



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **STAPPA mix, spol. s r. o.**, IČO 18825729  
sídlem Heršpická 796/11, 639 00 Brno  
zastoupený advokátem Mgr. Luďkem Šrubařem  
sídlem Hanusova 1537/1, 140 00 Praha

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**  
sídlem náměstí Svobody 98/4, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím ve vedení daňové kontroly žalovaným na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, která byla zahájena protokolem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 803537/19/3001-60563-707504

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v tom, že žalovaný u něj dne 28. 2. 2019 zahájil a posléze vedl daňovou kontrolu zaměřenou na daň vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015.

### II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Nezákonnost předmětné daňové kontroly dle žalobce spočívá v jejím účelovém zahájení s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně, k jejímuž prodloužení tím pádem nedošlo. Lhůta pro stanovení daně uplynula dne 1. 4. 2019 a daňová kontrola je prováděna i po jejím uplynutí. Žalovaný v rámci daňové kontroly od jejího zahájení neprovedl doposud žádný další úkon kromě řešení stížnosti na její nezákonnost. V přípisu ze dne 26. 7. 2021 žalobce uvedl, že k ukončení daňové kontroly došlo dne 8. 7. 2020 a následně byl vydán platební výměr, proti kterému se odvolal.
3. Žalovaný u žalobce provádí ještě dvě další daňové kontroly a jeho postup je velmi liknavý. Svou liknavost se pak snaží „zachraňovat“ úkony, které mají prodloužit lhůty pro stanovení daně, činí tak vždy těsně před jejich uplynutím.
4. Z průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2013, nevyplývá, že by žalobce pochybil. To podporuje i skutečnost, že žalovaný doposud vydal pouze výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení na srážkovou daň pouze za roky 2014 a 2015 (nikoliv i za roky 2016, 2017, 2018). V momentě vydání výzvy k podání řádného daňového tvrzení byla daňová kontrola za rok 2013 teprve ve fázi dokazování a nebylo jasné, s jakým závěrem skončí. V daňové kontrole za rok 2013 byl žalovaný od února 2019 po dobu 8 měsíců nečinný. Část doby samozřejmě byla použita k vypracování zprávy o daňové kontrole, přesto se však alespoň polovinu této doby nedělo nic.
5. Žalobce také uvedl, že k přetržení lhůty pro stanovení daně nedošlo ani v souvislosti s výzvou k řádnému daňovému tvrzení. Žalovaný tuto výzvu nemohl vydat, jelikož žalobce vůbec neměl povinnost podat daňové tvrzení.
6. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby soud konstatoval, že jde o nezákonný zásah a zakázal v něm pokračovat. Pro případ, že by došlo k ukončení daňové kontroly, eventuálně navrhl, aby byla vyslovena nezákonnost zásahu.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 19. 12. 2019 nejprve rekapituloval procesní vývoj věci. Dále uvedl, že daňový subjekt má povinnost podat daňové tvrzení i pokud jej správce daně vyzve. V den vydání výzvy již měl dostatečné důvodné předpoklady pro vydání výzvy. Jejím hlavním cílem bylo sledovat cíl správy daní. Žalovaný předpokládá, že žalobce sám přistoupí k úkonům vedoucím ke správnému stanovení daně za další zdaňovací období. Daňová kontrola byla zahájena s ohledem na vývoj daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2013, kdy bylo zřejmé, že se očekává rozsáhlejší (dlouhotrvající dokazování). Žalovaný činil úkony pro správné zjištění a stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 zejména v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Jednání před soudem konané dne 29. 9. 2021

8. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně uplatněné argumentaci. Žalobce poukázal na účelovost zahájení daňové kontroly. Žalovaný zdůraznil skutkovou provázanost věci s problematikou stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Uvedl, že v nyní projednávané věci byla daňová kontrola ukončena a bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, ve vztahu k němuž nyní probíhá odvolací řízení. Dodal, že brojí-li žalobce proti jednotlivým úkonům správce daně v daňové kontrole, jedná se o žalobu nepřipustnou a měla by být odmítnuta. Soudní ochrana by žalobci byla případně poskytnuta v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Soud konstatoval obsah soudního i správního spisu.

