel nemusel podat stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu před tím, než podal příslušnou zásahovou žalobu. Při posuzování procesních podmínek zásahové žaloby dle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. podané proti daňové kontrole tak nabývá na významu posouzení dodržení subjektivní a objektivní lhůty. K posuzování určení počátku běhu subjektivní a objektivní lhůty podle ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/2018, v němž uvedl, že *„V řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je důležité - ačkoliv rozšířený senát této tezi nepřál - rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů. Ústavní soud souhlasí s rozšířeným senátem, že k posouzení povahy zásahu nestačí pouze tvrzení žalobce. Správní soud musí při hodnocení povahy zásahu vycházet z objektivních skutečností a musí na jejich základě vyhodnotit, jakou povahu zásah má. V případě stále neukončeného trvajících zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu "dozvěděl se" (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu "dozvídá", a výklad pojmu "došlo" (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu "dochází". V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícím zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.“* Nejvyšší správní soud má s ohledem na obsah žaloby a její petit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197), že stěžovatel brojí proti daňové kontrole, která dle obsahu daňové spisu minimálně ke dni rozhodování krajského soudu trvala, tudíž se jedná o trvajících zásah, vůči němuž stěžovatel brojí. S ohledem na tuto skutečnost a závěry Ústavního soudu stran určení počátku běhu subjektivní lhůty u trvajících zásahu má Nejvyšší správní soud za to, že procesní podmínky v projednávané věci byly splněny.

pokračování

[9] K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvádí Nejvyšší správní soud následující:

[10] Pokud stěžovatel obecně namítá, že žalovaný je nečinný, resp. postupuje nezákonně z toho důvodu, že výstupy jeho činnosti jsou zaznamenány ve vyhledávací části, do níž má podle daňového řádu omezený přístup, fakticky tím stěžovatel brojí proti výslovné právní úpravě obsažené v daňovém řádu, podle které daňový spis může obsahovat vyhledávací část dle ustanovení § 64 odst. 4 písm. d) daňového řádu, přičemž nahlížení do takové části daňového spisu je omezeno dle ustanovení § 66 daňového řádu. Jestliže však správce daně obecně postupuje dle citovaných ustanovení daňového řádu, nelze podle Nejvyššího správního soudu konstatovat, že jedná nezákonně, jak dovozuje stěžovatel. Jinými slovy, pokud správce daně postupuje tak, že výsledky jeho činnosti jsou po určitou dobu zařazeny do vyhledávací části daňového spisu, tudíž jsou před daňovým subjektem skryty, nelze hovořit o tom, že by správce daně postupoval nezákonně či v rozporu se zásadou spolupráce, neboť výslovná právní úprava mu obecně předepisuje takto postupovat. Odkazy stěžovatele na základní zásady správy daní nemohou vést k tomu, že by správní soudy fakticky nespojily výslovnou právní úpravu obsaženou v ustanovení § 64 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 66 daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že jednotlivé právní zásady je vždy třeba vykládat a aplikovat ve vzájemných souvislostech. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že jen na základě toho, že je v daňovém řádu zakotvena zásada spolupráce, neznamená, že daňový subjekt musí dopředu vědět o všech úkonech a činnostech daňové správy, neboť to by často popřelo výslovnou právní úpravu a legitimní zájem státu na řádném a správném výběru daní, zvláště když naplnění této zásady může být odloženo na pozdější dobu.

[11] Za stěžejní má Nejvyšší správní soud to, že v předmětné věci daňová kontrola zjevně stále probíhá. Přihlídnout je podle Nejvyššího správního soudu nutné k tomu, že daňový řád umožňuje za splnění dalších podmínek nahlížet i do písemností zařazených do vyhledávací části spisu (viz ustanovení § 66 odst. 3 daňového řádu). Procesní práva daňového subjektu stran důkazní situace jsou rovněž v konečném důsledku dostatečně chráněna i tím, že písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek a jež jsou ve vyhledávací části spisu zařazeny v souladu s ustanovením § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů; jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole – viz ustanovení § 65 odst. 2 daňového řádu. Z citované právní úpravy tedy vyplývá, že daňový subjekt (stěžovatel) bude do ukončení daňové kontroly informován o všech důkazních prostředcích týkajících se dané věci. Pokud tedy daňový řád předpokládá, že v průběhu daňové kontroly mohou být daňovému subjektu určité skutečnosti fakticky „utajeny“, přičemž toto omezení je dočasné, nelze za dané procesní situace, kdy daňová kontrola stále probíhá, správci daně vyčítat, že postupuje v souladu s touto právní úpravou. Právo na součinnost a spolupráci, kterého se stěžovatel v tomto směru domáhá, tak nemůže být podle Nejvyššího správního soudu vytrháváno z kontextu právní úpravy a probíhajícího řízení. Nejvyšší správní soud tak má za to, že při posuzování procesního postupu správce daně a důvodnosti předmětné zásahové žaloby je nutné vycházet ze všech úkonů správce daně, tj. i těch, o nichž daňový subjekt (stěžovatel) za dané situace neví. Nelze tedy s ohledem na obsah spisu, jak ostatně konstatoval i krajský soud, dovozovat nečinnost žalovaného.

[12] Pokud se stěžovatel v tomto směru dovolává toho, že úkon správce daně ze dne 26. 2. 2019 je sporný z důvodu neúčasti jeho zástupce na výslechu svědka S., má Nejvyšší správní soud za to, že i kdyby shledal dílčí pochybení stran provedení výslechu tohoto svědka, zjevně by to nemohlo znamenat, že tento úkon neproběhl a že je správce daně nečinný, resp. že daňová kontrola nezákonně administrativně zatěžuje stěžovatele, což by zakládalo důvodnost zásahové

žaloby. Skutečnost, že stěžovatel má za to, že tento úkon je procesně vadný, tak v žádném případě nemůže doložit jím fakticky tvrzenou nečinnost na straně správce daně z toho důvodu, že by úkon byl neúčelný či zbytečný. Pokud skutečně došlo k porušení procesních práv stěžovatele při výslechu tohoto svědka, nic nebrání tomu, aby takovéto dílčí pochybení bylo v následujícím průběhu daňové kontroly napraveno.

[13] Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožňuje ani s tím, že by úkony správce daně, jež jsou zaznamenány ve vyhledávací části daňového spisu, byly neúčelné či zbytečné, protože se netýkají jen transakcí stěžovatele se společností Martin Sem s.r.o. Jak totiž vyplývá z příslušného protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 3. 2018, daňová kontrola byla zahájena ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 až 4. čtvrtletí 2016, 1. čtvrtletí 2017 až 4. čtvrtletí 2017 a leden 2018, přičemž jako rozsah daňové kontroly byly určeny všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období. Daňová kontrola tedy zjevně nebyla omezena pouze a jen na transakce stěžovatele se společností Martin Sem s. r. o.. Pokud Ústavní soud souhlasil s tím, že daňová kontrola může být zahájena i bez bližšího důvodu (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS -st33/11), nemusí být daňová kontrola omezena pouze na určité konkrétní podezření správce daně, které vedlo k jejímu zahájení. Jestliže tedy daňová kontrola byla zahájena ve vztahu ke všem skutečnostem rozhodným pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období, nelze hovořit o tom, že by správce daně postupoval nezákonně, neúčelně či nadbytečně, pokud prověřuje i jiné skutečnosti než jen transakce stěžovatele se společností Martin Sem s. r. o..

[14] Ve vztahu k nahlížení do daňového spisu dne 2. 1. 2019 musí Nejvyšší správní soud uvést, že správce daně daňovému subjektu správně neumožnil nahlížení do vyhledávací části daňového spisu, neboť pro nahlížení do této části musí být splněny další podmínky. Z obsahu daňového spisu a příslušného protokolu (jehož součástí je i poučení ohledně nemožnosti nahlížení do vyhledávací části s výjimkou situace postupu dle ustanovení § 66 odst. 3 daňového řádu) nevyplývá, že by daňový subjekt v danou chvíli uplatnil žádost o nahlížení do vyhledávací části daňového spisu, která by naplňovala podmínky kladené na ni ustanovením § 66 odst. 3 daňového řádu; stěžovatel přitom byl s ohledem na obsah tohoto protokolu informován o tom, že předmětný spis obsahuje vyhledávací část, ve vztahu k níž byl stěžovateli předložen soupis písemností obsažených v této části. Za dané situace tedy Nejvyšší správní soud nevidí důvod pro svůj zásah, zvláště když stěžovateli nic nebrání podat řádnou žádost o nahlížení do daňového spisu včetně jeho vyhledávací části, kterou bude muset správce daně řádně posoudit, přičemž v případě vyhovění takové žádosti a s ohledem na následnou komunikaci mezi stěžovatelem a správcem daně bude stěžovateli ozřejmeno, které skutečnosti považuje správce daně za sporné.

[15] Na výše uvedených závěrech stran řádnosti předmětné daňové kontroly nemůže ničeho změnit ani tvrzení stěžovatele, že nevykazuje nízkou součinnost a že tak nenarušuje rychlost a plynulost úkonů správce daně. Správce daně totiž zjevně provádí rozsáhlou kontrolní činnost ve vztahu ke všem skutečnostem rozhodným pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období, ve vztahu k nimž může získat informace i od jiných zdrojů než je stěžovatel. To, že stěžovatel podle svého názoru nenarušuje plynulost a rychlost úkonů správce daně a že předložil požadované doklady, ještě podle Nejvyššího správního soudu neznamená, že je věc postavena na jisto a že není na místě doklady předložené stěžovatelem prověřit z dalších zdrojů.

pokračování

[16] Za dané situace rovněž Nejvyšší správní soud nemá za to, že je na místě daňovou kontrolu již ukončit a zbývající prověřování dokončit ve vyhledávací činnosti, jak navrhuje stěžovatel s tím, že by následně měl být případně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání nebo že by následně měla být zahájena opakovaná daňová kontrola či proveden přezkum rozhodnutí. Tím by Nejvyšší správní soud jen popřel svou předchozí judikaturu ukládající správci daně spíše vést formalizované řízení (typicky daňovou kontrolu) namísto neformální vyhledávací činnosti – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 10/2006 - 45 ve vztahu k předchozí právní úpravě daňového řízení. Pokud tedy byla daňová kontrola zahájena a v jejím průběhu zjištěny určité pochybnosti stran daňové povinnosti daňového subjektu, mají být tyto pochybnosti v jejím průběhu také vyřešeny, a nikoli při vědomí určitých nejasností daňová kontrola ukončena s tím, že je na místě provádět „neformální vyhledávací činnost“, přičemž výsledek této činnosti by eventuálně mohl i podle stěžovatele vést k opakované daňové kontrole. Tento závěr by podle Nejvyššího správního soudu byl zcela absurdní a popřel by smysl daňové kontroly a obecné omezení stran opakování daňové kontroly – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57, opět ve vztahu k předchozí právní úpravě.

[17] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 17. října 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu