



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní žalobkyně: **STAPPA mix, spol. s r.o.**, se sídlem Heršpická 11, Brno, zast. Mgr. Luďkem Šrubařem, advokátem, se sídlem U Garáží 1611/1, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2021, č. j. 29 A 168/2019-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Ten podle žalobkyně spočíval ve skutečnosti, že žalovaný u ní zahájil a vedl daňovou kontrolu na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 (dále jen „daňová kontrola za zdaňovací období 2015“).

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu jako nedůvodnou zamítl. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, podle kterého nemá úkon správce daně ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně účinky, pokud byl učiněn pouze formálně, nebo pokud jeho hlavním účelem bylo zachování lhůty pro stanovení daně. Podotkl však, že tento požadavek nelze vnímat příliš striktně, neboť záměr prodloužit lhůtu pro stanovení daně je

z povahy věci vždy spjat do určité míry s tzv. prolamovacím úkonem, a to o to intenzivněji, je-li vydáván ke konci této lhůty. Krajský soud měl za to, že je vždy nutné posoudit míru mezi směřováním úkonu daňového orgánu k prodloužení či přerušení lhůty pro stanovení daně ve vztahu k základnímu cíli správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[3] S ohledem na podstatu věci pak krajský soud shrnul jednání žalovaného a uvedl, že v nyní projednávané věci učinil výzvu k podání daňového tvrzení ze dne 11. 2. 2019, č. j. 544846/19/3001-52523-711434 (dále jen „výzva k podání daňového tvrzení“), a poté dne 28. 2. 2019 protokolem č. j. 803537/19/3001-60563-707504 (dále jen „protokol“) zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 2015. Tyto úkony učinil v řádné lhůtě pro stanovení daně za zdaňovací období 2015, tj. do 1. 4. 2019. Jestliže alespoň jeden z těchto úkonů žalovaného vedl k přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla daňová kontrola vedena ve lhůtě pro stanovení daně. Krajský soud upozornil, že žalovaný vydal výzvu k podání daňového tvrzení v návaznosti na zjištění vyplývající z daňové kontroly zaměřené na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 (dále jen „daňová kontrola za zdaňovací období 2013“), neboť v rámci ní vznikly žalovanému důvodné pochybnosti o tom, jestli žalobkyní deklarované transakce související s vydáním listinných korunových dluhopisů proběhly v roce 2012, jak tato tvrdila. Žalovaný totiž měl za to, že k emitování těchto dluhopisů došlo až v roce 2013 jejich zaknihováním. Vzhledem k této skutečnosti by v roce 2015 vyplacené úrokové výnosy podléhaly zvláštní sazbě daně vybírané srážkou u plátce podle § 36 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 36 odst. 3 téhož zákona. Jelikož na výzvu žalovaného k podání daňového tvrzení žalobkyně reagovala negativně a popřela svoji povinnost podat daňové tvrzení, žalovaný zahájil daňovou kontrolu na nevyměřenou daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015.

[4] Tvrzené průtahy v daňových kontrolách za jiná zdaňovací období vedených u žalobkyně, kterých se měl žalovaný dopouštět, a taktéž jeho liknavost v nich, nebyly podle krajského soudu významnými skutečnostmi pro posouzení zákonnosti daňové kontroly za zdaňovací období 2015. Za klíčové však krajský soud považoval okolnosti zjišťované v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013, které měly přímý vliv na daňovou povinnost žalobkyně i v následujících zdaňovacích obdobích, tedy i v roce 2015. Žalovaný totiž v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013 nabyl pochybnosti o tom, zda emitování dluhopisů u žalobkyně proběhlo v roce 2012, či až v roce 2013. Takové pochybnosti měly přímý vliv i na následující zdaňovací období, jelikož vyplacené úrokové výnosy měly podléhat zvláštní sazbě daně vybírané srážkou u plátce.

[5] Krajský soud s ohledem na to uzavřel, že není podstatné, zda v době vydání výzvy k podání daňového tvrzení či v době zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2015 nebyla ukončena daňová kontrola za zdaňovací období 2013, neboť ta byla již v pokročilém stádiu. Krajský soud také uvedl, že vznik pochybností správce daně není vázán na formální zachycení těchto pochybností v konkrétní písemné podobě, či na seznámení s kontrolními zjištěními, nebo na projednání zprávy o daňové kontrole, k čemuž při daňové kontrole za zdaňovací období 2013 v době výzvy k podání daňového

pokračování

tvrzení a zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2015 stále ještě nedošlo. Správce daně je však povinen činit kroky směřující k cíli správy daní. Pokud mu tedy vzniknou v rámci jeho činnosti pochybnosti vztahující se k několika následujícím zdaňovacím obdobím, pak je zcela v souladu s cílem správy daní činit takové úkony, aby v těchto zdaňovacích obdobích zachoval lhůtu pro stanovení daně. Současně však musí být naplněn požadavek odůvodněnosti těchto úkonů, které musejí směřovat ke správnému stanovení daně. Podle krajského soudu tyto podmínky byly v dané věci splněny, a zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2015 tudíž nepovažoval za účelové.

[6] Za důvodnou nepovažoval krajský soud ani námitku, podle níž žalovaný v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2015 neprovedl (až do dne podání žaloby) žádné úkony směřující k jejímu vývoji. Poukázal na přímý vliv zjištění v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období 2013 (zejména ohledně doby skutečného emitování dluhopisů) na daňovou kontrolu za zdaňovací období 2015. Krajský soud s ohledem na to akceptoval, že žalovaný vyčkával v daňové kontrole za zdaňovací období 2015 na výsledky daňové kontroly za zdaňovací období 2013 a neprováděl stejné úkony i v daňové kontrole za pozdější zdaňovací období, které by vedly ke stejnému cíli. Krajský soud proto dovodil, že zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2015 vedlo k nastoupení účinků podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tudíž k přerušení lhůty pro stanovení daně.

[7] Krajský soud se zabýval i tím, zda účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy přerušení běhu lhůty pro stanovení daně, nastoupily i na základě výzvy k podání daňového tvrzení, přestože to s ohledem na závěry týkající se zákonnosti zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2015 již nepovažoval za podstatné. V rámci tohoto posouzení se krajský soud zabýval zejména otázkou, zda byl žalovaný oprávněn tuto výzvu vydat. Odkázal žalobkyni na § 135 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že daňový subjekt má povinnost podat daňové tvrzení mimo jiné v případě, kdy jej k tomu vyzve správce daně. Z odlišného znění odstavců 1 a 2 obsažených v § 145 daňového řádu podle něj nelze dovozovat, že by vydání výzvy, k níž přistoupil žalovaný, nebylo možné; dikce § 145 odst. 1 daňového řádu nemožnosti takovou výzvu vydat také nenasvědčuje. Za správný pak nepovažoval názor žalobkyně, že není možné postupovat podle posledně uvedeného ustanovení v případě, kdy se správce daně a daňový subjekt rozcházejí v názoru na to, zda vůbec daňový subjekt má povinnost podat daňové tvrzení; vedlo by to totiž k ohrožení cíle správy daně. K vyřešení takového sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem podle krajského soudu slouží právě daňové řízení.

[8] Krajský soud tedy shrnul, že dospěl-li žalovaný na základě zjištění z daňové kontroly za zdaňovací období 2013 k předpokladu, že žalobkyně byla ve zdaňovacím období 2015 povinna podat ve vztahu k předmětné dani daňové tvrzení, postupoval správně, pokud vydal výzvu k podání daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 daňového řádu, ve které řádně identifikoval své pochybnosti. Tato výzva je součástí procesu směřujícího ke správnému stanovení daně, ačkoliv v nynějším případě jeho významná část probíhala v rámci daňové kontroly zaměřené na odlišnou daň (z příjmů právnických osob) a odlišné zdaňovací období (roku 2013).

[9] Krajský soud naopak nepovažoval za významné to, že se již vede odvolací řízení proti rozhodnutí žalovaného o stanovení daně za zdaňovací období 2015, neboť ve vztahu

k posuzování zákonnosti daňové kontroly připouští soudní řád správní dvojkolejnost soudního přezkumu, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2015-55.

II.

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že lhůta pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2015 uplynula podle § 148 odst. 1 daňového řádu ke dni 1. 4. 2019 a nebyla žádným úkonem ze strany žalovaného prodloužena. Jeho kontrolní postupy jsou velmi liknavé, žalovaný zneužívá svých pravomocí a provádí úkony toliko s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně.

[12] Podle stěžovatelky k prodloužení lhůty pro stanovení daně nemohlo dojít, neboť hlavním cílem úkonů žalovaného nebylo skutečné stanovení daně, nýbrž formální zachování lhůty pro její stanovení. Od roku 2017 vedl žalovaný u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, na jejíž konečný výsledek je navázáno daňové ošetření úroků v dalších zdaňovacích obdobích. Žalovaný v daňové kontrole za zdaňovací období 2013 postupoval velmi pomalu, přičemž plynuly prekluzivní lhůty pro stanovení daně v dalších obdobích. Tuto svoji liknavost se žalovaný snažil zachránit úkony, které měly prodloužit lhůty pro stanovení daně a učinil tak vždy těsně před jejich uplynutím.

[13] Lhůta pro stanovení daně za rok 2014 prokazatelně uplynula na začátku dubna 2018. Výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení vydal žalovaný v březnu 2018. Lhůta byla podle názoru žalovaného prodloužena o jeden rok, v rámci něhož byl žalovaný s výjimkou výzvy k odstranění pochybností z května 2018 nečinný, a to až do 28. 2. 2019, kdy zahájil daňovou kontrolu daně za zdaňovací období 2014, tudíž těsně před uplynutím prodloužené lhůty pro stanovení daně za rok 2014.

[14] Obdobný postup zvolil žalovaný i ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně za rok 2015, která měla uplynout dne 1. 4. 2019. V únoru 2019 vydal žalovaný výzvu k podání daňového tvrzení. Po odpovědi stěžovatelky, že není povinna podat daňové tvrzení, zahájil žalovaný dne 28. 2. 2019 daňovou kontrolu.

[15] Ke srážkové dani za rok 2016 vydal žalovaný výzvu k podání daňového tvrzení rovněž těsně před uplynutím lhůty pro její stanovení, a sice 5. 3. 2020. O existenci této výzvy se stěžovatelka dozvěděla teprve o rok později, když jí bylo doručeno doměření daně podle pomůcek z důvodu, že na uvedenou výzvu nereagovala. Výzva totiž byla doručena jejímu předchozímu daňovému poradci poté, co došlo k odvolání plné moci.

[16] Stěžovatelka s ohledem na uvedené v kasační stížnosti shrnuje, že všechny výzvy k podání daňových tvrzení žalovaný vydal vždy na konci lhůty pro stanovení daně za příslušné zdaňovací období, ačkoliv již u první z těchto výzev žalovaný tvrdil, že učinil dostatečné závěry vyplývající z daňové kontroly za rok 2013 k tomu, aby se utvrdil

pokračování

v závěru, že stěžovatelka měla povinnost daňová tvrzení podat. Mezi jednotlivými úkony v daňových kontrolách za zdaňovací období let 2014 a 2015 neučinil žalovaný žádný relevantní krok. Liknavost zdůvodňoval tím, že vyčkává výsledků daňové kontroly za zdaňovací období 2013, a přesto i po jejím ukončení trvala daňová kontrola za zdaňovací období roku 2015 ještě dalších osm měsíců. Daňová kontrola za rok 2013 trvala dokonce dva a čtvrt roku a daňová kontrola za zdaňovací období 2015 trvala bez jediného relevantního úkonu 17 měsíců. Uvedená tvrzení stěžovatelka v kasační stížnosti dokládá i přehledem a daty úkonů, které se uskutečnily v jednotlivých daňových kontrolách za zdaňovací období let 2013 až 2015.

[17] V další námitce stěžovatelka poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, podle nějž úkon, jehož hlavním účelem je přerušování běhu, resp. zachování lhůty pro stanovení daně, fakticky tuto lhůtu nepřerušuje. Namítá, že krajský soud odděleně posuzoval pouze daňovou kontrolu za zdaňovací období 2015, avšak bylo třeba se zabývat i dalšími zmíněnými daňovými kontrolami, neboť ty spolu věcně úzce souvisejí a prokazují účelovost jednání žalovaného a neodůvodněné průtahy.

[18] Podle stěžovatelky tedy výzva k podání daňového tvrzení nemohla přerušit lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelka upozorňuje na to, že v případě výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí mít správce daně důvodné pochybnosti o správnosti podaného řádného daňového tvrzení před její vydáním. K podání řádného daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 daňového řádu taková podmínka stanovena není a zmíněné ustanovení míří pouze na případy, kdy daňový subjekt má povinnost podat daňové tvrzení a nepodal jej včas, což vyplývá i z důvodové zprávy k tomuto ustanovení. Nepočítá však s případy, kdy daňový subjekt neměl povinnost daňové tvrzení vůbec podat. Neexistující povinnost, jako tomu bylo v nyní projednávané věci, tak nelze vymáhat skrze výzvu k podání řádného daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 daňového řádu. V okamžiku vydání výzvy k podání daňového tvrzení za zdaňovací období 2015 totiž nebylo možno z průběhu daňové kontroly za zdaňovací období 2013 dovozovat, že stěžovatelce má být vyměřena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2015. Tímto postupem tudíž žalovaný porušil zásadu zákonnosti a legální licence.

