29. 4. 2022

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Jaké úkony (ne)smí správce daně provádět v rámci vyhledávací činnosti?

Před tím, než dojde k formálnímu zahájení daňové kontroly, správce daně zpravidla provádí takzvanou vyhledávací činnost. Postupy správce daně v rámci vyhledávací činnosti a daňové kontroly jsou však významně odlišné a správce daně tak není oprávněn si mezi nimi neomezeně vybírat. Opačný postup totiž může být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, respektive jako nezákonný zásah správce daně.

Pro řádné stanovení daňové povinnost jsou zcela zásadní informace, které daňový subjekt poskytuje prostřednictvím daňového tvrzení. Správce daně však nemůže vždy spoléhat na správnost či úplnost takto deklarovaných údajů, ať už z důvodu, že je daňový subjekt v daňovém tvrzení záměrně uvede nesprávně či neuvede vůbec, nebo že se takové informace v daňovém tvrzení již z povahy věci neuvádí, a proto je správce daně za účelem dosažení cíle správy daní oprávněn provádět takzvanou **vyhledávací činnost**. Do této skupiny úkonů správce daně spadá zejména provádění místního šetření, opatřování nezbytných vysvětlení a obecné zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně (viz § 78 daňového řádu).

Smyslem vyhledávací činnosti je získávání předběžných, respektive podkladových informací, které by bylo možné následně využít v daňovém řízení ke správnému stanovení daně. Jinak řečeno, smyslem vyhledávací činnosti je celkové mapování terénu.[1] Jakékoliv hodnocení opatřených důkazních prostředků však už není předmětem vyhledávací činnosti, nýbrž kontrolních postupů (daňové kontroly). **Rozlišení těchto postupů nicméně není samoúčelné. Ostatně jak ukazuje judikatura Nejvyššího správního soudu, pochybení správce daně v tomto směru vede k nezákonnosti provedeného úkonu.**

Nejvyšší správní soud například v rozsudku č. j. 4 Afs 14/2017 – 36 ze dne 31.05.2017 uzavřel, že správce daně nemůže v rámci místního šetření prověřovat daňovou povinnost daňového subjektu a vyzývat jej k předložení kompletního účetnictví a daňové evidence - v takovém případě je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu, tedy kontrolní postup ve smyslu daňového řádu. **Správce daně tak musí respektovat smysl a účel těchto institutů a nesmí je vzájemně zaměňovat.** Opačný postup může totiž být posouzen jako vybočení z mezí vyhledávací činnosti, resp. jak nezákonný postup správce daně.[2]

Uvedený závěr Nejvyššího správního soudu ovšem nelze interpretovat tak, že vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření lze namítnout pouze tehdy, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví. **Naopak, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolováním menšího rozsahu předmětných okolností může správce daně rovněž překročit meze vyhledávací činnosti**.[3] Tomu pak bude obzvláště v případech, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a mapování terénu provádí také zjišťování a ověřování správnosti daňové povinnosti.[4]

O vyhledávací činnost nepůjde ani tehdy, kdy se sice bude jednat vůči daňovému subjektu o první vyhledávací úkon, avšak za situace, kdy již správce daně bude mít určité indicie o správnosti daňové povinnosti, případně chce její správnost tímto úkonem ověřit.[5] V takovém případě může být daný

úkon správce daně opět posouzen jako nezákonný, a tentokrát jako skrytá daňová kontrola.[6]

Podobný závěr lze učinit i ze stanoviska pléna Ústavního soudu Pl. ÚS st. 33/11 ze dne 08.11.2011, které stanoví, že *„[d]aňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“ Ústavní soud tehdy sice aproboval oprávnění správce daně ověřovat plnění povinnosti tvrzení daňového subjektu i bez konkrétních pochybností, tedy aproboval provádění tzv. namátkové kontroly, ovšem vždy při respektování právní úpravy stanovené v daňovém řádu zaručující proporcionalitu takového zásahu správce daně do právní sféry jednotlivce mj. i zaručením určitých práv daňového subjektu v průběhu daňového řízení. **Takový zásah pak nemůže být správcem daně činěn libovolnou formu, tj. zde vyhledávací činností, nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu předvídaného, tedy daňové kontroly**.[7] **Pokud tedy správce daně provádí úkony materiálně náležící do institutu daňové kontroly již v rámci postupu formálně označeného jako místní šetření, odepírá tím daňovému subjektu jeho zákonem garantovaná práva.**[8]

Závěr

Mezi vyhledávací činností a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a judikatura Nejvyššího správního soudu jasně stanoví, že správce daně není oprávněn si mezi těmito instituty libovolně vybírat. Smyslem místního šetření je mapování terénu, oproti tomu daňovou kontrolou se zjišťuje a prověřuje daňový základ.[9] Daňová kontrola tak představuje mnohem intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, a proto právní úprava v této souvislosti garantuje daňovému subjektu jednoznačně stanovená práva (a návazně i povinnosti).[10] Naopak vyhledávací činnost takový přísný právní rámec nemá. Mělo by proto být obecným pravidlem, že pokud správce daně zjistí v rámci vyhledávací činnosti nějaké nesrovnalosti, které chce dále prověřovat, má zahájit daňovou kontrolu, potažmo zahájit postup k odstranění pochybností. Jen tak může správně daně provádět bezvadné kontrolní postupy.

Mgr. Michal Gola, LL.M.,
právník

Rödl & Partner

Platnéřská 2
110 00 Praha 1

Tel.: +420 236 163 111
e-mail: michal.gola@roedl.com

---

[1] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 ze dne 27.07.2005. Tento rozsudek se se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze (s ohledem na podobnost dřívější a současné právní úpravy) aplikovat i v tomto kontextu.

[2] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017 – 36 ze dne 31.05.2017.

[3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021– 31 ze dne 01.03.2022.

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019 – 30 ze dne 10.05.2021 či č. j. 7 Afs 390/2019 – 44 ze dne 02.07.2020.

[5] Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 307.

[6] Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021 – 31 ze dne 01.03.2022.

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017 – 36 ze dne 31.05.2017.

[8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021– 31 ze dne 01.03.2022.

[9] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 ze dne 27.07.2005.

[10] Např. daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu) či správce daně musí s výsledkem kontroly daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu). Další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou pak zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025

- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)