ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **LENUNG a.s.**, IČO: 282 09 699, se sídlem Politických vězňů 934/15, Praha 1, zast. JUDr. Josefem Srbou, MBA, advokátem, se sídlem Mezibranská 1579/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2025, č. j. 11204/25/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 9. 2025, č. j. 18 Af 5/2025-43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu: I. dodatečným platebním výměrem na DPH ze dne 2. 5. 2023, č.j. 4096712/23/2001-52525-112109, žalobci za zdaňovací období měsíce února 2021 doměřil daň ve výši 46.053 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 9.211 Kč; II. dodatečným platebním výměrem na DPH ze dne 2. 5. 2023, č. j. 4097013/23/2001-52525-112109, žalobci za zdaňovací období měsíce března 2021 doměřil daň ve výši 48.321 Kč; III. dodatečným platebním výměrem na DPH ze dne 3. 5. 2023, č. j. 4097301/23/2001-52525-112109, za zdaňovací období měsíce dubna 2021 žalobci doměřil daň ve výši 70.014 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 8.791 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil I. dodatečný výměr tak, že doměřená daň činí 109.053 Kč, II. dodatečný platební výměr tak, že doměřená daň činí 96.894 Kč a III. dodatečný výměr tak, že doměřená daň činí 96.075 Kč a penále 14.003 Kč.

V ostatním ponechal dodatečné platební výměry beze změny.

[3] Městský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl. Konstatoval, že jádro sporu spočívá v určení okamžiku, kdy byla daňová kontrola u žalobce správcem daně skutečně zahájena a od něhož se odvíjí počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Pokud jde o vymezení úkonu, jenž svou povahou naplňuje znaky materiální daňové kontroly, je nezbytné rozlišit mezi vyhledávacími a kontrolními postupy správce daně. V této souvislosti městský soud poukázal na § 78 odst. 1 a 3, § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[4] Na základě zjištěného skutkového stavu městský soud nepřisvědčil žalobci, že příslušné výzvy ze dne 25. 3. 2022 k podání dodatečného daňového přiznání za předmětná zdaňovací období lze materiálně kvalifikovat jako úkony spadající do rámce kontrolních činností dle § 85 a násl. daňového řádu. Takové výzvy jsou toliko procesním nástrojem, jehož smyslem je v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu poskytnout daňovému subjektu prostor, aby sám napravil nesprávnost svého tvrzení, a to ještě před zahájením daňové kontroly.

[5] Rovněž další úkony, které správce daně učinil před formálním zahájením daňové kontroly, směřovaly ke zjištění skutečností ohledně faktického uskutečnění obchodních transakcí deklarovaných žalobcem za předmětná zdaňovací období. Takový postup plně odpovídá povaze a účelu vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 a násl. daňového řádu, jejímž cílem je opatřit si potřebné podklady pro posouzení, zda jsou dány důvody k zahájení daňové kontroly. Judikatura Nejvyššího správního soudu v této souvislosti dovodila, že i ve fázi vyhledávací činnosti může správce daně provádět určité analytické či ověřovací kroky, pokud zůstávají v rovině předběžného zjišťování a nesměřují k meritornímu posouzení daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, čj. 5 Afs 316/2023 - 41). Obsahem vyhledávací činnosti bylo shromažďování podkladových informací a tzv. „mapování terénu“, jak tuto činnost opakovaně vymezuje judikatura Nejvyššího správního soudu.

[6] Tyto úkony správce daně nepředstavují komplexní hodnocení správnosti daňového tvrzení žalobce. Takový postup (rámcové posouzení či ověření zjištěných skutečností a přijetí dílčích závěrů) je ve světle závěrů rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2014 naprosto logickým předpokladem pro volbu dalšího procesního postupu. Správce daně tedy může takto získané informace využívat a při jejich využití je povinen postupovat v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, je-li pro to důvod (viz např. usnesení NSS ze dne 21. 8. 2024, čj. 2 Afs 292/2023-34). V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku čj. 5 Afs 316/2023-41, zdůraznil, že vyhledávací činnost může zahrnovat i určité fáze hodnocení informací, avšak k překročení do kontrolní fáze dochází až tehdy, když správce daně systematicky přistoupí k dokazování a činí závěry o naplnění či nenaplnění daňové povinnosti.

[7] Městský soud uzavřel, že veškeré úkony správce daně učiněné před doručením oznámení o zahájení daňové kontroly dne 25. 5. 2022, včetně výzev adresovaných žalobci i

třetím osobám a zakládání úředních záznamů do správního spisu, nijak nepřekročily meze vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. Tyto úkony sloužily výlučně k předběžnému shromažďování informací a k vytvoření rámcového obrazu o daňové situaci žalobce, nikoli k systematickému dokazování (ověřování) jeho daňových tvrzení. K materiálnímu ani formálnímu zahájení daňové kontroly proto nedošlo dříve než dne 25. 5. 2022.

[8] Soud se proto neztotožnil s tvrzením žalobce, že doručením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dne 25. 3. 2022 započal správce daně s prováděním (skryté) daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 17. 4. 2025, nedošlo k prekluzi práva daň stanovit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas **kasační stížnost**, v níž nejprve vyjádřil přesvědčení, že skrytá daňová kontrola u něj probíhala nejméně od doby doručení výzev správce daně k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za kontrolovaná období, tedy od data 25. 3. 2022. Úkony správce daně činěné zejména v období od července 2021 do konce března 2022 naplňují provádění skryté daňové kontroly. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2025 tak bylo vydáno po tříleté prekluzivní lhůtě stanovené v § 148 daňového řádu.

[10] V **doplnění kasační stížnosti** stěžovatel uvedl, že již v červenci 2021 byl kontaktován dvěma správci daně, kteří požadovali informace a podklady ke spolupráci s dodavatelem MZspol z.s. Tyto požadavky se nejprve stěžovateli jevily jako pouhé ověřování vzniklých pochybností a mapování terénu, v celkovém kontextu dalšího vývoje však nabyl přesvědčení, že se jednalo o tzv. skrytou daňovou kontrolu. Konkrétně byl stěžovatel výzvou správce daně ze dne 12. 7. 2021 vyzván k poskytnutí údajů a listin, jež jsou nezbytné pro správu daní, a to v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními za předmětná zdaňovací období od subjektů MZspol, z.s., ROANE s.r.o., yoursport plus s.r.o. Správce daně podle stěžovatele touto výzvou požadoval podklady a informace, které jsou důkazními prostředky ve smyslu § 93 daňového řádu a jsou běžně vyžadovány při a po zahájení daňové kontroly. Pokud by tato výzva zůstala výzvou osamocenou, zřejmě by šlo o tzv. „mapování terénu“. Tato výzva však byla následována dalšími úkony správce daně, které již jednoznačně svědčí o tom, že se jedná o dokazování a jsou soustřeďovány důkazní prostředky, a to v rozsahu i množství, které jsou běžně vyžadovány při daňové kontrole.

[11] Výzvou správce daně ze dne 13. 7. 2021 byl stěžovatel vyzván k poskytnutí informací ve smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu, ve kterém bylo požadováno mj. poskytnutí rozsáhlého množství informací o spolupráci stěžovatele s dodavatelem MZspol z. s., když z kontextu výzvy jednoznačně vyplývalo, že správce daně má pochybnosti o činnosti tohoto dodavatele a případně již disponuje podezřením, že může porušovat některé své povinnosti vůči správci daně. Pokud by se jednalo o výzvu ojedinělou, nepožadující tak rozsáhlý souhrn informací, případně by nebyla prověřována celková spolupráce s uvedeným dodavatelem, mohlo by se jednat o pouhé mapování terénu. Text

vlastní výzvy i její znění však nasvědčují tomu, že se ze strany obou správců daně již v červenci 2021 jednalo o systematické úkony směřující k provádění daňové kontroly a mající strukturované požadavky běžné při provádění daňové kontroly a směřující k doměření daně. Jednalo se o rozsáhlé a cílené provádění řízení typické pro daňovou kontrolu.

[12] Dne 5. 11. 2011 byla Finančním úřadem pro hlavní město Prahu vydána další výzva týkající se daňového subjektu MZspol z.s. opět vyžadující detailní informace ke spolupráci stěžovatele s tímto dodavatelem, opět rozsahem i obsahem naplňující provádění daňové kontroly, bez jejího formálního zahájení. U stěžovatele tak v průběhu července až prosince 2021 probíhalo řízení odpovídající provádění daňové kontroly a vztahující se k dodavateli MZspol z.s.

[13] Výzvami ze dne 25. 3. 2022 vydanými Finančním úřadem pro Pardubický kraj byl sice stěžovatel formálně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za období únor, březen a duben 2021, avšak už několik měsíců předtím dvě územní pracoviště správce daně u něj prováděla rozsáhlé šetření naplňující znaky daňové kontroly a provádění dokazování. Vzhledem k tomu, že stěžovatel výzvě k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za uvedená období, pokud se týká dodavatele MZspol z.s., nevyhověl, zahájil u něj správce daně oznámením ze dne 25. 5. 2022 daňovou kontrolu na DPH za uvedené období, ačkoliv tato pobíhala již několik měsíců předtím. Liknavost správce daně, průtahy v řízení a zneužívání faktického provádění daňové kontroly bez splnění zákonného požadavku na její oznámení by neměly být přičítány k tíži stěžovatele.

[14] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry městského soudu. Judikatorní závěry NSS byly ze strany městského soudu aplikovány zcela správně. Stěžovatel v odvolacím řízení námitku faktického dřívějšího zahájení daňové kontroly vůbec neuplatnil. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2025, sp. zn. 4 Afs 70/2025, a vyjádřil přesvědčení, že správce daně pouze v obecné rovině zjišťoval okolnosti obchodní činnosti stěžovatele a nepřekročil meze vyhledávácí činnosti, když po něm nevyžadoval doložení veškeré účetní a daňové evidence. S poukazem na rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, sp. zn. 7 Afs 390/2019, konstatoval, že úmyslem správce daně nebylo prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení stěžovatele. Pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky a tyto podrobně před formálním zahájením daňové kontroly nehodnotil. Nešlo o rozsáhlé a intenzivní prověřování představující daňovou kontrolu.

[15] Výzvami Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 7. 2021 a 5. 11. 2021 byly zjišťovány informace o daňovém subjektu odlišném od stěžovatele, konkrétně o jednom z jeho dodavatelů. Na podkladě těchto výzev nelze usuzovat na skutečnost, že by správce daně překročil ve vztahu ke stěžovateli meze vyhledávací činnosti a prováděl u stěžovatele tzv. skrytou daňovou kontrolu. V rozsudku NSS ze dne 6. 3. 2025, sp. zn. 10 Afs 214/2024, se uvádí, že na základě úkonů vedených snahou zjistit relevantní okolnosti v rámci daňové kontroly ve vztahu k odlišnému daňovému subjektu, jejichž motivem nebylo zjistit informace o konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu, nelze dovozovat zahájení daňové kontroly vůči tomuto subjektu.

[16] V rámci úkonů správce daně nedošlo k překročení mezí vyhledávací činnosti, neboť byly shromažďovány pouze rámcové informace o podnikatelské činnosti stěžovatele a o spolupráci s jeho obchodním partnerem a tento postup nesměřoval ke stanovení konkrétní daňové povinnosti. Jednalo se o učebnicový příklad vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 3 daňového řádu. I stěžovatel připouští, že jednotlivé kroky správců daně lze označit za vyhledávací činnost.

[17] Po stěžovateli nebyl požadován rozsáhlý souhrn informací. Dle rozsudku NSS ze dne 20. 6. 2024, sp. zn. 10 Afs 340/2022, samotné množství vyhledávacích úkonů a jejich rozsah automaticky neznamená zahájení daňové kontroly. Prověřování spolupráce s dodavateli v obecné rovině je standardní součástí vyhledávací činnosti. Argumentace stěžovatele by vedla k absurdnímu výkladu § 78 daňového řádu, jelikož prakticky každá vyhledávací činnost by mohla být považována za kontrolu, čímž by byl institut vyhledávací činnosti zcela vyprázdněn.

[18] Údajnou liknavost postupu správce daně a průtahy v řízení stěžovatel nenamítal v žalobě, ani v odvolání, tudíž se jedná o nepřípustné rozšíření kasačních námitek. Případné časové prodlevy mezi jednotlivými úkony nemají vliv na posouzení toho, kdy byla zahájena daňová kontrola, a tyto skutečnosti není na místě posuzovat.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda úkony správce daně učiněné před zahájením daňové kontroly dne 25. 5. 2022 představovaly z materiálního hlediska zahájení daňové kontroly s účinky na běh lhůty pro stanovení daně.

[22] Podle § 78 odst. 1 daňového řádu *správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*

[23] Podle § 78 odst. 3 daňového řádu *v rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,*

d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.

[24] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[25] Nejvyšší správní soud při posouzení věci vycházel z rozsudku ze dne 20. 11. 2025, č. j. 4 Afs 70/2025-51, v němž se rovněž zabýval otázkou, zda úkony správce daně představovaly faktické zahájení daňové kontroly. V bodech 14 až 15 konstatoval, že „*ke zjištění tohoto okamžiku* [tj. přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu] *je klíčové rozlišit mezi vyhledávacím postupem správce daně, konkrétně jeho vyhledávací činností (§ 78 daňového řádu), a daňovou kontrolou samotnou jako postupem kontrolním (§ 85 a násl. daňového řádu). Vyhledávací činnost slouží k vyhledání důkazních prostředků, daňových subjektů a podkladových informací, takže se v zásadě jedná o »mapování terénu« bez vlastního hodnocení získaných důkazních prostředků. Vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění jejich povinností při správě daní může správce daně před zahájením daňového řízení či v jeho průběhu i bez součinnosti s daňovým subjektem, jak vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41. Předmětem daňové kontroly jsou naproti tomu podle § 85 odst. 1 daňového řádu daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Oproti vyhledávací činnosti daňový řád připouští dokazování jen v rámci daňové kontroly (...). Nejvyšší správní soud zároveň připomíná východiska svého rozsudku ze dne 20. 2. 2023, č. j. 10 Afs 455/2021-36, v němž hodnotil, zda správce daně prováděl aktivní činnost relevantní pro potřebu daňové kontroly již ke dni formálního zahájení daňové kontroly s tím, že »faktické úkony správce daně nemusí být bezprostředně spojeny s formálním zahájením daňové kontroly«. Poukázat lze i na jeho rozsudek ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024-27, v němž odlišil materiální a formální zahájení daňové kontroly. Otázka rozlišení vyhledávací činnosti a skryté daňové kontroly přitom vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů správce daně. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, či zda již spadal do rámce daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).*“

[26] V bodu 18 dále uvedl: „*I když správce daně při místním šetření zjišťoval v obecné rovině okolnosti obchodní činnosti, nepřekročil tím ještě meze vyhledávací činnosti. Daňový řád totiž ve znění § 78 odst. 1 předpokládá, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkajících se majetkových, peněžních, zaměstnaneckých poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně přitom tvoří podstatnou část vyhledávací činnosti, jak vyplývá z ustanovení § 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Proto takové úkony nelze považovat za materiální znaky provádění daňové kontroly (srov. naopak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36, bod 23). (...) Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 340/2022-56, samotné množství vyhledávacích úkonů a jejich rozsah automaticky neznamená zahájení daňové kontroly (...)*“.

[27] V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, Nejvyšší správní soud naopak uvedl, že správce daně s ohledem na vyžádání úplného účetnictví a daňové evidence „*neprováděl žádné místní šetření u stěžovatele ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval po něm takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním vybočil žalovaný ze zákonných mezí vyhledávací činnosti.*“ V dané věci se s ohledem na předání veškeré účetní a daňové evidence vztahující se k rozhodným zdaňovacím obdobím při místním šetření již nejednalo o pouhé „mapování terénu“ v rámci vyhledávací činnosti, nýbrž o zahájení dokazování ve vztahu k daňovým povinnostem stěžovatele. Proto již tímto úkonem byla materiálně zahájena daňová kontrola.

[28] V posuzované věci stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že úkony správce daně činěné zejména v období od července 2021 do konce března 2022 naplňují materiálně znaky provádění daňové kontroly. Konkrétně poukázal na výzvy správce daně ze dne 12. 7. 2021, 13. 7. 2021 a 5. 11. 2011. Nejvyšší správní soud se proto v prvé řadě zabýval těmito výzvami.