III.

[19] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Shrnuje skutečnosti týkající se jeho postupu při daňové kontrole za zdaňovací období 2015. Uvádí, že jeho prvním úkonem byla výzva k podání daňového tvrzení. Jejím vydání přitom předcházela kontrolní činnost žalovaného v daňovém řízení za zdaňovací období 2013 trvající rok a půl, v rámci níž měla stěžovatelka prostor k prokázání tvrzení o emisi předmětných dluhopisů v roce 2012, nikoliv až v roce 2013. K vydání výzvy podle § 145 odst. 1 daňového řádu přistoupil žalovaný až ve chvíli, kdy kontrolní zjištění směřovala k závěru, že stěžovatelka uvedené skutečnosti týkající se emise dluhopisů neprokázala, tudíž ve chvíli, kdy měl žalovaný důvodné předpoklady pro vydání takové výzvy. V opačném případě by totiž žalovaný rezignoval na plnění cíle správy daní i přesto, že se jedná o poslední měsíce, kdy dobíhala lhůta pro stanovení daně. Jelikož stěžovatelka na

výzvu k podání daňového tvrzení reagovala tak, že jí tato povinnost nevznikla, žalovaný zahájil daňovou kontrolu příslušné daně za zdaňovací období 2015.

[20] Žalovaný potvrzuje, že samotná daňová kontrola za zdaňovací období 2015 probíhala skutečně necelých sedmáct měsíců, ovšem na tuto skutečnost nelze nahlížet izolovaně a je nutno zohlednit její věcné propojení s daňovou kontrolou za zdaňovací období 2013, kterou také u stěžovatelky vedl. Žalovaný činil úkony a prověřoval okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za zdaňovací období 2015 především v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období 2013. Navíc délka a průběh daňové kontroly za zdaňovací období 2013 byla rovněž ovlivněna aktivitou stěžovatelky, která neustále doplňovala důkazní prostředky, případně pozměňovala svá vyjádření, a to ještě v průběhu roku 2019; tyto okolnosti nemohou jít k tíži žalovaného.

[21] Žalovaný má za to, že postupoval rozumně a účelně. Jestliže by činil totožné úkony v daňových kontrolách za obě uvedená zdaňovací období (2013 a 2015), porušil by zásadu přiměřenosti a hospodárnosti. K osmiměsíční prodlevě mezi ukončením daňové kontroly za zdaňovací období 2013 a 2015 došlo proto, že stěžovatelka doručila žalovanému své vyjádření k protokolu o seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění za zdaňovací období 2015 dne 13. 2. 2020. Následná prodleva souvisela s vyhlášeným nouzovým stavem na území České republiky. Po rozvolnění opatření přijatých v nouzovém stavu vydal žalovaný dne 12. 6. 2020 sdělení s termíny projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2015 a tuto kontrolu následně ukončil dne 8. 7. 2020 bezdůvodným odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole stěžovatelkou podle § 88 odst. 6 daňového řádu.

[22] Závěrem žalovaný shrnuje, že výzva k podání řádného daňového tvrzení podle § 145 odst. 1 daňového řádu i zahájení daňové kontroly byly úkony způsobilé přerušit lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Daňová kontrola daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 tudíž proběhla ve lhůtě pro stanovení této daně a nebyla nezákonným zásahem.

IV.

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Stěžovatelka nesouhlasí s právním posouzením věci krajským soudem. Tvrdí, že lhůta pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 uplynula řádně ke dni 1. 4. 2019, neboť žádný z úkonů provedený žalovaným (výzva k podání daňového tvrzení, zahájení daňové kontroly) neměl vliv na běh této lhůty. Jednání žalovaného bylo liknavé a jeho úkony směřovaly pouze k prodloužení lhůty pro stanovení daně, nikoliv k jejímu vlastnímu stanovení.

