



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: T. P.
bytem X
zastoupený TAL Consulting, s.r.o., daňovou poradkyní
sídlem Dřevná 382/2, 128 00 Praha 2

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2025, č. j. 22315/25/5200-10421-712985,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

- 1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) na základě u žalobce provedené daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2017 a 2018 dospěl k závěru, že žalobce v případě uplatněných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), ve výši 1 843 500 Kč za Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rok 2017 a ve výši 1 872 500 Kč za rok 2018 neprokázal, že by se jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 7 téhož zákona. Proto správce daně rozhodnutími ze dne 16. 1. 2023, č. j. 42166/23/2303-50521-401121 a č. j. 42396/23/2303-50521-401121 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 355 215 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 71 043 Kč a za zdaňovací období roku 2018 daň z příjmů fyzických osob ve výši 365 513 Kč, daňový bonus ve výši 768 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 73 257 Kč. Následně správce daně v návaznosti na opakovaně provedené dokazování vydal podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu tři rozhodnutí (za každé zdaňovací období) o žalobcových opakovaných odvoláních. Posledními z těchto rozhodnutí byla rozhodnutí správce daně ze dne 6. 8. 2024, č. j. 1321936/24/2303-50521-405391 a č. j. 1321972/24/2303-50521-405391 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), jimiž správce daně rozhodl o žalobcově odvolání a změnil rozhodnutí ze dne 1. 2. 2024, č. j. 144902/24/2303-50521-405391, tak, že za zdaňovací období roku 2017 žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 260 836 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši 0 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 52 168, resp. změnil rozhodnutí ze dne 1. 2. 2024, č. j. 145532/24/2303-50521-405391, tak, že za zdaňovací období roku 2018 žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 209 643 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši 768 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 42 083 Kč.

2. Žalobcovo odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím žalovaný zamítl shora uvedeným napadeným rozhodnutím. Žalovaný nepřisvědčil žalobci, že by správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu před jejím formálním zahájením dne 16. 2. 2021, tedy že by správce daně u žalobce provedl tzv. skrytou daňovou kontrolu. Žalovaný připustil, že správce daně pochybil při vedení spisové dokumentace, neboť písemnosti v ní nebyly řazeny zcela chronologicky, avšak podle žalovaného nemělo toto pochybení správce daně vliv na zákonnost prvoinstančních rozhodnutí. K námitce stran chybějících úředních záznamů o telefonických hovorech žalovaný uvedl, že v případech, kdy se správci daně nepodaří spojit se telefonicky s daňovým subjektem, není účelné vyhotovovat úřední záznamy o telefonických hovorech. Ze správního spisu dle žalovaného nevyplývá, že by žalobcovým podáním z 10. 7. 2019 a 18. 10. 2019 předcházela žádost či výzva správce daně; ani žalobce žádné takové e-mailové žádosti či výzvy správce daně nepředložil. Ani z podání samotných nevyplývá, že by je žalobce učinil na žádost či výzvu správce daně, naopak jejich obsah nasvědčuje tomu, že je žalobce učinil z vlastní iniciativy. Žalovaný dále dovodil, že při označování a zařazování písemností do vyhledávací části spisu a při přerazování písemností mezi jednotlivými složkami spisu správce daně postupoval v souladu se zákonem. K písemnostem zařazeným ve vyhledávací části spisu žalovaný uvedl, že stále trvají důvody pro jejich zařazení do vyhledávací části spisu, protože se tyto písemnosti týkají osob odlišných od žalobce a jde o písemnosti sloužící výlučně potřebám správce daně. Žalobce neoznačil žádné konkrétní písemnosti z vyhledávací části spisu, do kterých by chtěl nahlédnout.
3. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce včasnou a přípustnou žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.

II.

Žaloba

4. Žalobce brojil proti způsobu vedení správního spisu. Tvrdil, že spis není úplný a nebyl veden chronologicky ani věrohodně. Žalobce konkrétně poukázal na to, že ve správním spisu chybí úřední záznamy o telefonických hovorech a e-mailová komunikace, úřední záznamy byly Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vyhotovovány s výrazným časovým odstupem a některé písemnosti byly do spisu zakládány dodatečně a zpětně. Písemnosti zařazené ve vyhledávací části spisu byly označeny natolik obecně, že si žalobce nemohl udělat konkrétní představu o jejich obsahu. Žalobce tak nemohl identifikovat konkrétní písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu, do nichž žádal nahlédnout, a proto při ústním jednání dne 5. 6. 2024 požádal o nahlédnutí do všech písemností zařazených ve vyhledávací části spisu, což mu ale nebylo umožněno. V důsledku neúplného a neprůhledného vedení spisu nemohl žalobce adekvátně reagovat na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

5. Dále žalobce tvrdil, že postup správce daně spočívající v opakovaném měnění původně vydaných dodatečných platebních výměrů a snižování výše doměřené daně na základě žalobcových odvolání byl účelový a prvotní vydání dodatečných platebních výměrů bylo s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně ryze formální.
6. Žalobce dále namítl, že správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu dříve, než došlo k jejímu formálnímu zahájení, neboť kontrolní činnost prováděná správcem daně před formálním zahájením daňové kontroly dne 16. 2. 2021 spočívající v aktivní komunikaci správce daně se žalobcem, vyžadování doplnění podkladů, provedení místního šetření a prověřování bankovních účtů prostřednictvím Centrální evidence účtů byla natolik rozsáhlá, že překročila mantinely vyhledávací činnosti. Fakticky tak byla daňová kontrola zahájena již dne 18. 10. 2019, a proto byly dodatečné platební výměry vydány po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně.
7. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a některé tam uvedené argumenty zopakoval, neboť dle něj byly žalobní námitky obdobou námitek odvolacích. Podle žalovaného je napadené rozhodnutí přezkoumatelné a zákonné.
9. K žalobcově námitce stran vedení správního spisu, označování a zařazování písemností do vyhledávací části spisu a jejich přerazování mezi jednotlivými složkami spisu žalovaný uvedl, že žalobce netvrdí, že by před zahájením daňové kontroly telefonicky hovořil se správcem daně. Žalovaný konstatoval, že ačkoliv při nahlížení do spisu dne 5. 6. 2024 žalobci poskytl seznam písemností zařazených ve vyhledávací části spisu, žalobce žádost o nahlédnutí do všech písemností zařazených ve vyhledávací části spisu nepodal. Námitka žalobce, že správce daně nevyhotovoval úřední záznamy vůbec, případně je vyhotovoval s velkým časovým odstupem, byla dle žalovaného obecná, neboť žalobce nekonkretizoval, o jaké úřední záznamy se mělo jednat; zároveň žádný právní předpis správcem daně neukládá lhůtu pro vyhotovení úředního záznamu. Žalovaný dodal, že žalobce ke sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění žalobce nevznosl žádnou výhradu ani nepodal návrh na jeho doplnění; proto žalovaný tuto námitku považoval za účelovou.
10. Žalovaný tvrdil, že k opakovanému měnění dodatečných platebních výměrů správcem daně v rámci autoremedury došlo proto, že žalobce v podaných odvoláních navrhoval provedení důkazů za účelem prokázání svých daňových tvrzení, čemuž správce daně vyhověl a v návaznosti na provedené dokazování měnil výslednou výši žalobcovy daňové povinnosti. Pokud žalobce otálel se svou snahou unést důkazní břemeno až do odvolacího řízení, aniž by Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

provedení důkazů navrhoval již v reakci na výzvu k prokázání skutečnosti v rámci daňové kontroly, nemůže s úspěchem vyčítat správci daně účelovost jeho postupu. K opakované změně výše žalobcovy daňové povinnosti tak došlo v důsledku pasivity žalobce v průběhu daňové kontroly.

11. K námitce faktického zahájení daňové kontroly správcem daně již dne 18. 10. 2019 žalovaný uvedl, že podání učiněné žalobcem tohoto dne vycházelo z žalobcovy vlastní iniciativy a nepředcházela mu kontrolní činnost ze strany správce daně, tudíž se nejednalo o faktické zahájení daňové kontroly. Ani další činnost správce daně před formálním zahájením daňové kontroly dne 16. 2. 2021 nepřekročila mantinely vyhledávací činnosti, neboť místní šetření, prověřování bankovních účtů ani komunikace se žalobcem nebyly spojeny s dokazováním a zjišťováním základu daně. Protože formálnímu zahájení daňové kontroly nepředcházela činnost správce daně, která by překročila mantinely vyhledávací činnosti a bylo by ji možné hodnotit jako skrytou daňovou kontrolu, nebyla dle žalovaného důvodná ani námitka vydání dodatečných platebních výměrů po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně.
12. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

13. Podle § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti, tj. vad ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a dále vad, které by bránily přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů¹. Soud žádné takové vady neshledal.
14. Soud předznamenává, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené a prvoinstanční rozhodnutí jeden celek² a že správní soudy neprovádějí dokazování správním spisem³.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

15. Podle ustálené judikatury platí, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvažil o zásadních a pro danou věc podstatných skutečnostech, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za mylnou.⁴ Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno

¹ Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS.

² Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS.

³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS.

⁴ Srov. recentní usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2026, č. j. 2 Ads 189/2025-51, bod 10 a tam uvedená judikatura.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.⁵

16. Zdejší soud popsané vady nepřezkoumatelnosti v případě napadeného rozhodnutí neshledal. Žalovaný v něm uvedl, jak a proč rozhodl tak, jak rozhodl, jak posoudil zjištěné právně významné skutečnosti a proč měl žalobcem vznesené námitky za nedůvodné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč žalovaný dospěl k závěru, že u žalobce nebyla zahájena žádná skrytá daňová kontrola a že zjištěná pochybení správce daně při vedení spisové dokumentace neměla vliv na zákonnost prvoinstančních rozhodnutí. Žalovaný též přezkoumatelně vysvětlil, proč jiná žalobcem tvrzená pochybení správce daně při vedení daňového spisu nenastala, příp. nebyla prokázána. Z napadeného rozhodnutí lze bezpečně zjistit, proč měl žalovaný odvolací námitky žalobce za neopodstatněné. Podle soudu tedy kvalita napadeného rozhodnutí umožňovala, aby soud v mezích žalobních námitek napadené rozhodnutí přezkoumal. Žalobci nic nebránilo proti závěrům žalovaného obsaženým v napadeném rozhodnutí brojit žalobními námitkami.
17. V bodě 5 žaloby žalobce obecně uvedl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. V následujících bodech 6 až 10 vymezil žalobce vady procesního postupu správce daně při vedení daňového spisu a opakovaném měnění dodatečných platebních výměrů. V bodě 11 žaloby žalobce uzavřel, že tato pochybení správce daně byla natolik závažná, že v celku způsobila nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
18. Žalobní námitky nebyly důvodné. Napadené rozhodnutí bylo v mezích žalobních námitek přezkoumatelné a soud tento přezkum provedl v následujících pasážích tohoto rozsudku. Žalobce neuvedl v žalobě žádné konkrétní tvrzení, v čem je napadené rozhodnutí nesrozumitelné. Procesní vady bez dalšího, jak plyne z výše uvedeného výkladu o podstatě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí, nemohou nepřezkoumatelnost způsobit.

⁵ Srov. recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2026, č. j. 7 As 180/2025-55, bod 19.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

19. Soud tedy nepřehlédl, že žalobce namítl, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti a že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. Žalobce však tyto námitky nijak nekonkretizoval, neuvedl, v čem konkrétně má spočívat tvrzená nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, ani v čem konkrétně žalovaný pochybil při zjišťování skutkového stavu, který vzal za základ napadeného rozhodnutí. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 1 písm. d) téhož zákona přitom platí, že soud přezkouvává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, z kterých musí být patrné, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce tak musí, byť stručně či obecně, vymezit skutkové a právní důvody tvrzené hmotněprávní či procesní nezákonnosti napadeného rozhodnutí, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat. Žalobce však žádné takové konkrétní skutkové a právní důvody tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti ani tvrzeného pochybení žalovaného při zjišťování skutkového stavu soudu nepředložil. Úkolem soudu přitom nebylo domýšlet žalobcovu obecnou argumentaci a aktivně dohledávat případné vady napadeného rozhodnutí, které by bylo možné kvalifikovat jako jeho nesrozumitelnost, či vyhledávat pochybení žalovaného při zjišťování skutkového stavu; takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by roli žalobcova advokáta⁶.
20. K nepřezkoumatelnosti a nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu jako vadám řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. soud smí přihlédnout i bez námítky žalobce tehdy, brání-li tyto vady přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů⁷. Příkladem, kdy soud může takto z úřední povinnosti přihlédnout ke zmíněným vadám řízení, je rozpor výroku napadeného rozhodnutí s jeho odůvodněním, naprostá nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost výroku rozhodnutí či rozhodnutí způsobem, který zákon neumožňuje⁸. Žalobcovy námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a pochybení žalovaného při zjišťování skutkového stavu nemohly být pro svou obecnost důvodné. Zároveň napadené rozhodnutí netrpí žádnou z podstatných vad ve smyslu § 76 odst. 1 s. ř. s., která by bránila jeho přezkumu v mezích žalobních bodů a k níž by soud měl přihlédnout z úřední povinnosti.

Vedení spisu daňovými orgány

21. Požadavky na vedení spisu správcem daně upravuje § 64 daňového řádu. Písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu se zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně. Těmito písemnostmi jsou zejména písemnosti obsahující podání, písemná vyhotovení rozhodnutí, protokoly a úřední záznamy (§ 64 odst. 1 daňového řádu). Písemnostmi jsou při výkonu správy daní listinné zprávy, jakož i datové zprávy, pokud to nevylučuje povaha věci (§ 64 odst. 2 daňového řádu). Jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se

⁶ Srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS; či rozsudek téhož soudu ze dne 20. 4. 2026, č. j. 1 Afs 204/2025-33, bod 15.

⁷ Srov. již připomenuté usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 2288/2011 Sb. NSS; či rozsudek téhož soudu ze dne 27. 3. 2025, č. j. 9 Afs 10/2024-41, bod 55.

⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2026, č. j. 3 As 75/2025-27, bod 12 a tam vzpomínaná judikatura.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou (§ 64 odst. 5 daňového řádu).

22. Žalobce namítl, že v daňovém spisu chybí žalovaným žalobci odeslané e-mailové zprávy, na které odkazují e-mailové zprávy odeslané žalobcem žalovanému dne 10. 7. a 18. 10. 2019.
23. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí uvedl, že ze spisu neplyne, že by žalobcovým podáním ze dne 10. 7. a 18. 10. 2019 předcházela žádost či výzva správce daně. Žalobce ani žádnou takovou výzvu či žádost nepředložil. Ani z obsahu těchto podání nevyplývá, že by je žalobce učinil v návaznosti na výzvu či žádost správce daně; naopak z nich plyne, že je žalobce učinil z vlastní iniciativy.
24. Žalobce tyto závěry žalovaného v žalobě nezpochybnil a ani jediným argumentem nebrojil proti popsanému vypořádání své odvolací námitky žalovaným. Soud tedy vzhledem k dispoziční zásadě nebyl oprávněn přezkoumávat závěr žalovaného, že z obsahu podání žalobce ze dne 10. 7. a 18. 10. 2019 nevyplývá, že by je žalobce učinil v návaznosti na výzvu či žádost správce daně, a plyne z nich, že je žalobce učinil z vlastní iniciativy. Soud si osvojuje vypořádání této námitky žalovaným v bodě 40 napadeného rozhodnutí a souhlasně na něj odkazuje.
25. Pokud žalobce v žalobě tvrdil, že e-mailovými zprávami ze dne 10. 7. a 18. 10. 2019 odpovídal na e-mailové zprávy *žalovaného* (nikoli na e-mailové zprávy *správce daně*), šlo o námitku nedůvodnou. Tvrzená data zpráv žalobce odpovídala době, kdy vedl řízení správce daně, a v odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím žalobce tvrdil, že reagoval na e-mailové zprávy *správce daně*. Nynější žalobní tvrzení žalobce, že v době řízení před správcem daně reagoval žalobce předmětnými e-mailovými dopisy na zprávy žalovaného, tedy tvrzení z povahy věci zcela nepravděpodobné, měl soud za neprokázané.
26. Z žalobcem označených podání učiněných vůči správci daně bylo pouze podání ze dne 10. 7. 2019, jehož přílohou byla smlouva o spotřebitelském úvěru na bydlení ze dne 20. 11. 2017, učiněno prostřednictvím e-mailu; zbývající podání ze dne 10. 7. 2019 a ze dne 16. 10. 2019 byla učiněna prostřednictvím datové schránky, resp. provozovatele poštovních služeb. E-mailovou zprávou odeslanou žalobcem správci daně, která mohla odkazovat na předcházející e-mailovou zprávu správce daně žalobci, tak mohlo být výlučně toto podání odeslané správci daně dne 10. 7. 2019.
27. Soud konstatuje, že ani v soudním řízení správním žalobce nepředložil žádnou komunikaci se správcem daně (žalovaným), která by předcházela žalobcovým podáním učiněným prostřednictvím e-mailu a datové schránky dne 10. 7. 2019, resp. prostřednictvím provozovatele poštovních služeb dne 16. 10. 2019 (správci daně toto podání došlo dne 18. 10. 2019). Přitom by se nabízelo, že pokud reagoval na nějaký písemný podnět správce daně (žalovaného), měl by jej k dispozici. Žalobce daňovým orgánům ani soudu nepředložil komunikaci se správcem daně (žalovaným), která předcházela e-mailovému podání žalobce ze dne 10. 7. 2019, a existence takové komunikace nebyla z obsahu žalobcova podání zřejmá. Žalobce neprokázal, že e-mailovému podání odeslanému žalobcem správci daně dne 10. 7. 2019 předcházela nějaká výzva či žádost správce daně (žalovaného), která není zařazena ve správním spisu, a proto nemohla být důvodnou jeho námitka stran pochybení daňových orgánů spočívajícího v nezařazení této výzvy či žádosti do správního spisu.
28. Soud dodává, že pro posouzení případného pochybení správce daně spočívajícího v nezařazení písemností o jeho potenciální komunikaci s žalobcem do správního spisu byl významný Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

i obsah této komunikace. Podle § 64 odst. 1 daňového řádu se totiž do správního spisu nezakládá každá písemnost týkající se komunikace správce daně s daňovým subjektem, nýbrž se do něj zakládají pouze písemnosti *týkající se práv a povinností daňového subjektu*⁹. K obsahu tvrzené, ve správním spisu údajně absentující komunikace správce daně (žalovaného) s žalobcem, však žalobce neuplatnil žádná tvrzení.

29. Žalobce dále namítl, že ve správním spisu chybí úřední záznam o telefonickém hovoru provedeném správcem daně, na který odkazuje úřední záznam ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1962228/20/2303-60562-403370.
30. Žalovaný se údajně chybějícím úředním záznamem o telefonickém hovoru zabýval v bodě 39 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že pokusy správce daně navázat telefonický kontakt s žalobcem před provedením místního šetření dne 24. 9. 2020 byly marné. Žalobce na telefonáty správce daně nereagoval, a proto podle žalovaného nebylo vyhotovení úředního záznamu za takových okolností účelné.
31. Podle § 63 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 64 odst. 1 písm. d) téhož zákona je úředním záznamem písemnost, kterou sepisuje správce daně o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, a v níž je povinen zachytit skutečnosti mající vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů. Podle § 64 odst. 1 písm. d) daňového řádu jsou úřední záznamy, pokud se týkají práv a povinností daňového subjektu, písemnostmi, které se povinně zakládají do daňového spisu vedeného příslušným správcem daně.
32. Žalobce v žalobě nezpochybnil závěr žalovaného v bodě 39 napadeného rozhodnutí, že se správci daně nepodařilo žalobce telefonicky kontaktovat. Protože telefonický kontakt mezi správcem daně a žalobcem neproběhl, nemohl prostřednictvím něj správce daně zjistit skutečnosti mající vztah ke správě daní, které by byl podle § 63 odst. 1 daňového řádu povinen zachytit v úředním záznamu. § 64 odst. 1 písm. d) daňového řádu navíc ukládá pořídit úřední záznam o *obsahu* telefonických hovorů, tudíž tedy nejde o případy, kdy telefonický hovor neproběhl a neměl tedy žádný obsah. Správce daně nebyl povinen sepsat úřední záznam o marných pokusech o navázání telefonického kontaktu s žalobcem a soud souhlasí s žalovaným, že za takových okolností by sepsání úředního záznamu bylo i zbytečné.
33. Další žalobcová námitka spočívala v tom, že správce daně vyhotovil úřední záznam odkazující na místní šetření provedené dne 24. 9. 2020 až dne 11. 11. 2020. Takovou námitku žalobce v daňovém řízení neuplatnil.
34. Soud souhlasí s žalovaným (srov. bod 24 vyjádření k žalobě), že právní předpisy daňovým orgánům nestanovují lhůtu pro vyhotovení úředních záznamů. Proto zpracování úředního záznamu s delším časovým odstupem od proběhnutí dějů, jichž se obsah úředního záznamu týká, nelze bez dalšího považovat za nezákonný postup. Tato časová prodleva by mohla mít význam tehdy, neodpovídal-li by obsah úředního záznamu ve skutečnosti proběhlým dějům (např. z důvodu zkreslení zapamatovaných skutečností či jejich zapomenutí úřední osobou vyhotovující úřední záznam v důsledku plynutí času). Tvrzení zpochybňující obsah úředního záznamu ale žalobce neuplatnil. Lze dodat, že i kdyby při vyhotovení úředního záznamu došlo k nezákonné prodlevě (obdobně jako v případě prodlení s vydáním meritorního

⁹ Srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, bod 42.

správního rozhodnutí), nemohlo by to mít z povahy věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.¹⁰

35. Žalobce nekonkretizoval žádné další úřední záznamy, které měli správce daně či žalovaný vyhotovit s velkým časovým odstupem. Jeho námitka tak byla v této části příliš obecná, než aby se jí soud mohl věcně zabývat.
36. Žalobce dále namítl, že správce daně vložil do daňového spisu týkajícího se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 (spis č. 106315511) dne 16. 1. 2023 dodatečný platební výměr. Datum vložení úředního záznamu evidovaného pod č. 47, oznámení o zahájení daňové kontroly evidovaného pod č. 48 a protokolu o ústním jednání evidovaného pod č. 52 předchází datu vložení tohoto dodatečného platebního výměru do daňového spisu, ačkoliv jsou tyto písemnosti ve spisu zařazeny až za dodatečným platebním výměrem. Žalobce poukázal na to, že právě uvedeného postupu se správce daně dopustil i u většiny písemností zařazených v tomto daňovém spisu.
37. Poukaz na *většinu* písemností zařazených do daňového spisu až za dodatečný platební výměr, ačkoliv datum jejich vložení do daňového spisu předchází vložení dodatečného platebního výměru, soud považoval za příliš obecný, než aby se jím mohl věcně zabývat. Žalobce totiž mimo tři konkrétní označené písemnosti (úřední záznam, oznámení o zahájení daňové kontroly a protokol o ústním jednání) nekonkretizoval žádné další písemnosti, u nichž správce daně postupoval vytýkaným způsobem. Proto se soud zaměřil pouze na tyto konkrétně označené písemnosti.
38. Soud připomíná, že obsah daňového spisu upravuje § 64 daňového řádu. Daňový spis se člení na jednotlivé části podle § 64 odst. 4 daňového řádu – části podle jednotlivých daňových řízení (pojem *daňového řízení* přitom upravuje § 134 daňového řádu), část týkající se vymáhání daní, část týkající se dalších povinností při správě daní, o nichž se vede řízení, část vyhledávací a část týkající se řízení o pořádkových pokutách. Podle § 64 odst. 5 části věty za středníkem daňového řádu se písemnosti ve spisu řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.
39. Ze spisového přehledu, jímž je opatřený spis týkající se žalobcovy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 (č. 106315511), soud zjistil, že data vložení žalobcem označených písemností, tj. výše zmíněného úředního záznamu (dle spisového přehledu zařazeného v žalovaném předloženém spisu evidovaného pod č. 48), oznámení o zahájení daňové kontroly (dle spisového přehledu zařazeného v žalovaném předloženém spisu pod č. 49) a protokolu o ústním jednání (dle spisového přehledu zařazeného v žalovaném předloženém spisu pod č. 53), skutečně předcházejí datu vložení dodatečného platebního výměru, ačkoliv jsou tyto písemnosti ve spisu zařazeny až za dodatečným platebním výměrem (ten je evidován pod č. 7). Ze spisového přehledu není v případě těchto písemností patrné, že by došlo k jejich přeřazení z vyhledávací části spisu postupem dle § 65 odst. 2 a 3 daňového řádu (jako je tomu např. u písemností evidovaných pod č. 41 až 45, jak plyne ze spisového přehledu ve spojení se spisovým přehledem vyhledávací části spisu, zařazeným v této části spisu a přiloženým k protokolu o nahlížení do spisu ze dne 5. 6. 2024, č. j. 1099779/24/2303-60562-400207, která se týká téže daně a téhož zdaňovacího období). Ostatně i žalovaný

¹⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 7 As 335/2016-52, bod 34 a tam citovaná judikatura.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

připustil, že správce daně pochybil při chronologickém vedení daňového spisu (srov. bod 37 napadeného rozhodnutí).

40. Soud je toho názoru, že právě uvedené dílčí procesní pochybení správce daně nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [srov. § 75 odst. 3 a § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Porušení procesních pravidel (a to i konkrétně pravidel pro vedení daňového spisu) má vliv na zákonnost správního rozhodnutí tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo¹¹.
41. Soud vyhodnotil, že zařazení úředního záznamu, oznámení o zahájení daňové kontroly a protokolu o ústním jednání do daňového spisu v rozporu s pravidlem o zařazování písemností do spisu v časové posloupnosti nemělo a nemohlo mít vliv na výrok napadeného rozhodnutí.
42. Z obsahu všech sporných písemností je zřejmé, že je správce daně vyhotovil před vydáním dodatečného platebního výměru dne 16. 1. 2023 (úřední záznam vyhotovil dne 11. 11. 2020, oznámení o zahájení daňové kontroly dne 16. 2. 2021 a protokol o ústním jednání dne 30. 8. 2021). Obsahem úředního záznamu byl popis neúspěšného navázání kontaktu správce daně se žalobcem. Obsahem oznámení o zahájení daňové kontroly bylo sdělení žalobci, že správce daně u něj zahajuje daňovou kontrolu v plném rozsahu, jejímž předmětem je daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2017 a 2018, výzva k předložení daňové evidence a důkazních prostředků za účelem prokázání žalobcem uplatněných daňových tvrzení a poučení žalobce o jeho právech a povinnostech v rámci daňové kontroly. Konečně obsahem protokolu o ústním jednání konaného dne 30. 8. 2021 byly žalobcovy odpovědi na výzvu k prokázání skutečností č. j. 819550/21/2303-60562-403370. Z uvedeného vyplývá, že obsahem sporných písemností buď nebyly skutečnosti mající vliv na výši žalobcovy daňové povinnosti (úřední záznam a oznámení o zahájení daňové kontroly), nebo se jednalo o skutečnosti tvrzené samotným žalobcem. Zároveň je z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 5. 6. 2024, č. j. 1099779/24/2303-60562-400207, a jeho příloh v podobě soupisů písemností zařazených v daňových spisech zřejmé, že všechny uvedené písemnosti byly tohoto dne, kdy do spisu nahlížel žalobcův zástupce (v době před vydáním napadeného rozhodnutí), zařazeny v daňovém spisu, tudíž se s nimi žalobce mohl prostřednictvím svého zástupce seznámit. Žalobce netvrdil, že by v důsledku pochybení správce daně při chronologickém řazení písemností v daňovém spisu nemohl v průběhu daňového řízení uplatňovat svá práva vyjádřit se k rozhodujícím skutečnostem majícím vliv na výši jeho daňové povinnosti. Dle názoru soudu pochybení správce daně žalobci nebránilo v uplatňování jeho práv (žalobce proti dodatečným platebním výměrům opakovaně podával odvolání, v nichž uplatňoval skutková tvrzení a navrhoval důkazy – podrobněji viz níže). Žalobní námitka tak nebyla důvodná.
43. Žalobce dále namítl, že mu žalovaný neumožnil seznámit se s obsahem písemností zařazených ve vyhledávacích částech spisu č. 109853471 a č. 109853472 a tyto písemnosti nepřehradil do veřejné části spisu navzdory tomu, že žalobce při nahlížení do spisu dne 5. 6. 2024 požádal o nahlédnutí do všech písemností zařazených ve vyhledávací části spisu a o posouzení oprávněnosti zařazení těchto písemností do této části spisu. Ve spisovém přehledu byly

¹¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2023, č. j. 3 Afs 81/2021-58, bod 22 a tam připomenutá judikatura.

písemnosti zařazené ve vyhledávací části spisu označeny obecně a žalobce si nemohl udělat obrázek o jejich obsahu, což porušovalo jeho základní práva při správě daní.

44. Soud souhlasí s žalovaným (srov. bod 23 vyjádření k žalobě), že z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 5. 6. 2024, č. j. 1099779/24/2303-60562-400207, vyplývá, že žalobce prostřednictvím svého zástupce při tomto nahlížení do spisu nepožádal o nahlédnutí do všech písemností zařazených ve vyhledávací části spisu. Správce daně tak nemohl pochybit, pokud žalobci toto nahlédnutí a seznámení se s obsahem jednotlivých písemností neumožnil. Je pravdou, že žalobce neoznačil žádné konkrétní písemnosti zařazené ve vyhledávací část spisu, do nichž by chtěl nahlédnout (srov. bod 47 napadeného rozhodnutí).
45. Žalobce prostřednictvím svého zástupce při nahlížení do spisu dne 5. 6. 2024 požádal o prověření, zda trvají důvody pro zařazení písemností do vyhledávací části spisu. Žalovaný k tomu v bodě 47 napadeného rozhodnutí uvedl, že důvody pro zařazení jednotlivých písemností do vyhledávací části spisu stále trvají, a předložil konkrétní důvody pro trvání tohoto zařazení. Žalobce proti uvedenému závěru žalovaného neuplatnil v žalobě žádné konkrétní námitky.
46. Soud žalobci nepřisvědčil, že by jedním z jeho práv při správě daní bylo učinit si představu o obsahu písemností zařazených ve vyhledávací části spisu.
47. Podle § 66 odst. 1 části věty před středníkem daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Podle § 66 odst. 2 a 3 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností (odst. 2). Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu (odst. 3).
48. Z § 66 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt není (bez dalšího) oprávněn nahlédnout do vyhledávací části spisu. Výjimky z tohoto pravidla upravuje § 66 odst. 2 a 3 daňového řádu. Odst. 2 stanovuje výjimku ze zákazu daňového subjektu nahlížet do vyhledávací části daňového spisu ve vztahu k soupisu písemností obsažených v této části spisu. Ze soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit alespoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek; naopak ze soupisu písemností zařazených v daňovém spisu (tedy nikoliv jen z těch zařazených v jeho vyhledávací části) nemusí být nutně patrný jejich obsah¹². Soupis písemností zařazených do vyhledávací části spisu musí správce daně dokonce vést takovým způsobem, aby z něj nebyl patrný obsah jednotlivých písemností, zařazených ve vyhledávací části spisu. Z právní úpravy tak vyplývá opačný závěr, než jak tvrdí žalobce. Ani okruh žalobních námitek týkající se písemností zařazených ve vyhledávací části spisu tak nebyl důvodný.
49. Žalobce dále namítl, že z důvodu *chybějících písemností v předmětných částech spisů* nemohl adekvátně reagovat na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění ze dne 9. 12. 2022.

¹² Srov. již připomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 4155/2021 Sb. NSS, body 33 a 34 a tam citovaný rozsudek téhož soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 2 Afs 187/2019-49, bod 25.

50. Soud připomíná, že žalobce neprokázal, že by e-mailovému podání odeslanému žalobcem správci daně dne 10. 7. 2019 předcházela nějaká výzva či žádost správce daně (žalovaného), která se nenachází ve spisu. Výše soud odůvodnil, proč úřední záznamy o neúspěšných pokusech telefonicky kontaktovat žalobce nebyl povinen správce daně sepsat. Soud tak dovodil, že v daňovém spisu žádná z písemností, které žalobce identifikoval v žalobě, nechybí. Ani žalobce v této žalobní námitce nespécifikoval žádné jiné konkrétní písemnosti, které měly chybět v daňovém spisu, což mu mělo znemožnit adekvátní reakci na sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění. Soud tedy žalobci nemohl přisvědčit, že by mu absence některých písemností v daňovém spisu znemožnila adekvátně reagovat na dosavadní výsledek kontrolního zjištění.
51. Nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, není na projednávanou věc přílehlavý, neboť se týkal nekompletnosti spisu (v neveřejné části spisu chybělo více než 65 % písemnost), přechíslování písemností zařazených ve spisu a změn jejich pořadí (srov. jeho bod 19). Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že správce daně se v projednávané věci při vedení daňového spisu nedopustil natolik závažných pochybení, jaká identifikoval a daňovým orgánům vytkl Ústavní soud v žalobcem odkazovaném nálezu.

Opakované změny výše daně doměřené žalobci dodatečnými platebními výměry

52. Žalobce tvrdil, že vydání dodatečných platebních výměrů bylo s ohledem na faktické uplynutí lhůty pro stanovení daně účelové a ryze formální.
53. Zahájením daňové kontroly dne 16. 2. 2021 došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty pro stanovení daně. Její konec nově připadl na 16. 2. 2024. Nelze přisvědčit žalobci, že by vydání dodatečných platebních výměrů bylo z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně formálním úkonem, neboť správce daně vydal dodatečné platební výměry více než rok před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
54. Postup správce daně, který opakovaně (celkem třikrát) částečně vyhověl žalobcovým odvoláním proti dodatečným platebním výměrům a navazujícími *autoremedurními* rozhodnutími o odvolání postupně snížil žalobcovu výslednou daňovou povinnost, nelze považovat ani za účelový. Soud k této žalobní námitce v obecnosti odpovídající její kvalitě¹³ uvádí, že k opakovaným změnám žalobcovy výsledné daňové povinnosti docházelo v návaznosti na dokazování provedené správcem daně k návrhu žalobce vždy po podání každého z odvolání^{14,15}. Na takovém postupu správce daně nelze bez dalšího spatřovat nic účelového, neboť podle § 113 odst. 2 daňového řádu „[n]emůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony“. *Nezbytnými úkony* ve smyslu § 113 odst. 2 daňového řádu nemá být provádění rozsáhlejšího dokazování, aniž by povinnost provést takové

¹³ Srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2023, č. j. 2 Afs 289/2021-39, bod 15; či ze dne 16. 1. 2025, č. j. 10 Afs 34/2024-51, bod 31.

¹⁴ Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 srov. odůvodnění rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 28. 4. 2023, č. j. 938629/23/2303-50521-401121, ze dne 1. 2. 2024, č. j. 144902/24/2303-50521-405391, a ze dne 6. 8. 2024, č. j. 1321936/24/2303-50521-405391.

¹⁵ Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 srov. odůvodnění rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 28. 4. 2023, č. j. 939101/23/2303-50521-401121, ze dne 1. 2. 2024, č. j. 145532/24/2303-50521-405391, a ze dne 6. 8. 2024, č. j. 1321972/24/2303-50521-405391.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dokazování uložil správci daně odvolací orgán podle § 115 odst. 1 věty druhé daňového řádu¹⁶. Je pravdou, že postup dle § 113 odst. 2 daňového řádu by měl sloužit k nápravě pouze drobných nedostatků toliko pro účely zvážení možnosti vydání autoremedurního rozhodnutí, případně za účelem ověření podmínek pro zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení, a nikoliv k provádění rozsáhlého dokazování, neboť daňový řád podle § 115 odst. 1 preferuje provádění dokazování odvolacím orgánem v odvolacím řízení¹⁷, žalobce však nenamítal nic proti tomu, že správce daně v rámci postupu vedoucího k vydání autoremedurních rozhodnutí prováděl dokazování. K případnému pochybení správce daně spočívajícímu v provedení dokazování v rámci postupu vedoucího k vydání autoremedurních rozhodnutí a překročení zákonných mantinelů *nezbytných úkonů* ve smyslu § 113 odst. 2 daňového řádu tak soud s ohledem na chybějící žalobní námitku nemohl přihlédnout.

Daňová kontrola a lhůta pro stanovení daně

55. Ke stanovení daně došlo v průběhu prekluzivní lhůty k jejímu stanovení. Lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 1 daňového řádu rozběhla dne 3. 4. 2018 v případě zdaňovacího období 2017 a dne 1. 7. 2019 v případě zdaňovacího období 2018. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu by uplynula subjektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2017 dne 3. 4. 2021 a za zdaňovací období 2018 dne 1. 7. 2022. Mezi účastníky nebylo sporné, že k formálnímu zahájení daňové kontroly postupem podle § 87 odst. 1 daňového řádu došlo dne 16. 2. 2021. Daňová kontrola zahájená dne 16. 2. 2021 přerušila podle § 148 odst. 3 daňového řádu běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejíž konec nově připadl na 16. 2. 2024. Dodatečné platební výměry tak správce daně vydal ve lhůtě pro stanovení daně. V prekluzivní lhůtě pro stanovení daně byla vydána rovněž všechna následná rozhodnutí o žalobcových odvoláních včetně napadeného rozhodnutí, neboť lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu oznámením rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 2023, č. j. 938629/23/2303-50521-401121 a č. j. 939101/23/2303-50521-401121, prvoinstančních rozhodnutí a napadeného rozhodnutí opakovaně prodloužila o 1 rok a uplynula by 16. 2. 2027. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci¹⁸ ve lhůtě pro stanovení daně.
56. Ačkoliv je soud povinen přihlédnout k případné prekluzi daně z úřední povinnosti¹⁹, není zároveň povinen proaktivně hledat a zkoumat jiné důvody či skutečnosti, které by teoreticky mohly mít vliv na prekluzi daně, pokud na ně žalobce neupozornil²⁰.
57. Žalobce namítl, že daňová kontrola, formálně zahájená dne 16. 2. 2021, byla fakticky zahájena již dne 18. 10. 2019, neboť tohoto dne správce daně obdržel sdělení žalobce o povaze jeho činnosti (zda podléhá DPH); toto žalobcovo sdělení přitom bylo reakcí na kontrolní činnost správce daně. Před formálním zahájením daňové kontroly se správce daně pokusil žalobce telefonicky kontaktovat, zaslal mu e-maily, v nichž po žalobci požadoval doložení daňových

¹⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2024, č. j. 6 Afs 105/2023-58, bod 19.

¹⁷ Srov. posledně připomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 105/2023-58, bod 18; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-40, bod 15.

¹⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85, bod 32 a tam odkazovaná judikatura.

¹⁹ Srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07; či již připomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 10/2024-41, bod 55.

²⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2026, č. j. 22 Afs 33/2025-63, bod 27 a tam vzpomínaná judikatura.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

tvrzení, dotazoval se žalobce na povahu jeho činnosti a žádal žalobce o opravu údajů uvedených v příloze daňových přiznání, dne 24. 9. 2020 provedl místní šetření z důvodu, že se žalobce nepodařilo telefonicky kontaktovat za účelem doložení podkladů k uplatňovaným výdajům v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2017, a dne 26. 5. 2020 prostřednictvím Centrální evidence účtů prověřoval žalobcovy bankovní účty.

58. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.
59. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu ve znění od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2020 byla daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
60. Daňová kontrola je spolu s postupem k odstranění pochybností kontrolním postupem při správě daní a slouží ke komplexnímu prověřování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně prostřednictvím dokazování. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v rámci zmíněných kontrolních postupů, nikoliv v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Účelem vyhledávací činnosti je „mapování terénu“ a sběr podkladových informací, které lze následně zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu a nelze při ní zjišťovat a ověřovat správnost tvrzení a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Správce daně vybočí ze zákonných mantinelů vyhledávací činnosti tehdy, přistoupí-li v rámci tohoto postupu k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy *de facto* přistoupí k provádění dokazování. Při posouzení, zda správce daně dodržel zákonné limity vyhledávací činnosti či je již překročil a fakticky začal provádět zastřenou kontrolní činnost, jsou rozhodující konkrétní správcem daně učiněné úkony, tedy zda již nezačal prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu²¹. Otázka rozlišení vyhledávací činnosti a tzv. skryté daňové kontroly přitom 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 kontroly²².

²¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS, body 16 a 18 a tam odkazovaná judikatura; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, bod 25; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2026, č. j. 3 Afs 277/2024-54, body 33 až 37.

²² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, bod 40; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2026, č. j. 3 Afs 277/2024-54, bod 38.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

61. K faktickému (materiálnímu) zahájení daňové kontroly tedy může dojít i v okamžiku předcházejícím jejímu formálnímu zahájení²³. Právě toho se žalobce dovolával.
62. Soud předesílá, že žalobcova argumentace nebyla, pokud jde o zahájení jím tvrzené skryté daňové kontroly, logicky konzistentní. Žalobce totiž na jednu stranu tvrdil, že k faktickému zahájení daňové kontroly mělo dojít již dne 18. 10. 2019, na druhou stranu okamžik faktického zahájení daňové kontroly spojoval s místním šetřením provedeným dne 24. 9. 2020 a prověřováním žalobcových účtů prostřednictvím Centrální evidence účtů, k čemuž mělo dojít dne 26. 5. 2020. S ohledem na to, že žalobce spojoval faktické zahájení daňové kontroly s různými událostmi před formálním zahájením daňové kontroly, posoudil soud každou jednotlivou událost, kterou žalobce v souvislosti se skrytou daňovou kontrolou v bodech 12 až 14 žaloby konkrétně identifikoval. Soud hodnotil, zda některou z žalobcem vymezených událostí nedošlo k faktickému zahájení daňové kontroly před jejím formálním zahájením.
63. Faktickým zahájením daňové kontroly bezpečně nemohly být marné pokusy správce daně telefonicky kontaktovat žalobce, ani údajné e-maily zasláné správcem daně žalobci. Pokud jde o neúspěšné pokusy telefonicky kontaktovat žalobce, správce daně tím žádné úkony vůči žalobci neprovedl. Neučinil-li správce daně žádný úkon vůči žalobci, je vyloučen závěr, že by správce daně *prověřoval a hodnotil konkrétní daňovou povinnost žalobce*. Marnými telefonními pokusy správce daně k faktickému zahájení daňové kontroly nedošlo. Pokud jde o údajné e-mailové výzvy správce daně, odkazuje soud na body 22 až 27 tohoto rozsudku, kde odůvodnil, proč nelze učinit zjištění, že e-mailovému podání odeslanému žalobcem správcem daně dne 10. 7. 2019 předcházela nějaká výzva či žádost správce daně (žalovaného). Žalobce neprokázal, že by mu správce daně před formálním zahájením daňové kontroly zaslal e-mailové žádosti či výzvy či ho v této době prostřednictvím e-mailu kontaktoval. K námitkám žalobce proti úvahám žalovaného obsaženým v bodě 28 napadeného rozhodnutí soud uvádí, že žalobce v žalobě ve své citaci pominul jeho úvodní (obsahově stěžejní) dvě věty.
64. Úkonem, který by fakticky zahájil zastřenou daňovou kontrolu, nemohlo být ani místní šetření provedené dne 24. 9. 2020, neboť správcem daně se během tohoto místního šetření nepodařilo se spojit s žalobcem. Správce daně totiž na adrese žalobcova sídla zastihl pouze žalobcovy rodiče. Během místního šetření nedošlo k žádnému prověřování a hodnocení výše žalobcovy daňové povinnosti a zjišťování skutečností majících na ni vliv. Správce daně pouze požádal žalobcovy rodiče, aby žalobci vyřídili žádost správce daně, aby ho žalobce kontaktoval (srov. úřední záznam ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1962228/20/2303-60562-403370). Místní šetření se v jeho obsahovém smyslu dle § 80 odst. 1 daňového řádu fakticky neuskutečnilo. Neučinil-li správce daně při místním šetření žádný úkon vůči žalobci, je vyloučen závěr, že by jím správce daně *prověřoval a hodnotil konkrétní daňovou povinnost žalobce*. Nadto lze uvést, že i kdyby došlo k zahájení faktické daňové kontroly dne 24. 9. 2020, byly by dodatečné platební výměry vydány v prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 3 daňového řádu, jež by plynula až do 24. 9. 2023.
65. Daňová kontrola nemohla být fakticky zahájena ani prověřováním žalobcových bankovních účtů prostřednictvím Centrální evidence účtů, při němž dne 26. 5. 2020 správce daně zjišťoval údaje o bankovních účtech vedených na jméno žalobce v podobě jejich čísel a bankovních institucí, u nichž jsou vedeny (viz bod 30 napadeného rozhodnutí). Žalobce nezpochybnil

²³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2026, č. j. 9 Afs 132/2024-73, bod 37 a tam vzmínaná judikatura.

obsah ani rozsah činnosti správce daně při zjišťování údajů uvedených o žalobcových bankovních účtech v Centrální evidenci účtů. Soud konstatuje, že toto prověřování provedené správcem daně je typickým úkonem, který lze označit za sběr podkladových informací a obhlížení terénu. Tento úkon správce daně nevyžadoval žádnou žalobcovu součinnost, neměl přímý dopad do žalobcových práv a správce daně při něm nezjišťoval skutečnosti mající vliv na výši žalobcovy daňové povinnosti a tuto výši neprovéřoval a nehodnotil. Úkon správce daně tedy nepřekročil meze vyhledávací činnosti, neboť správce daně takto získané informace nehodnotil, pouze je shromažďoval, tedy tzv. mapoval terén²⁴. Nadto lze opět dodat, že i kdyby došlo k zahájení faktické daňové kontroly dne 26. 5. 2020, byly by dodatečné platební výměry vydány v prekluzivní lhůtě podle § 148 odst. 3 daňového řádu, jež by plynula až do 26. 5. 2023.

66. Konečně k faktickému zahájení daňové kontroly nedošlo ani dne 18. 10. 2019 tím, že správce daně obdržel žalobcovo podání obsahující sdělení žalobce, že jím vykonávaná podnikatelská činnost podléhá osvobození od DPH bez nároku na odpočet a že žalobce splňuje podmínky stanovené v § 52 až 62 zákona o DPH, a proto nemá povinnost registrovat se jako plátce DPH (srov. bod 30 napadeného rozhodnutí). Soud akcentuje, že k faktickému zahájení daňové kontroly může dojít jedině *úkonem správce daně* a je vyloučeno, aby byl závěr o zahájení skryté daňové kontroly dovozován z úkonu daňového subjektu (jinak by to byl daňový subjekt, který by svými kroky ovlivňoval nejen to, zda bude daňová kontrola zahájena, ale zprostředkovaně i běh lhůty ke stanovení daně). Sdělení žalobce doručené správci daně dne 18. 10. 2019 tedy bez dalšího nemůže představovat vybočení z vyhledávací činnosti *správce daně*, zahajující faktickou daňovou kontrolu. Soud k tomuto podání žalobce dodává, že z jeho obsahu ani z obsahu správního spisu není zřejmé, že by mu předcházel nějaký úkon správce daně; naopak obsah tohoto podání žalobce nasvědčuje tomu, že jej žalobce učinil z vlastní iniciativy.
67. Soud tedy neshledal důvodným ani okruh žalobních námitek týkající se faktického zahájení daňové kontroly před jejím formálním zahájením. Události, o nichž žalobce tvrdil, že materiálně zahájily daňovou kontrolu, buď vůbec nebyly úkony správce daně, nebo nešlo o vyhledávací činnost správce daně podle § 78 daňového řádu, resp. vyhledávací činnost správce daně nepřekročila svůj zákonný rámec, protože jí nebyly komplexně prověřovány skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně prostřednictvím dokazování. Protože soud s ohledem na žalobcem uplatněné námitky dospěl k závěru, že k faktickému zahájení daňové kontroly nedošlo před jejím formálním zahájením, nemohla být důvodnou ani námitka vydání dodatečných platebních výměrů až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, kterou žalobce spojoval právě s dřívějším faktickým zahájením daňové kontroly před jejím formálním zahájením.
68. Závěrem soud dodává, že, jak žalobce poučil v usnesení ze dne 10. 10. 2025, č. j. 77 Af 11/2025-27, text obsažený v bodě 16 žaloby vzhledem k jeho obsahu, který postrádal souvislost se zbytkem žaloby, považoval za písařskou chybu a nepřihlížel k němu. Žalobce proti tomuto postupu soudu nic nenamítal.

²⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, bod 30; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2026, č. j. 9 Afs 132/2024-73, body 40 a 41.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

69. Žalobcem k žalobě přiložené listiny (kromě plné moci) byly součástí správního spisu, jímž správní soudy dokazování neprovádí, neboť nejde o důkazní prostředky a správní soud přezkoumává tyto dokumenty jako součást správního spisu.²⁵
70. Protože žádná z žalobních námitek nebyla důvodná, soud podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V.

Náklady řízení

71. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl výrokem II tohoto rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce ve věci úspěch neměl a plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti²⁶.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 11. května 2026

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

²⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, bod 29.

²⁶ Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.