ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juřičkové a soudců Filipa Dienstbiera a Štěpána Výborného v právní věci žalobce: **Ing. M. M.**, zastoupený JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Revoluční 1003/3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly zahájené oznámením ze dne 27. 7. 2023, č. j. 1761966/ 23/2507-60563-508003, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2019 a 2020 po uplynutí lhůty pro stanovení daně, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2026, č. j. 141 A 38/2025-32,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem bránil proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v provádění daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2019 a 2020 po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[2] Krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl. Neshledal, že by v daném případě došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly dříve, než došlo k jejímu formálnímu zahájení dne 31. 7. 2023. Ústní jednání se žalobcem, k němuž došlo

před tímto datem, bylo důsledkem oznámení Finančního analytického úřadu o podezřelých transakcích žalobce na jeho bankovních účtech. Žalovaný si na základě oznámení obstaral výpisy z žalobcových bankovních účtů a požadoval po žalobci vysvětlení několika transakcí. Žalobce přislíbil dodat doklady a vysvětlení, přes opakovaná upozornění však nic z uvedeného nedodal. Žalovaný proto přistoupil k zahájení a provádění daňové kontroly. Dle krajského soudu postup žalovaného nepřekračoval rámec vyhledávací činnosti. Krajský soud potvrdil, že ke dni 31. 7. 2023, kdy byla zahájena daňová kontrola, došlo v souladu s § 148 odst. 3 zákona č. č. 280/2009 Sb., daňový řád, k započetí nového běhu tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a sice do 31. 7. 2026. Krajský soud tak nepřisvědčil žalobci v tom, že lhůta pro stanovení daně uplynula již dne 22. 6. 2025. Pokračování a provádění daňové kontroly po tomto datu nepředstavovalo dle krajského soudu nezákonný zásah.

[3] Krajský soud zároveň doplnil, že otázku materiálního zahájení posuzované daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019 hodnotil již v rozsudku ze dne 9. 1. 2024, č. j. 141 A 38/2023-45, v němž dospěl k totožnému závěru, že k materiálnímu zahájení daňové kontroly nedošlo. Tento závěr následně ke kasační stížnosti žalobce potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 5 Afs 16/2024-30, kterým žalobcovu kasační stížnost zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že napadený rozsudek je zatížen vadou nepřezkoumatelnosti, neboť se krajský soud nevypořádal s částí žalobní argumentace. Krajský soud nevysvětlil, proč analytickou činnost správce daně považoval za vyhledávací, nikoli za kontrolní činnost.

[5] K rozlišení vyhledávací a kontrolní činnosti stěžovatel uvedl, že rozhodující je to, zda již správce daně přistoupil k ověřování správnosti daňového tvrzení. Materiální zahájení daňové kontroly nastává, pokud správce daně identifikuje konkrétní pochybnosti o správnosti daňového tvrzení a aktivně směřuje k jejich odstranění. V nynější věci správce daně disponoval bankovními výpisy stěžovatele, které analyzoval. Bankovní výpisy jsou důkazem o přijetí peněžních prostředků, tedy o existenci zdanitelného příjmu. Analýza bankovních toků a jejich porovnávání s příjmy deklarovanými v daňovém přiznání proto představuje ověřování skutečností rozhodných pro stanovení základu daně. Takový postup odpovídá tomu, co správce daně provádí v rámci daňové kontroly.

[6] Krajský soud v rozsudku uvedl, že stěžovatel nepředložil požadované podklady, a proto nemohlo dojít k rozvinutí činnosti odpovídající svým obsahem daňové kontrole. Tento závěr však nemůže dle stěžovatele obstát. Povaha činnosti správce daně nemůže být odvozována od součinnosti daňového subjektu, ale musí být posuzována výlučně podle obsahu a účelu úkonů, které činí správce daně. Povahu provedených úkonů správce daně nemohlo změnit neposkytnutí součinnosti stěžovatelem.

[7] Dle stěžovatele krajský soud dále odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou pouze mechanicky převzal. Judikatura Nejvyššího správního soudu neposkytuje univerzálně použitelné závěry, které by bylo možné bez dalšího přenášet na jakýkoli skutkový stav. Naopak zdůrazňuje individuální posouzení konkrétní činnosti

správce daně a její povahy a intenzity. Krajský soud však tímto způsobem nepostupoval, neboť pouze převzal obecné závěry judikatury.

[8] Krajský soud dle stěžovatelova názoru rovněž pominul účel a ochrannou funkci lhůty pro stanovení daně, která představuje garanci právní jistoty daňového subjektu. Výklad krajského soudu tuto jistotu oslabuje.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že hodnocené úkony realizoval v rámci vyhledávací činnosti, tj. za účelem získávání a ověřování informací potřebných k posouzení, zda je důvod pro zahájení a provádění kontrolního postupu. Žalovaný po stěžovateli nevyžadoval součinnost v rozsahu typickém pro daňovou kontrolu a neprováděl ani dokazování.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] V nyní posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda se žalovaný dopustil vůči stěžovateli nezákonného zásahu spočívajícího v provádění daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2019 a 2020 po uplynutí lhůty pro stanovení daně s ohledem na její dřívější materiální zahájení, k němuž dle stěžovatele mělo dojít před formálním zahájením daňové kontroly.

[12] Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře opakovaně dovodil, že prostředek ochrany před nezákonnými či excesivními úkony správce daně v rámci daňové kontroly představuje žaloba na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Konkrétně v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vyslovil následující závěry: *„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). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly.* (...) *Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit "předstižného" posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň."*

[13] Sporná otázka se týká možného překročení rámce vyhledávací činnosti, od čehož se odvíjí i stěžovatelova námitka, že daňová kontrola byla materiálně (fakticky, skrytě) zahájena dříve, než došlo k jejímu formálního zahájení. V důsledku toho pak byla dle stěžovatele daňová kontrola prováděna po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[14] Stran faktického zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud již dříve ve své rozhodovací činnosti uvedl, že hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní,

který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování ovšem daňový řád předvídá pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31). Obsahem vyhledávací činnosti je sběr pokladových informací a „mapování terénu". Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze proto při ní zjišťovat a ověřovat správnost tvrzení a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS). Z uvedeného vyplývá, že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, tedy *de facto* přistoupí k provádění dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[15] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud potvrzuje závěr krajského soudu, že ke skrytému zahájení daňové kontroly nedošlo. Krajský soud dostatečně a přezkoumatelně vysvětlil, z jakých důvodů žalovaný nepřekročil rámec vyhledávací činnosti. Věcný nesouhlas stěžovatele s tímto hodnocením nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá. Krajský soud také odpovídajícím způsobem aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nejprve vymezil obecné závěry, které z této judikatury vyplývají, a ty posléze aplikoval na konkrétní okolnosti nyní posuzovaného případu.

[16] Pokud jde o vlastní posouzení zákonnosti postupu žalovaného, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že žalovaný v roce 2021 obdržel od Finančního analytického úřadu informaci o podezřelých transakcích na stěžovatelových bankovních účtech. Na základě výzev adresovaných příslušným bankám žalovaný opatřil bankovní výpisy a dne 22. 6. 2022 proběhlo ústní jednání zachycené v protokolu č. j. 1436258/22/2507-60563-508003, při němž se žalovaný dotazoval stěžovatele na transakce, které považoval za podezřelé. Stěžovatel deklaroval, že žalovanému poskytne doklady týkající se daných transakcí, to však neučinil. Popsaný sled úkonů svou podstatou odpovídá vyhledávací činnosti. Žalovaný neprověřoval konkrétní zdanitelná plnění ani daňová tvrzení stěžovatele. Pouze si vyžádal bankovní výpisy, dotazoval se stěžovatele na údaje v nich obsažené a žádal po něm vysvětlení identifikovaných nesrovnalostí. Stěžovatel však již nereagoval, což vedlo k následnému zahájení daňové kontroly.

[17] Nesprávná je rovněž stěžovatelova úvaha, že krajský soud hodnotil úkony žalovaného v návaznosti na absenci jím přislíbené součinnosti. Krajský soud nic takového nečinil. Úkony žalovaného hodnotil podle jejich skutečného obsahu. Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný neměl v danou chvíli dostatek informací, aby započal (resp. vůbec mohl započít) s prověřováním konkrétních plnění či sporných transakcí. Nejvyšší správní soud proto potvrzuje závěr krajského soudu, že žalovaný daňovou kontrolu formálně i materiálně zahájil v tentýž den, a sice dne 31. 7. 2023. Lhůta pro stanovení daně proto nemohla uplynout dne 22. 6. 2025; její konec se v souladu s § 148 daňového řádu po zahájení daňové kontroly posunul až do roku 2026.

[18] Ke shodnému závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 5 Afs 16/2024-30, v němž se zabýval zákonností zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2019. V tehdejším řízení se Nejvyšší správní soud k dílčí stěžovatelově námitce mj. vyjádřil i k tomu, zda k zahájení daňové kontroly došlo pouze formálně (pouze z toho důvodu, aby došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu), což neshledal. V této souvislosti také uvedl, že *„úkony, které žalovaný činil v průběhu roku 2022, v žádném případě nepřekročily rozsah vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 a násl. daňového řádu“*. Obdobné závěry ve vztahu k hodnocení vyžádaných bankovních záznamů o pohybu finančních prostředků na bankovních účtech pak Nejvyšší správní soud vyslovil také v rozsudcích ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36, nebo ze dne 22. 1. 2026, č. j. 9 Afs 132/2024-73.

[19] Nejvyšší správní soud zároveň nepřehlédl, že problematika materiálního zahájení daňové kontroly byla usnesením ze dne 27. 3. 2026, č. j. 8 Afs 46/2025-67, předložena k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu s poukazem na rozpor v judikatuře, který dle usnesení č. j. 8 Afs 46/2025-67 spočívá v odlišném hodnocení skutečností vedoucích ke skrytému zahájení daňové kontroly. V nynější věci však žalovaný faktické zjišťování daňové povinnosti stěžovatele neprováděl a nehodnotil, ba dokonce ani neshromažďoval odpovídající důkazy. Pouze v rámci vyhledávací činnosti opatřil bankovní výpisy za tím účelem, aby z nich ověřil a porovnal tok financí. Nebylo tedy nutno, aby Nejvyšší správní soud v této věci přerušoval řízení do doby, než rozšířený senát rozhodne. V daném případě k překročení vyhledávací činnosti (a tedy případnému materiálnímu zahájení daňové kontroly) nedošlo, jak ostatně Nejvyšší správní soud shodně potvrdil již v rozsudku č. j. 5 Afs 16/2024-30. Žádná z judikaturních linií tedy posouzení nynějšího případu nebránila.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. června 2026

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu