



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **V Holding s.r.o.**, IČO: 02961105
sídlem Vítkova 154/24, 186 00 Praha 8
zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly u žalobkyně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2020 a leden až červenec 2021,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

1. Žalobkyně se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, podanou prostřednictvím svého právního zástupce, domáhala, aby soud vydal rozsudek, jímž určí, že „zásah žalovaného spočívající v provádění daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2020 a leden až červenec 2021 zahájené u žalobkyně doručením oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2022, č. j. 1139552/22/2510-60563-507392, je nezákonný“, a zároveň, že se „žalovanému zakazuje u žalobkyně pokračovat v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2020 a leden až červenec 2021“. Současně žalobkyně navrhl, aby byla žalovanému uložena povinnost zaplatit jí náhradu nákladů soudního řízení.

Žaloba

2. V předmětné žalobě žalobkyně nejprve uvedla, že u ní žalovaný zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben až prosinec 2020 a leden až červenec 2021 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění, na základě nichž byl uplatněn nárok na odpočet DPH, přičemž k formálnímu zahájení této daňové kontroly došlo dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 1139552/22/2510-60563-507392 žalobkyni, a to dne 29. 4. 2022.
3. Následně žalobkyně namítla, že pokračování v dotčené daňové kontrole představuje ze strany žalovaného nezákonný zásah podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť je žalobkyně přímo zkrácena na svých veřejných subjektivních právech tím, že je daňová kontrola vedena i přes uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení DPH dle § 148 daňového řádu. K tomu žalobkyně poukázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které daňová kontrola, jež byla zahájena či pokračuje po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, může představovat (a zpravidla představuje) nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.
4. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný v projednávaném případě zahájil daňovou kontrolu materiálně nejpozději dne 3. 6. 2021 pro zdaňovací období říjen 2020 až leden 2021, dne 2. 7. 2021 pro zdaňovací období únor 2021 až duben 2021, dne 14. 7. 2021 pro zdaňovací období květen 2021, dne 18. 10. 2021 pro zdaňovací období červen až červenec 2021 a dne 22. 3. 2022 pro zdaňovací období duben až září 2020, kdy podal trestní oznámení a jeho doplnění, která obsahují podrobné informace a závěry týkající se daňové povinnosti žalobkyně, pro jejichž zjištění a shromáždění žalovaný musel důkladně prověřovat daňovou povinnost žalobkyně a konkrétní přijatá zdanitelná plnění. V důsledku materiálně zahájené daňové kontroly při podání odkazovaného trestního oznámení včetně doplnění tak uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně za říjen 2020 až leden 2021 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu nejpozději dne 3. 6. 2024, lhůta pro stanovení daně za únor 2021 až duben 2021 nejpozději dne 2. 7. 2024, lhůta pro stanovení daně za květen 2021 dne 14. 7. 2024, lhůta pro stanovení daně za červen až červenec 2021 dne 18. 10. 2024 a lhůta pro stanovení daně za duben až září 2020 dne 22. 3. 2025. Namítaná daňová kontrola je tedy podle žalobkyně vedena v rozporu s § 148 daňového řádu, a musí být proto bezodkladně ukončena.
5. V tomto ohledu žalobkyně též uvedla, že je obsah a rozsah činnosti žalovaného provedené v roce 2021 a 2022 (tj. před formálním zahájením daňové kontroly) patrný z učiněného trestního oznámení včetně doplnění o skutečnostech nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“). V tomto oznámení a jeho doplnění žalovaný uvedl, že provádí vyhledávací činnost

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

zaměřenou na prověřování okolností fakturací v dodavatelsko-odběratelských řetězcích, na jejichž počátku byla detekována chybějící DPH. Žalobkyně byla zároveň označena za „ústřední subjekt“ všech vyhodnocených řetězců, přičemž dle žalovaného uplatnila v nadepsaných zdaňovacích obdobích neoprávněně nárok na odpočet DPH od dalších subjektů v jednotlivých řetězcích. Žalovaný pak rozsah údajně zkrácené daně i blíže vyčíslil.

6. Žalobkyně poté namítla, že žalovaný významně vybočil z mezí vyhledávací činnosti, a jeho úkony v roce 2021 až 2022 je proto nutné považovat za materiální zahájení tzv. skryté daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2020 až červenec 2021. Doplnila, že hodlal-li žalovaný komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musel zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování, což daňový řád předvídá pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoliv při vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu. Smyslem vyhledávací činnosti je totiž toliko „mapování terénu“, přičemž jakékoliv hodnocení opatřených důkazních prostředků a vyvozování závěrů o správnosti stanovení daňové povinnosti už je předmětem kontrolních postupů, a to nehledě na množství prověřovaných podkladů. Žalovaný v průběhu roku 2021 a 2022 nejen, že zjišťoval a shromažďoval informace a „mapoval terén“, ale svou činností již důkladně prověřoval daňovou povinnost žalobkyně – získal kompletní přehled o přijatých plněních žalobkyně, určil několika článkový řetězec těchto plnění a u těchto plnění současně prověřoval, i zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně je proto přesvědčena, že v mezích vyhledávací činnosti žalovaný nemohl učinit závěr o zkrácení daně tak, jak popsal v odkazovaných trestních oznámeních.
7. Závěrem žalobkyně namítla, že je předmětná daňová kontrola vedena nezákonně i pokud by bylo odhlédnuto od jejího materiálního zahájení v roce 2021 a její začátek byl posuzován dle formálního doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Žalobkyni není zřejmé, že by nastala jakákoliv skutečnost, která by prodlužovala či stavěla lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2, 4 či 6 daňového řádu. Žádná taková skutečnost nevyplývá z kontrolního spisu vedeného v souvislosti s daňovou kontrolou a dosavadních zjištění žalovaného. K uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za prověřovaná zdaňovací období podle § 148 odst. 1 daňového řádu tak dle žalobkyně došlo dne 29. 4. 2025. Veřejná moc přitom musí mít jasné a přezkoumatelné důvody, proč určité zákonné ustanovení nerespektuje, a to již v okamžiku nerespektování tohoto ustanovení.
8. Žalobkyně tedy má ve věci za jednoznačně prokázané, že žalovaný se vůči ní dopustil nezákonného zásahu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., neboť provádí daňovou kontrolu v rozporu s daňovým řádem. Postup žalovaného je tak v přímém rozporu nejen se zněním daňového řádu, ale i se zásadou zákonnosti dle § 5 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný k výzvě soudu předložil spisovou dokumentaci týkající se dotčené vyhledávací činnosti a následně zahájené daňové kontroly. Obsáhle zrekapituloval jednotlivá žalobní tvrzení, přičemž uvedl, že podáním trestního oznámení splnil oznamovací povinnost podle § 8 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“), jakož i dle § 53 odst. 3 daňového řádu.
10. Následně zmínil, že trestní oznámení ze dne 3. 6. 2021 je souhrnem indicií, na základě nichž vzniklo žalovanému podezření o účelovém (organizovaném) jednání zapojených subjektů Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

s cílem nelegální optimalizace daňové povinnosti na DPH. Tyto indicie se týkaly jednotlivých daňových subjektů zapojených do fakturačního řetězce, ve kterém figurovala žalobkyně. Při sepisování odkazovaného trestního oznámení a jeho doplnění přitom žalovaný vycházel pouze z údajů, které byly k dispozici v daňovém spise žalobkyně, v daňových spisech jejích obchodních partnerů a v daňových spisech dalších článků fakturačních řetězců, jejichž součástí byla žalobkyně. Všechny údaje tudíž žalovaný shromáždil bez součinnosti se žalobkyní nebo jiným článkem fakturačního řetězce, přičemž v zásadě ani nevyužil žádný procesní nástroj, který správci daně v rámci vyhledávací činnosti poskytuje daňový řád (tj. opatření vysvětlení dle § 79 daňového řádu, místní šetření dle § 80 daňového řádu, dožádání dle § 17 daňového řádu, nebo výzva k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu), ale pouze svůj vlastní informační systém, jehož využití v rámci vyhledávací činnosti předpokládá § 78 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Výjimkou byly v řešeném případě pouze výzvy k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu adresované peněžním ústavům (za účelem získání informací o charakteru pohybů peněžních prostředků na bankovních účtech jednotlivých článků řetězce, resp. o potenciálním vyvádění peněžních prostředků z bankovních účtů) a okresní správě sociálního zabezpečení (za účelem získání informací o evidenci zaměstnanců u vybraných článků řetězce před žalobkyní a dovození reálnosti fakturací).

11. Výsledkem vyhledávací činnosti žalovaného ve věci tak nebylo vlastní hodnocení a případné osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu v rámci daňového řízení, ale hodnocení podmínek pro vznik podezření na spáchání trestného činu zkrácení daně. Ze způsobu výpočtu pravděpodobného rozsahu zkrácené daně popsaného v trestním oznámení je pak zřejmé, že pro zdaňovací období říjen 2020 až leden 2021 žalovaný pouze sečetl hodnotu DPH z přijatých zdanitelných plnění vykázaných žalobkyní v jejích kontrolních hlášeních od dodavatelů, kteří byli součástí podezřelých fakturačních řetězců. Pro zdaňovací období únor 2021 až duben 2021 žalovaný pravděpodobnou výši zkrácené daně dovodil toliko tím, že na hodnoty uvedené žalobkyní v jejích daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období únor až duben 2021 (tj. sumu přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku) uplatnil koeficient 0,93 odvozený od průměrného podílu zdanitelných plnění přijatých žalobkyní z podezřelých fakturačních řetězců ve zdaňovacích obdobích říjen 2020 až leden 2021. Žalovaný tak jasně deklaroval, že výši zkrácené daně uváděnou v trestním oznámení pouze odhadoval, a to jen pro účely trestního řízení prováděného policejním orgánem. V době sepisování poukazovaného trestního oznámení žalovaný ostatně neměl k dispozici ani výstupy z kontrolních hlášení žalobkyně za zdaňovací období únor až duben 2021. Žalovaný tudíž do okamžiku formálního zahájení daňové kontroly dne 29. 4. 2022 neměl informace o předmětu plnění v rámci fakturačních řetězců, jejichž součástí byla žalobkyně; resp. neměl k dispozici jediný daňový či účetní doklad (ani je po nikom nevyžadoval), a proto nemohl ani posuzovat materiální stránku daných transakcí a vést dokazování. Možnou nelegální podstatu fakturačních toků, popsanou v trestním oznámení, pouze dovozoval ze získaných indicií stran charakteristických rysů daňových subjektů ve fakturačním řetězci před žalobkyní. Žalobkyně přitom byla ve všech fakturačních řetězcích článkem, u kterého se scházela plnění, jež měla původ u subjektů, které neodvedly jimi tvrzenou DPH. Žalobkyně tedy zůstávala ve fakturačních řetězcích na stejné pozici, ačkoliv se obsazení dodavatelského řetězce před ní v jednotlivých zdaňovacích obdobích postupně měnilo. Proto žalovaný použil v trestním oznámení označení žalobkyně jako „ústřední subjekt“ (viz údaje dle kontrolních hlášení). Žalovaný tak nevybočil ze zákonných limitů při provádění vyhledávací činnosti, neboť nepřistoupil k ověřování a zjišťování daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních k DPH; neprověřoval ani skutkové okolnosti konkrétních fakturací. Žalovaný ve věci neprováděl dokazování, přičemž k faktickému prověřování daňové povinnosti žalobkyně přistoupil až po dni 29. 4. 2022 – tj. po formálním zahájení daňové kontroly.

12. Závěrem žalovaný s odkazem na § 148 daňového řádu uvedl, že následek v podobě toho, že neběží lhůty pro stanovení daně, vyplývá přímo ze zákona, nikoliv z činnosti správce daně. Popsal též, co se rozumí nezákonnou daňovou kontrolou. S ohledem na to poté konstatoval, že je dotčená daňová kontrola prováděna zcela v souladu s daňovým řádem a v časovém rámci stanoveném daňovým řádem. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu tedy dle žalovaného neuplynula, neboť k materiálnímu zahájení daňové kontroly nedošlo před doručením oznámení o zahájení této kontroly a běžící lhůta byla zastavena zahájením trestního stíhání žalobkyně pro daňový trestný čin související s daní, jež je předmětem poukazované daňové kontroly.

Replika žalobkyně

13. Žalobkyně v učiněné replice nejprve uvedla, že tvrzení žalovaného plynoucí z jeho vyjádření k žalobě považuje za zcela irrelevantní ve smyslu posouzení materiálního zahájení daňové kontroly. Pro dané posouzení byl totiž stěžejní obsah a rozsah činnosti žalovaného a zhodnocení toho, zda dochází k hodnocení a osvědčení důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nebylo tedy rozhodným to, z jakých podkladů žalovaný v řešeném případě vycházel a že by se muselo nutně jednat o důkazní prostředky získané v součinnosti s daným subjektem, jehož daňová povinnost byla materiálně prověřována. Dle žalobkyně tak žalovaný hodnotil existenci chybějící DPH, resp. existenci podvodného řetězce, do kterého měla být žalobkyně zapojena, když vnějším projevem odkazovaného trestného činu je právě zkrácení daně či vylákání nějaké výhody (nadměrného odpočtu). Cílem materiálního zahájení daňové kontroly přitom není zjištění daňové povinnosti nade vší pochybnost. Dle žalobkyně je to naopak okamžik, při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Přesně k tomu došlo v dané věci, když žalovaný zjevně důkladně prověřil daňovou povinnost žalobkyně, získal kompletní přehled o přijatých plněních, určil řetězec společností, rozkrýval nestandardní okolnosti tohoto řetězce, jakož i objektivní okolnosti svědčící o účelovém jednání, a tedy prověřoval oprávněnost nároku na odpočet žalobkyně, na základě čehož určil předpokládaný rozsah údajně zkrácené daně.
14. Stěžejním je poté dle žalobkyně v posuzovaném případě to, že žalovaný začal prověřovat daňovou povinnost, hodnotil opatřené důkazní prostředky a vyvozoval z nich závěry týkající se daňové povinnosti žalobkyně (resp. prokazatelně přijal předběžný závěr o uplatnění neoprávněného nároku na odpočet a zkrácení daně).
15. Zahájení trestního stíhání zároveň dle žalobkyně nemůže jakkoliv modifikovat prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, neboť takové posouzení nenaplnuje smysl ani účel § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Stavění lhůty v důsledku zahájení trestního stíhání v projednávané věci tak podle názoru žalobkyně nemá žádné opodstatnění (tj. je nesmyslné a neúčelné). K tomu žalobkyně dodala, že je z daňového spisu zřejmé, že žalovaný s orgány činnými v trestním řízení spolupracuje nejméně od září roku 2022, přičemž neformální komunikace mezi nimi musela probíhat již dříve, neboť právě žalovaný inicioval zahájení trestního řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

v rámci trestního oznámení v roce 2021. Je proto neúčelné, aby shora zmíněné ustanovení daňového řádu poskytlo žalovanému další časový prostor ke stanovení daně. K uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za prověřovaná zdaňovací období tak podle § 148 odst. 1 daňového řádu podle žalobkyně došlo nejpozději dne 29. 4. 2025.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s bez jednání, neboť účastníci řízení s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasili. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy v žalovaným vedené a soudu předložené spisové dokumentaci, kterou se dokazování neprovádí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Zdejší soud si je přitom vědom toho, že ve věcech, o nichž vede řízení o ochraně před nezákonným zásahem, se obvykle nevede formalizovaný správní spis, který by odrážel průběh úředních úkonů správního orgánu vztahujících se k účastníkům řízení, se kterým by se tito mohli seznámit dříve než v soudním řízení a reagovat na jeho obsah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2023, č. j. 10 As 326/2022-88). Nyní posuzovaná věc však představuje výjimku z tohoto pravidla, neboť soudu byl žalovaným předložen spis (§ 64 a násl. daňového řádu), který tyto náležitosti splňuje. V řešeném případě totiž zásah žalovaného pramení přímo z (formalizovaného) vyhledávacího postupu žalovaného jako daňového orgánu (§ 78 a násl. daňového řádu), přičemž jsou veškeré relevantní listiny součástí daňového spisu žalobkyně. Mezi žalobkyní a žalovaným rovněž nebyl rozpor stran skutkového stavu, ale o právním posouzení věci. Ostatně žalobkyně v daném případě ani žádné dokazování nenavrhla a souhlasila s rozhodnutím bez jednání, přičemž k žalobě připojila jako přílohu listiny, které byly obsaženy právě v předložené spisové dokumentaci.
17. Předmětnou žalobu soud posoudil podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Žalovaným je pak ve smyslu § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. současně platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda byl zásah nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Dle § 87 odst. 2 s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žaloba je pak ve smyslu § 85 s. ř. s. nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to však neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
18. Po přezkoumání skutkového a právního stavu soud dospěl k rozhodnutí, že žaloba není důvodná.
19. Zdejší soud na tomto místě předně uvádí, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možno se bránit zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110).

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

Zásahovou žalobou přitom „lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Jde tedy vesměs o mimořádně invazivní úkony správce daně typu prohlídek v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59), nebo zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele, popř. dlouhodobé zadržování dokumentů (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18). Možno též doplnit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, z něhož vyplývá, že „z důvodu, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může být vydáno rozhodnutí, není obranou proti nezákonně vedené kontrole žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s., ale je jí žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Platí při tom, že zásahová žaloba může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly, tak proti jejímu vedení.“

20. Jak také konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, „zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu).“ K totožnému závěru dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rovněž v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110 (srov. např. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2025, č. j. 4 Afs 244/2024-41, nebo ze dne 17. 9. 2024, č. j. 9 Afs 122/2024-40). Tvrdí-li tedy žalobkyně, že žalovaný zahájil a nadále vede dotčenou daňovou kontrolu po uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze takto vymezené jednání žalovaného podřadit právě pod zásah spočívající v nesplnění časových podmínek pro provádění daňové kontroly.
21. Vycházeje z výše popsaného tak soud přistoupil k hodnocení samotného merita projednávané věci, kterým bylo posouzení otázky, zda žalovaný v rámci jeho postupu významně vybočil z mezí vyhledávací činnosti, a tudíž jeho úkony v roce 2021 až 2022, učiněné v souvislosti s podáním již dříve odkazovaného trestního oznámení ze dne 3. 6. 2021 včetně jeho doplnění, bylo nutné považovat za materiální zahájení tzv. skryté daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2020 až červenec 2021, protože tedy uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně za dotčená zdaňovací období ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Zjednodušeně řečeno, žalobní argumentace ohledně prekluze se v řešeném případě opírá o tvrzení, že již před (formálním) zahájením daňové kontroly prostřednictvím oznámení ze dne 28. 4. 2022 činil správce daně úkony, které byly svou povahou daňovou kontrolou, tedy že u žalobkyně už probíhala tzv. skrytá daňová kontrola.
22. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.
23. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Odstavec 3 téhož ustanovení současně

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

stanoví, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu též platí, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.

24. Klíčovým je v kontextu posuzovaného případu 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 např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41. V něm Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že *„otázka tzv. skryté daňové kontroly je bytostně spojena s rozlišením mezi vyhledávací činností (jakožto vyhledávacím postupem) a daňovou kontrolou (kontrolním postupem). V rámci vyhledávací činnosti správce daně podle § 78 odst. 3 daňového řádu ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v patřičném rozsahu, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření. (...) Oproti tomu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu). (...) V aktuálním znění daňového řádu je zahájení daňové kontroly vázáno na doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021). Kromě vyhledávací činnosti a daňové kontroly upravuje daňový řád další postupy při správě daní (vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností). Z hlediska posouzení projednávané věci je podstatné to, že správce daně není oprávněn neomezeně si vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Správce daně je povinen respektovat při své činnosti zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se pouze v jeho mezích.“* Nejvyšší správní soud přitom uzavřel, že *„otázka rozlišení vyhledávací činnosti a tzv. skryté daňové kontroly vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů. Vedle toho je zapotřebí zohlednit také množství a rozsah podkladů vyžádaných a prověřovaných správcem daně a dalších okolností samotné vyhledávací činnosti, zejm. skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, či zda již spadal do rámce daňové kontroly“* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, nebo ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024-27). Předmětem daňové kontroly jsou tedy 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52).
25. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dále zdůraznil, že daňovou kontrolou v materiálním smyslu není jakýkoliv sběr informací o konkrétním daňovém subjektu. Správce daně může s daňovým subjektem např. i v rámci vyhledávací činnosti komunikovat. Pokud správce Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

daně tzv. „mapuje terén“, tedy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které ale hodnotí jen vzhledem ke svému dalšímu postupu, nikoliv ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti, provádí vyhledávací činnost, nikoliv skrytou daňovou kontrolu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2025, č. j. 9 Afs 182/2024-108, též příležitostně doplnil, že „*daňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří naopak podstatnou část vyhledávací činnosti.*“ Za podstatné lze v tomto směru označit také závěry již dříve citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, že se nejednalo o skrytou daňovou kontrolu v případě, kdy „*správce daně stěžovatelku kontaktoval s obecnými dotazy ohledně způsobu jejího obchodování a dotazy ohledně jejích dodavatelů. Ani to, že správce daně požadoval naskenovat konkrétní doklady, nepředstavuje provádění skryté daňové kontroly. Daňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2025, č. j. 10 Afs 214/2024-85). V rozsudku ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36, pak Nejvyšší správní soud ve vztahu k výzvám správce daně vůči bankám uvedl, že v nich bez dalšího nelze shledat překročení mezi vyhledávací činností. „*Daňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří naopak podstatnou část vyhledávací činnosti [§ 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Informace o stavu peněžních prostředků stěžovatelky přitom pod obsah posledně citovaného ustanovení daňového řádu nepochybně spadá.*“

26. Naproti tomu je možno poukázat na konkrétní příklady situací, které Nejvyšší správní soud v minulosti označil za materiální zahájení daňové kontroly. Jednalo se např. o výzvu ke splnění povinností spojenou s oznámením o místním šetření, ve které správce požadoval po daňovém subjektu masivní rozsah informací (účetnictví a evidence pro daňové účely), a to postupem, který odpovídal daňové kontrole (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36). Dalším příkladem je e-mail správce daně, ve kterém požadoval po daňovém subjektu zodpovězení řady otázek, a to výslovně za účelem ověření jednotlivých skutečností vyplývajících z jeho daňového přiznání. Nadto ode dne odeslání e-mailu až do formálního zahájení daňové kontroly správce daně plynule prováděl kontrolní činnost (tj. od daňového subjektu vyžadoval podklady, prováděl místní šetření apod.). Postup správce daně, který následoval po formálním zahájení kontroly, se tak nijak nelišil od „předkontrolní“ fáze (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29).
27. Ze shora popsaného tedy jasně vyplývá, že o skrytou daňovou kontrolu půjde zpravidla tehdy, když správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování včetně provádění dokazování správnosti stanovení daňové povinnosti. Tak tomu však v daném případě nebylo.
28. Soud z předložené spisové dokumentace ověřil, že před oznámením o zahájení daňové kontroly dne 29. 4. 2022 nebyly žalovaným provedeny úkony, které by svou povahou

představovaly daňovou kontrolu – konkrétně v souvislosti s učiněnými zjištěními, na jejichž základě podal žalovaný dne 3. 6. 2021 trestní oznámení směřující mj. vůči žalobkyni, včetně jeho doplnění ze dne 18. 6. 2021, 2. 7. 2021, 14. 7. 2021, 18. 10. 2021, 7. 3. 2022 a 22. 3. 2022. Žalovaný totiž před oznámením o zahájení daňové kontroly vyhledal a opatřil (zpracoval) údaje zjevně plynoucí z jemu dostupných a využívaných informačních systémů.

29. V kontextu zpracování podaného trestního oznámení ze dne 3. 6. 2021 včetně jeho doplnění, na jehož informační obsah žalobkyně ve věci toliko obecně poukazovala, tak žalovaný seznatelně vyšel pouze z údajů jemu dostupných z kontrolních hlášení DPH dotčených subjektů, z nichž bylo možné sestavit schéma fakturačních toků od prvního článku dodavatelského řetězce k poslednímu; z daňových tvrzení k DPH daňových subjektů fakturačního řetězce; z informací o úhradách daňových povinností vykázaných v podaných daňových tvrzeních k DPH jednotlivými články fakturačního řetězce; z údajů z obchodního rejstříku stran personálních vazeb mezi jednotlivými články fakturačního řetězce a o sídlech těchto článků; z informací o charakteru sídla jednotlivých článků fakturačního řetězce zjištěné z veřejně dostupného Administrativního registru ekonomických subjektů (ARES), přičemž z počtu subjektů registrovaných na předmětných adresách žalovaný dovozoval, zda se jedná o tzv. virtuální sídlo; z informací o existenci případného zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu vydaného u některého článku fakturačního řetězce jiným správcem daně, resp. z konstatovaných důvodů pro vydání takového zajišťovacího příkazu; z informací o tom, zda některé další články řetězce v postavení dodavatelů žalobkyně vykazují shodné indicie jako daňové subjekty, u kterých byly zjištěny vystavené zajišťovací příkazy jiným správcem daně; ze skutečnosti, zda totožná fyzická osoba (účetní) byla zpracovatelem kontrolních hlášení vícero článků fakturačního řetězce; z pohybů na bankovních účtech vybraných článků fakturačního řetězce, které správce daně považoval za indicie o vyvádění finančních prostředků z účetnictví zapojených subjektů (tj. stran výběrů hotovosti převážné části peněžních prostředků, popř. převodů peněžních prostředků na bankovní účty společností, které nejsou obchodním partnerem daného článku řetězce); z informací z dostupných internetových stránek některých článků řetězce, ze kterých byly patrné (neformální) personální vazby mezi články řetězce; z informací o registraci jednotlivých článků fakturačního řetězce k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, případně k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby a informace (údaje o zaměstnancích) z případně podaných vyúčtování k těmto daním. Dále pak z informací o způsobech podání daňových přiznání k DPH a kontrolních hlášení – zda byla podání zaslána prostřednictvím datové schránky nebo prostřednictvím aplikace Elektronická podání pro Finanční správu (EPO), přičemž podání prostřednictvím EPO byla doplněna o IP adresy odesílajícího zařízení (jako možné vodítko při zjišťování organizátora podezřelých řetězových transakcí).
30. Z uvedeného výčtu (viz též konkrétní přílohy k trestnímu oznámení ze dne 3. 6. 2021 včetně jeho doplnění) je tedy dle soudu zřejmé, že se jednalo o údaje shromážděné žalovaným bez (přímé) součinnosti s žalobkyní, resp. při zpracování odkazovaného trestního oznámení včetně jeho doplnění žalovaný vycházel z údajů, které mu byly k dispozici z jemu dostupných informačních systémů – z daňového spisu žalobkyně, jakož i z daňových spisů jejích obchodních partnerů či dalších článků fakturačních řetězců, kterých byla žalobkyně součástí.
31. Žalovaný přitom vydal i výzvy k poskytnutí údajů adresové finančním institucím (bankám) a správnímu orgánu (okresní správě sociálního zabezpečení), prostřednictvím nichž však zjišťoval toliko údaje o stavu a pohybech peněžních prostředků na účtech dotčených

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

subjektů a o osobách oprávněných nakládat s uloženými peněžními prostředky a dále údaje o výši pojistného na sociálním zabezpečení týkající se dotčených subjektů jako zaměstnavatelů (plátců).

32. Výše popsané zjišťování údajů stran obchodní činnosti, kontrolních hlášení, daňových tvrzení, úhrad daňových povinností, příjmů, majetkových poměrů ve vztahu k žalobkyni a jejím obchodním partnerům v rámci fakturačních řetězců, jakož i dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně přitom s odkazem na dříve citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu představuje právě podstatnou část vyhledávací činnosti (§ 78 odst. 3 daňového řádu). Byť tedy žalovaný zjišťoval (širší) okolnosti obchodní činnosti žalobkyně, činil tak pouze v obecné rovině a na základě informací jemu dostupných zejména z informačních systémů (daňových spisů dotčených subjektů), přičemž tím nepřekročil meze vyhledávací činnosti. Uvedené úkony žalovaného ve věci tudíž nebylo možno považovat za materiální znaky provádění tzv. skryté daňové kontroly. Zároveň je třeba upozornit na to, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 340/2022-56, „*samotné množství vyhledávacích úkonů a jejich rozsah automaticky neznáměná zahájení daňové kontroly*“. V rozsahu jasně se podávajícím z obsahu spisové dokumentace proto nebylo lze v řešeném případě shledat, že by postup žalovaného překročil meze vyhledávací činnosti – resp. se nejednalo o situaci tzv. materiálního zahájení daňové kontroly ještě před jejím formálním zahájením.
33. Žalovaný tak seznatelně prováděl (typickou) vyhledávací činností dle § 78 daňového řádu, kterou je dle daňového řádu oprávněn provádět i bez součinnosti s daňovým subjektem – zde bez jakékoliv interakce se žalobkyní, a to i před zahájením daňové kontroly. K provádění postupů podle § 78 odst. 3 písm. a) až d) daňového řádu ostatně není spolupráce daňového subjektu vůbec nutná – podklady si může správce daně obstarat sám „po vlastní ose“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36). V tomto ohledu je možno s poukazem na nadepsané judikaturní závěry též konstatovat, že žalobkyně v uplatněných žalobních tvrzeních ani netvrdila, že by nějaké úkony před zahájením daňové kontroly dne 29. 4. 2022 byly žalovaným vůči její osobě fakticky provedeny. Současně se ani ze spisové dokumentace nijak nepodává, že by žalovaný vycházel z dokladů, které by získal od žalobkyně před zahájením daňové kontroly – resp. žalovaný až do okamžiku formálního zahájení daňové kontroly po žalobkyni nevyžadoval žádný daňový či účetní doklad (týkající se předmětu plnění v rámci fakturačních řetězců, jejichž součástí byla žalobkyně).
34. Až v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2022 žalovaný žalobkyni (poprvé) vyzval konkrétně k předložení daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním, na základě kterých uplatnila nárok na odpočet DPH za dotčená zdaňovací období, dokladů prokazujících úhradu za přijatá zdanitelná plnění, evidenci přijatých zdanitelných plnění, hlavní knihu a účetní deník za předmětná období, jakož i případné další prostředky, prokazující správnost údajů v daňových tvrzeních k DPH za dotčená zdaňovací období. S ohledem na uvedené ve spojení s obsahem trestního oznámení ze dne 3. 6. 2021 a jeho doplnění je tak ve věci zjevné, že možnou nelegální podstatu fakturačních toků, na kterých byla žalobkyně účastna, žalovaný dovozoval právě na základě získaných informací (indicií) stran charakteristických znaků tzv. fakturačních řetězců vytvořených za účelem krácení DPH. Žalobkyně přitom byla ve všech fakturačních řetězcích dle žalovaného článkem, u kterého se scházela plnění, která měla původ u subjektů, které neodvedly jimi tvrzenou DPH (resp. i když se obsazení dodavatelského řetězce měnilo). V tomto kontextu tedy byla

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

žalobkyně žalovaným pro účely odkazovaného trestního oznámení označena za „ústřední“ subjekt, což však nic nemění na již dříve vyslovených závěrech zdejšího soudu v řešeném případě.

35. K tomu soud dále poznamenává, že žalobkyní zmiňované trestní oznámení a jeho doplnění je zásadně nutno vnímat komplexně, resp. řádně reflektovat jeho úplný obsah, a nikoliv bez dalšího (účelově) selektovat či vytrhávat z kontextu jednotlivé skutečnosti v nich uvedené a tyto následně vykládat izolovaně a nepřiléhavě (popř. některé skutečnosti zcela pominout).
36. Pokud žalobkyně také uvedla, že žalovaný v rámci trestního oznámení ze dne 3. 6. 2021 a jeho doplnění „blíže vyčíslil“ rozsah údajně zkrácené daně, pak je třeba upozornit na to, že se nejednalo o (řádne) stanovení daně ve smyslu daňového řádu, nýbrž toliko o zhodnocení informací shromážděných v rámci vyhledávací činnosti žalovaného, jak už bylo shora v podrobnostech popsáno. Ze způsobu výpočtu pravděpodobného rozsahu zkrácené daně uvedeného v předmětném trestním oznámení včetně doplnění je poté zřejmé, že pro zdaňovací období říjen 2020 až leden 2021 žalovaný pouze sečetl hodnotu DPH z přijatých zdanitelných plnění vykázaných žalobkyní v kontrolních hlášeních od dodavatelů, kteří byli součástí podezřelých fakturačních řetězců. Pro zdaňovací období únor 2021 až duben 2021 pak žalovaný odhadovanou výši zkrácené daně dovodil jen tím, že na hodnoty uvedené žalobkyní daňových tvrzení k DPH na ř. 40 a ř. 41 (suma přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku) uplatnil koeficient 0,93 odvozený od průměrného podílu zdanitelných plnění přijatých žalobkyní z podezřelých fakturačních řetězců ve zdaňovacích obdobích říjen 2020 až leden 2021, za předpokladu, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích únor až duben 2021 pokračuje v provádění ekonomické činnosti obdobným způsobem jako dříve. Žalovaný současně jasně deklaroval, že se stran výše zkrácené daně uvedené v trestním oznámení a jeho doplnění jedná jen o (prvotní) odhad, učiněný zejména na základě informačních systémů dostupných žalovanému, a to právě pro účely trestního řízení.
37. Soud tedy uzavírá, že žalovaný v projednávané věci prováděl vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu, přičemž její výsledky následně shrnul za účelem splnění oznamovací povinnosti podle § 53 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 8 trestního řádu, a to ve formě trestního oznámení ze dne 3. 6. 2021 a jeho dalšího doplnění. Samotné toto trestní oznámení včetně doplnění poté nebylo možno považovat za výsledek kontrolního zjištění, neboť postup žalovaného, který předcházel oznámení o zahájení daňové kontroly žalobkyní dne 29. 4. 2022, nebyl z materiálního ani formálního hlediska daňovou kontrolou. Z obsahu předmětného trestního oznámení a jeho doplnění naopak plyne, že se jednalo toliko o shrnutí dosavadních interních zjištění a o prvotní odhad zkrácené DPH za dotčená zdaňovací období. Provádění tzv. skryté daňové kontroly tudíž zdejší soud neshledal v tom, že žalovaný podal na žalobkyni dne 3. 6. 2021 trestní oznámení, které následně i doplňoval. Žalobní argumentaci o tom, že danou daňovou kontrolu žalovaný zahájil a pokračoval v ní po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tudíž soud neshledal důvodnou.
38. Závěrem se soud zabýval i povšechnou poznámkou žalobkyně, že jí ve věci není zřejmé, že by nastala jakákoliv skutečnost, která by prodlužovala či stavěla lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2, 4 či 6 daňového řádu. K uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za prověřovaná zdaňovací období podle § 148 odst. 1 daňového řádu tak dle žalobkyně došlo nejpozději dne 29. 4. 2025.
39. Podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu přitom platí, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. K tomu komentářová literatura dále uvádí, že „základní lhůta pro stanovení daně neběží po celou dobu Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

*trestního stíhání pro daňový trestný čin související s tou kterou konkrétní daní. Je třeba však podotknout, že i v tomto případě je stavění lhůty omezeno konečnou desetiletou prekluzivní lhůtou (pozn. soudu – § 148 odst. 5 daňového řádu). (...) Nová úprava byla dle důvodové zprávy přijata k posílení boje proti daňovým únikům, tedy aby součinnost orgánů činných v trestním řízení a správce daně nebyla omezena distorzí mezi lhůtou pro stanovení daně a lhůtou pro zánik trestnosti. (...) Správce daně tak může s orgány činnými v trestním řízení spolupracovat až po dobu 10 let, pokud trestní stíhání nebude ukončeno dříve, což by mělo na druhou stranu orgánům činným v trestním řízení umožnit využívat vysoce odborných znalostí správce daně, a mělo by vést k efektivnějšímu rozkrývání daňových trestných činů a boji proti daňovým únikům.“ (viz Matyášová, L., Grossová, M. E.: *Daňový řád. Komentář*, Systém ASPI, Nakladatelství Leges, k § 148). Toto ustanovení odkazuje na § 240 a § 241 trestního zákoníku, které upravují daňové trestné činy. Dle § 160 odst. 1 trestního řádu se trestní stíhání zahajuje vydáním usnesení o zahájení trestního stíhání. Dle § 12 odst. 10 trestního řádu je pak trestní stíhání ohraničeno právní mocí trestního rozsudku nebo jiného rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení ve věci samé.“ (viz Rozehnal, T.: *Daňový řád: Praktický komentář*, Systém ASPI, Wolters Kluwer, k § 148; nebo Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T.: *Daňový řád. Komentář. 5. vydání*, C. H. Beck, Praha: 2024, k § 148).*

40. Žalobkyně pak ve své obecné argumentaci v tomto směru naprosto pominula fakt, že usnesením o zahájení trestního stíhání dle § 160 odst. 1 trestního řádu ze dne 29. 11. 2024, č. j. KRPA-10135-111/TČ-2023-000097-HS (viz ve věci předložená spisová dokumentace), bylo mj. vůči její osobě zahájeno trestní stíhání pro zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 2 písm. a) a odst. 3 písm. a) trestního zákoníku, a to konkrétně z důvodu, že si ve zdaňovacím období března 2020 až prosince 2022 na území České republiky, prostřednictvím statutárního orgánu, snižovala daňovou povinnost na DPH z výkonu podnikatelské činnosti uplatňováním neoprávněného nároku na odpočet daně na vstupu na základě fiktivních nákladů plynoucích ze záměrně vytvořených fiktivních fakturací vystavených pro tento účel v úmyslu zkrátit DPH (resp. vytvořením simulovaných dodavatelsko-odběratelských vztahů).
41. V řešeném případě tak nepochybně došlo ke skutečnosti předvídané v § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, přičemž tedy na základě nadepsaného (zahájeného) trestního stíhání mj. přímo souvisejícího s dotčenou DPH neběží lhůta pro stanovení této daně, která je předmětem namítané daňové kontroly jako nezákonného zásahu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2023, č. j. 6 Afs 193/2022-40). Je přitom třeba mít na zřeteli, že pro stavění lhůty v takovém případě plně postačuje samotné trestní stíhání v souvislosti s dotčenou daní. Nutno též upozornit na skutečnost, že z daňového spisu jasně vyplývá, že poukazované trestní stíhání žalobkyně bylo zahájeno usnesením ze dne 29. 11. 2024 – tedy po zahájení daňové kontroly dne 29. 4. 2022, avšak dříve, než (by) uplynula zákonem stanovená (základní) tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu.
42. Nadto soud obecně připomíná, že daňové orgány (zde žalovaný) nejsou povinny v rámci každého svého úkonu explicitně uvádět (zdůvodňovat), že v řešené věci nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
43. Vzhledem ke všemu dříve popsanému tak zdejší soud ve věci uzavírá, že v postupu žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly u žalobkyně na DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2020 a leden až červenec 2021 neshledal nezákonný zásah, a proto žalobu jako nedůvodnou výrokem I. rozsudku podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl. V posuzované věci totiž nebylo v intencích podané žaloby na ochranu před nezákonným Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

zásahem vyhodnoceno, že by bylo namítaným jednáním žalovaného nezákonně zasaženo do právní sféry žalobkyně ve smyslu porušení jejích veřejných subjektivních práv.

44. Současně soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému, který ve věci úspěch měl, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a nadto je ani nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 17. února 2026

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.