#### V. Posouzení věci

9. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla podána včas, je přípustná a projednatelná (srov. např. zejména body [10] až [14] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020-36; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla před projednáním věci soudem ukončena (došlo tedy k ukončení tvrzeného zásahu), soud rozhodoval v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), dle skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Dospěl přitom k závěru, že žaloba **není důvodná**.
10. Podstat žalobcovy argumentace spočívá primárně v tom, že výzva k podání řádného daňového tvrzení i posléze zahájená daňová kontrola byly pouze účelové úkony, v jejichž důsledku nedošlo k přerušení lhůty pro stanovení daně. Proto tato lhůta uplynula již dne 1. 4. 2019, přičemž daňová kontrola probíhala (nezákonně) i po jejím uplynutí.
11. Dle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), platí, 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*.
12. Soud vycházel ze závěrů judikatury, na něž ostatně poukazoval i žalobce, že úkon nemá ve vztahu k prekluzivní lhůtě účinky, pokud byl učiněn pouze formálně, resp. jeho výhradním či hlavním účelem bylo zachování lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 4 Afs 54/2015-21; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Na druhou stranu tento požadavek nelze vnímat příliš striktně, jelikož záměr prodloužit lhůtu pro stanovení daně je z povahy věci vždy s daným „prolamovacím“ úkonem do určité míry spjat, tím intenzivněji, je-li vydáván ke konci této lhůty. Vždy je proto nutno posoudit právě onu míru mezi směřováním úkonu k (v krajním případě samoučelnému) prodloužení/přerušení lhůty a jeho směřováním k základnímu cíli správy daní (dle § 1 odst. 2 daňového řádu je tímto cílem *správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady*).
13. V nynější věci došlo k výzvě k podání daňového tvrzení i k zahájení daňové kontroly v řádné lhůtě pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, tj. do 1. 4. 2019. Pokud by alespoň jeden z těchto úkonů vedl k přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3

daňového řádu, byla by daňová kontrola (ze správního spisu vyplývá, že byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 8. 7. 2020) vedena ve lhůtě pro stanovení daně.

14. Žalovaný vydal dne 11. 2. 2019 (doručeno stejného dne) výzvu k podání daňového tvrzení. Ve výzvě uvedl, že v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 mu vznikly pochybnosti o tom, jestli žalobcem deklarované transakce související s vydáním listinných dluhopisů proběhly v roce 2012. Současně uvedl, že má za to, že k emitování dluhopisů došlo až v roce 2013 jejich zaknihováním. Vzhledem k jejich emitování až v roce 2013 vyplacené úrokové výnosy podléhají zvláštní sazbě daně vybírané srážkou u plátce podle § 36 odst. 2 písm. a), odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
15. Po nesouhlasné reakci (ze dne 19. 2. 2019), v jejímž rámci žalobce popřel svou povinnost podat řádné či dodatečné daňové tvrzení, žalovaný zahájil v rámci dílčího řízení vyměřovacího protokolem ze dne 28. 2. 2019, čj. 803537/19/3001-60563-707504, daňovou kontrolu zaměřenou na nevyměřenou daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015.
16. Jak je patrné z obsahu výzvy k podání daňového tvrzení, byla důvodem pro její vydání daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Stejný důvod se pak vztahuje i na posléze zahájenou daňovou kontrolu, vůči níž se žalobce nyní před soudem domáhá ochrany.
17. Ve vztahu k daňové kontrole zaměřené na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 má soud od žalovaného k dispozici správní spis (ve veřejné části obsahuje spis dle soupisu listiny A1 až A58, včetně projednání zprávy o daňové kontrole a dodatečného platebního výměru), přičemž je mu současně z úřední činnosti známo, že rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě kontrolních zjištění plynoucích z této daňové kontroly bylo napadeno u zdejšího soudu správní žalobou (řízení je vedeno pod sp. zn. 62 Af 14/2021).
18. Žalobce účinky nyní zkoumané daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně zpochybňuje s ohledem na její účelovost, kterou dovozuje z toho, že v jejím rámci nebyly provedeny žádné úkony (mimo řešení stížnosti žalobce). Současně poukázal na liknavost žalovaného i v jiných daňových kontrolách.
19. Soud má za to, že v tomto řízení není oprávněn posuzovat tvrzené průtahy, kterých se žalovaný má dle žalobce dopouštět v jiných daňových kontrolách, které jsou s ním vedeny. Pozornost soudu je totiž limitována předmětem nynějšího řízení. Ten se týká podmínek pro poskytnutí ochrany proti nezákonnému zásahu, který má spočívat ve vedení jedné jednoznačně vymezené daňové kontroly (zaměřené na daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2015). Průtahy, kterých se žalovaný měl dle tvrzení žalobce dopouštět v jiných daňových kontrolách (popř. obecná výtká „liknavého“ přístupu), nejsou i přes zjevnou věcnou souvislost pro (ne)zákonnost posuzované daňové kontroly významné, přičemž nutno zdůraznit, že vůči daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 žalobce nebrojil samostatnou zásahovou žalobou.
20. Pro nynější věc je nicméně zcela klíčové, že okolnosti, které byly zjišťovány v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, mají přímý vliv na daňovou povinnost žalobce i v následujících zdaňovacích obdobích. Jak bylo specifikováno ve výzvě, žalovaný v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických

osob za zdaňovací období 2013 dospěl k tomu, že emitování dluhopisů fakticky neproběhlo v roce 2012, ale až v roce 2013. Uvedené podezření (či pochybnosti) přitom má přímý vliv i na následující zdaňovací období, jelikož vyplacené úrokové výnosy by v takovém případě musely podléhat zvláštní sazbě daně vybírané srážkou u plátce podle zákona o daních z příjmů.

21. Dle soudu přitom není podstatné, že v době vydání výzvy k podání daňového tvrzení ani v době zahájení daňové kontroly nebyla dřívější daňová kontrola (zaměřená na zdaňovací období 2013) ještě ukončena, resp. nedošlo ještě k seznámení žalobce s kontrolními zjištěními. Zaprvé nelze odhlédnout od toho, že tato daňová kontrola byla již v pokročilém stádiu, jelikož probíhala od 30. 8. 2017 a žalovaný v jejím rámci vydal několik výzev k prokázání skutečností (dne 23. 3. 2018, dne 28. 12. 2018). Zadruhé má soud za to, že samotný vznik pochybností správce daně není vázán na formální zachycení v konkrétní písemné podobě, popř. na seznámení s kontrolními zjištěními či na projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně (tj. i žalovaný) je totiž povinen činit kroky směřující k cíli správy daní. Pokud mu vzniknou v rámci jeho činnosti pochybnosti vztahující se k několika následujícím zdaňovacím obdobím, tak je dle soudu zcela v souladu s cílem správy daní, pokud činí úkony pro to, aby v těchto zdaňovacích obdobích zachoval lhůtu pro správné stanovení daně – to vše však za současného naplnění požadavku, aby šlo o úkony v kontextu pochybností odůvodněné (tj. nikoliv samoúčelné), které lze zároveň považovat za součást plynulého postupu vedoucího k správnému stanovení daně. Soud má přitom za to, že tyto podmínky byly v nynější věci splněny a zahájení nyní napadené daňové kontroly nepovažuje za (primárně či převážně) účelové.
22. Aniž by soud jakkoliv předjímal vývoj soudního přezkumu v rámci řízení vedeného pod sp. zn. 62 Af 14/2021, tak lze nad rámec poukázat i na to, že aktuální stav daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, resp. stav příslušného doměřovacího řízení, svědčí o tom, že žalovaný si za svými pochybnostmi i nadále stojí, přičemž byly pravomocně potvrzeny i v rámci odvolacího řízení.
23. Pokud žalobce namítá účelovost s poukazem na to, že v rámci nyní napadené daňové kontroly žalovaný neprovedl (do dne podání žaloby) žádné úkony směřující k jejímu vývoji, tak i tato námitka je v nynější věci vzhledem k specifickým okolnostem nedůvodná. Jak bylo popsáno výše, skutečnost prověřovaná v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 (okamžik skutečného emitování dluhopisů) měla přímý vliv na případnou daňovou povinnost žalobce i v dalších zdaňovacích obdobích. Je proto akceptovatelné, pokud v nyní napadené daňové kontrole žalovaný *de facto* vyčkával na její ukončení a neprováděl duplicitně stejné úkony vedoucí ke stejnému cíli. Tím by ostatně žalobce více zatížil a potenciálně by se mohl dostat do rozporu s požadavkem na přiměřenost postupů správce daně (srov. § 5 odst. 3 daňového řádu).
24. Soud tedy má za to, že zahájení daňové kontroly na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, vedlo k nastoupení účinků předvídaných ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. k přerušení lhůty pro stanovení daně.
25. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena v (původní) řádné lhůtě pro stanovení daně, není pro závěr soudu o (ne)zákonnosti vedení daňové kontroly významné, zda účinky předvídané v § 148 odst. 3 daňového řádu nastoupily i na základě výzvy

žalovaného ze dne 11. 2. 2019 k podání daňového tvrzení. Na část této námitky je však nutno reagovat, jelikož žalobce současně zpochybnil, že by žalovaný byl v dané situaci oprávněn tuto výzvu vůči žalobci vůbec vydat. Žalobce tvrdí, že povinnost podat řádné daňové tvrzení neměl a tuto povinnost nebylo možné dovozovat ani z průběhu daňové kontroly zaměřené na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Žalovaný jej přesto s odkazem na tuto daňovou kontrolu prostřednictvím výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového tvrzení „nutil“. Citované ustanovení dle žalobce nelze využít v situaci, ve které má správce daně důvodné pochybnosti, jelikož na rozdíl od § 145 odst. 2 daňového řádu obsahuje odlišnou dikci.

26. Soud se s touto námitkou žalobce neztotožnil a považuje ji za nedůvodnou. Jak správně poukázal žalovaný, daňový subjekt má povinnost podat daňové tvrzení i v případě, je-li k tomu správcem daně vyzván (srov. § 135 odst. 1 daňového řádu). Z odlišného znění obou odstavců § 145 daňového řádu přitom nelze dovozovat, že by postup zvolený žalovaným (vydání výzvy k podání daňového tvrzení) nebyl možný, resp. ani znění § 145 odst. 1 tomu nijak nenasvědčuje. Dle žalobce by nebylo možné postupovat dle § 145 odst. 1 daňového řádu, pokud by se správce daně a daňový subjekt názorově rozcházel v tom, zda daňovému subjektu vůbec vznikla povinnost podat daňové tvrzení. Takový výklad by však zjevně nebyl správný a ohrožoval by cíle správy daní. Důvod pro nepodání řádného daňového tvrzení bude totiž často spočívat právě v nesouhlasu daňového subjektu s tím, že by mu příslušná povinnost vůbec vznikla. K (vy)řešení sporů a názorových neshod mezi správcem daně a daňovým subjektem přitom slouží právě daňové řízení.
27. Lze shrnout, že okamžik emitování dluhopisů je mezi účastníky stěžejním sporným bodem, od něhož se odvíjí odpověď na otázku, zda jsou z nich vyplácené úrokové výnosy předmětem příslušné srážkové daně, nebo nikoliv. Projednávání tohoto sporu se však odehrávalo primárně v rámci daňového řízení zaměřeného na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013. Vzhledem k tomu, že rozřešení této otázky *přímo dopadá* na daňovou povinnost žalobce i v následujících zdaňovacích obdobích (tj. i na zdaňovací období 2015), nebylo by dle soudu v souladu s cíli správy daně, aby žalovaný byl povinen vyčkávat na řádné ukončení příslušné daňové kontroly (příp. na pravomocné ukončení daného daňového řízení), aniž by mohl zohlednit blížící se konce lhůt pro stanovení daně v následujících zdaňovacích obdobích. Jinými slovy řečeno, pokud žalovaný dospěl k předpokladu, že žalobce byl ve zdaňovacím období 2015 povinen podat ve vztahu k předmětné dani daňové tvrzení, postupoval správně, pokud vydal výzvu dle § 145 odst. 1 daňového řádu, ve které tyto pochybnosti řádně (přezkoumatelně) identifikoval. I tuto výzvu (stejně jako zahájení daňové kontroly zaměřené na zdaňovací období 2015) lze přitom považovat za součást plynulého procesu směřujícího ke správnému stanovení daně, ač se jeho významná část odehrávala v rámci daňové kontroly zaměřené na odlišné zdaňovací období a odlišnou daň.
28. Poukázal-li pak žalovaný při jednání na skutečnost, že ve věci je již vedeno odvolací řízení proti rozhodnutí žalovaného o stanovení daně (za zdaňovací období roku 2015), pročez by soudní ochrana měla být žalobci poskytnuta až v řízení o případné žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, nutno konstatovat, že soudní řád správní ve vztahu k posuzování zákonnosti daňové kontroly připouští jistou dvojkolejnost soudního přezkumu (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*).

## VI. Závěr a náklady řízení

29. Soud shledal podanou žalobu nedůvodnou, jelikož vedená daňová kontrola nebyla zahájena účelově a byla zahájena a vedena ve lhůtě pro stanovení předmětné daně. Vzhledem k jejímu specifickému věcnému provázání s vedením jiné daňové kontroly, jež však nebyla podrobena soudnímu přezkumu, též nelze hovořit o průtazích v nyní projednávané daňové kontrole, pokud v jejím průběhu správce daně *de facto* pouze vyčkával na ukončení oné související a předcházející daňové kontroly. Nyní projednávaná daňová kontrola tudíž nepředstavuje nezákonný zásah. Soud proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
30. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. září 2021

JUDr. Zuzana Bystřická  
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Petr Pospíšil, v.r.  
člen senátu  
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)