[29] Výzvou správce daně ze dne 12. 7. 2021, č. j. 1280409/21/2801-60562-609510, byl stěžovatel vyzván k poskytnutí údajů a listin nezbytných pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, a to v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními vykázanými ve zdaňovacích obdobích února, března a dubna 2021 od MZspol, z.s., ROANE s.r.o., a yoursport plus s.r.o. Správce daně stěžovatele vyzval, aby poskytl následující listiny:

- daňové doklady přijaté od MZspol, z.s. a ROANE s.r.o. ve zdaňovacích obdobích únor, březen a duben 2021,
- daňové doklady přijaté od yoursport plus s.r.o. ve zdaňovacím období únor 2021,
- obchodní smlouvy vč. dodatků,
- objednávky,
- doklady o předání a převzetí zboží či služeb,
- doklady o úhradě jednotlivých plnění (bankovní výpisy, pokladní doklady),
- další listiny, které má stěžovatel k dispozici,
- v případě, že z textu uvedeného na požadovaných daňových dokladech nevyplývá, co je předmětem plnění, správce daně požadoval doložení souvisejících dokumentů, ze kterých bude předmět plnění zřejmý.

[30] K této výzvě Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uvádí, že v ní správce daně požadoval omezený okruh podkladů týkajících se obchodní spolupráce stěžovatele s výše uvedenými subjekty. Nevyžadoval úplnou účetní a daňovou evidenci stěžovatele týkající se jeho daňově relevantní činnosti v předmětných zdaňovacích obdobích. Jednalo se o obstarávání podkladů, nikoli dokazování a ověřování daňových tvrzení žalobce. V obsahu této výzvy proto Nejvyšší správní soud nespatřuje stěžovatelem namítané skryté (materiální) zahájení daňové kontroly.

[31] Výzvami ze dne 13. 7. 2021 a 5. 11. 2021 správce daně stěžovatele vyzval ke sdělení údajů nezbytných pro správu daní ve vztahu k MZspol, z.s. Správce daně se v nich dotazoval na skutečnosti týkající se obchodní spolupráce stěžovatele s touto společností

(požadoval např. kopie smluv, sdělení jména fyzické osoby, která za MZspol, z.s. jedná, doložení fakticky proběhlé reklamní činnosti a sdělení, jaká plnění tato společnost poskytla stěžovateli). Tyto výzvy se tudíž týkaly primárně této společnosti, nikoli stěžovatele. Ani z těchto výzev proto nelze dovozovat faktické zahájení daňové kontroly vůči stěžovateli. Ke stejnému závěru ohledně výzvy správce daně směřující primárně k odlišnému subjektu od účastníka řízení dospěl Nejvyšší správní soud v bodu 31 rozsudku ze dne 6. 3. 2025, sp. zn. 10 Afs 214/2024, na který přiléhavě poukázal žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Ostatně sám stěžovatel k výzvě ze dne 5. 11. 2011 uvádí, že se týká daňového subjektu MZspol, z.s.

[32] Ani výzvy ze dne 25. 3. 2022, jimiž správce daně žalobce vyzval k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období únor, březen a duben 2021, nepředstavují úkon, jímž by byla materiálně zahájena daňová kontrola. Jak již totiž správně a přiléhavě konstatoval městský soud v bodu 43 svého rozsudku, taková výzva je procesním nástrojem, jehož smyslem je v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu poskytnout daňovému subjektu prostor, aby sám napravil nesprávnost svého tvrzení, a to ještě před zahájením daňové kontroly. Z obsahu těchto výzev je zřejmé, že správce daně v nich především rekapituloval doposud opatřené informace, a nevybočil tak z rámce vyhledávací činnosti dle § 78 a násl. daňového řádu. Nejvyšší správní soud dále v této souvislosti poukazuje na body 59 až 61 usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v nichž konstatoval, že *„(...)pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení bude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek) (...)“.*

[33] S ohledem na námitku stěžovatele, že úkony správce daně činěné zejména v období od července 2021 do konce března 2022 naplňují (materiálně) provádění daňové kontroly, se Nejvyšší správní soud z tohoto hlediska zabýval také dalšími úkony týkajícími se stěžovatele, které správce daně učinil před zahájením daňové kontroly dne 25. 5. 2022.

[34] Dne 22. 9. 2021 vyzval správce daně PSSZ k poskytnutí informací k MZspol, z.s., konkrétně seznamu zaměstnanců, včetně jejich bližší identifikace, přehledů o výši

pojistného za jednotlivé zaměstnance, informaci o hrazení pojistného apod.

[35] Dne 13. 10. 2021 vyzval správce daně M. K. k poskytnutí informací a údajů ohledně užívání nákladního vozidla tov. zn. Ford Transit, RZ X, konkrétně, zda bylo v roce 2021 vozidlo využíváno pro vlastní potřebu, nebo k ekonomické či jiné činnosti.

[36] Dne 15. 10. 2021 vyzval správce daně P. S. k poskytnutí informací a údajů v souvislosti s jejím zaměstnáním u MZspol, z.s., konkrétně, aby předložila pracovní smlouvy, příp. listiny o ukončení pracovního poměru.

[37] Dne 11. 3. 2022 založil správce daně do správního spisu úřední záznam čj. 359958/22/2801-60562-609510, jehož přílohou je úřední záznam č. j. 358530/22/2801-60562-609510, jehož obsahem bylo zjištění celkové výše nedoplatků ROANE s.r.o. na DPH a celkové výše nedoplatku za všechny druhy příjmu.

[38] Dne 14. 3. 2022 založil správce daně do správního spisu úřední záznam č. j. 368112/22/2801-60562-609510, jehož přílohou je úřední záznam č. j. 367521/22/2801-60562-609510, jehož obsahem bylo zjištění celkové výše nedoplatků MZspol, z.s., na DPH a celkové výše nedoplatku za všechny druhy příjmu, dále data z informačního systému ARES a data z kontrolního hlášení za období únor, březen a duben 2021.

[39] Dne 16. 3. 2022 založil správce daně do správního spisu úřední záznam č. j. 380532/22/2801-60562-609510, jehož obsahem byly výsledky zjištěné v rámci vyhledávací činnosti prováděné u stěžovatele za zdaňovací období únor, březen a duben 2021 - mapování stěžovatele nahlédnutím do dostupných databází a zjišťováním informací z veřejně dostupných zdrojů; konkrétně náhledem do informačního komunikačního rozhraní ČSSZ, do veřejně dostupné databáze ARES, do databáze centrálního registru vozidel, do systému MISYS (soubor katastru nemovitostí ČR), dále zjišťováním z výpisu z obchodního rejstříku, náhledem do živnostenského rejstříku či do centrální databáze ADIS.

[40] Dne 16. 3. 2022 založil správce daně do správního spisu úřední záznam č. j. 395904/22/2801-60562-609510, jehož obsahem byly informace o stěžovateli – konkrétně výsledky za zdaňovací období únor, březen a duben 2021, zjištěné z informačního systému určeného pro kontrolora s celorepublikovou působností.

[41] Úředním záznamem ze dne 18. 3. 2022, č. j. 423155/22/2801-60562-609510, správce daně do správního spisu zařadil úřední záznam č. j 395631/22/2801-60562-601370, jehož přílohou jsou informace zjištěné správcem daně o společnosti yoursport plus, s.r.o.

[42] V úředním záznamu ze dne 14. 4. 2022, č. j 371469/22/2801-60562-609510, správce daně popsal svá zjištění ohledně vlastníka a provozovatele vozidla registrační značky X.

[43] V úředním záznamu ze dne 19. 5. 2022, č. j. 1124783/22/2801-60562-609510, správce daně popsal svá zjištění ohledně vlastníka a provozovatele automobilu registrační značky

Y.

[44] Z obsahu výše uvedených úkonů správce daně vyplývá, že jimi zjišťoval podkladové informace a neprováděl kontrolní činnost ohledně tvrzení stěžovatele, tudíž se jednalo o vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu.

[45] Námitka stěžovatele týkající se liknavosti správce daně a průtahů v řízení je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v žalobě, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Pouze nad rámec potřebného odůvodnění a pro úplnost tak Nejvyšší správní soud uvádí, že výše uvedené úkony správce daně svědčí o tom, že byl v rámci své vyhledávací činnosti aktivní, nikoli liknavý.

[46] Městský soud vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu, věc posoudil správně v souladu s relevantní právní úpravou, přičemž se vypořádal s veškerou argumentací stěžovatele. Nedůvodné jsou proto námitky stěžovatele, který napadený rozsudek považuje za nesprávný, nezákonný a nepřezkoumatelný z důvodu nesprávného hodnocení skutkového stavu.

[47] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s městským soudem uzavírá, že úkony správce daně před doručením oznámení o zahájení daňové kontroly dne 25. 5. 2022 nepřekročily meze vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. K materiálnímu zahájení daňové kontroly tudíž nedošlo dříve než dne 25. 5. 2022, kdy správce oznámil její zahájení. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 17. 4. 2025, a nedošlo tudíž ke stěžovatelem namítanému uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně vyplývající z § 148 daňového řádu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[48] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[49] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. února 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu

pokračování