[26] Nejvyšší správní soud považuje nejprve za vhodné shrnout pro věc významné skutečnosti, jež jsou mezi účastníky nesporné. Původní lhůta pro stanovení předmětné

pokračování

daně za zdaňovací období 2015 by řádně uplynula dne 1. 4. 2019. Žalovaný vydal dne 11. 2. 2019 výzvu k podání daňového tvrzení týkajícího se této daně. Stěžovatelka ve vyjádření ze dne 19. 2. 2019 sdělila, že není možné dovozovat její povinnost k podání daňového tvrzení na základě dosud řádně neprokázaných skutečností o emisi dluhopisů, neboť daňová kontrola za zdaňovací období 2013 doposud nebyla skončena. Na to žalovaný zahájil dne 28. 2. 2019 daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2015.

[27] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *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.*

[28] Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že předmětem přezkumu v řízení o zásahové žalobě týkající se daňové kontroly je podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, *„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, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. 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 (...). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“*

[29] Na uvedené usnesení rozšířeného senátu navázal čtvrtý senát v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ve kterém dospěl k závěru, že *„[n]ení zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. [...] V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsažené v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.“*

[30] Z výše citované judikatury tedy vyplývá, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, který má spočívat ve vedení daňové kontroly, lze posuzovat pouze postupy žalovaného, tudíž samotné jeho jednání v tom směru, zda při jejich provádění nevybočuje ze zákonných mezí a zda uplatňuje svoji pravomoci v souladu se zákonem. Naproti tomu se soud nezabývá správností zjištěných skutečností či rozsahem skutečností, které v daňové kontrole správce daně zjišťuje, nevybočí-li tento rozsah z rámce jejího předmětu, ani tím, zda měla stěžovatelka povinnost tvrzení či nikoliv, neboť tyto okolnosti budou případně předmětem posouzení v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně v návaznosti na výsledek daňové kontroly.

[31] Stěžejní pro posouzení zákonnosti daňové kontroly za zdaňovací období 2015 v dané věci tak bylo (s ohledem na skutečnost, že tuto daňovou kontrolu žalovaný zahájil ve lhůtě pro stanovení daně, tj. před 1. 4. 2019), zda její zahájení přerušilo běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, jak dovodil krajský soud, či zda, jak namítala stěžovatelka, k přerušení této lhůty nedošlo, neboť daňová kontrola byla zahájena účelově a jediným smyslem jejího zahájení bylo právě prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[32] Je skutečností, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, vyslovil, že úkon správce daně (v odvolacím řízení) je úkonem „*přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.*“ Tyto závěry sice Nejvyšší správní soud vyslovil na půdorysu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou však nepochybně použitelné i za účinnosti daňového řádu, který je aplikován v nynějším řízení.

[33] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, dovodil, že „*d]aňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývající z článku 2. odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat veřejná subjektivní práva.*“ Zbývá dodat, že daňovou kontrolu zatíženou zbytečnými průtahy je v obecnosti možné považovat za vybočující ze zákonných mezí, tedy za nezákonnou.

[34] Při úvahách o tom, zda takovými zbytečnými průtahy a liknavostí žalovaného byla stížena i daňová kontrola za zdaňovací období 2015 však Nejvyšší správní soud ve shodě se soudem krajským shledal, že je nutno přihlížet ke specifikům nyní posuzované věci.

[35] Žalovanému totiž v průběhu daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 vznikly pochybnosti o tom, zda transakce související s vydáním listinných korunových dluhopisů proběhly v roce 2012. Žalovaný měl za to, že k úpisu těchto dluhopisů došlo až v roce 2013 jejich zaknihováním. V takovém případě by úrokové výnosy z dluhopisů podléhaly zvláštní sazbě daně vybírané srážkou u plátce podle

pokračování

§ 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a podle § 36 odst. 3 téhož zákona. Stěžovatelka zaplatila vlastníkově dluhopisů ve zdaňovacím období 2015 úrokové výnosy z korunových dluhopisů v celkové výši 13.583.547 Kč, které by v případě jejich vydání až v roce 2013 podléhaly uvedené srážkové dani. Z toho je zřejmé, že zjištění učiněná v daňové kontrole za zdaňovací období 2013 byla podstatná nejen pro daňovou kontrolu za toto zdaňovací období, ale i za zdaňovací období pozdější, tedy i za rok 2015.

[36] Ze správního spisu přitom Nejvyšší správní soud ověřil (a není o tom mezi účastníky řízení sporu), že daňová kontrola za zdaňovací období 2013 byla ukončena ke dni 20. 11. 2019 (projednáním zprávy o daňové kontrole za toto zdaňovací období). Dne 11. 12. 2019 vydal žalovaný sdělení k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 4948392/19/3001-60563-707504, ve kterém stěžovatelce sdělil, aby se dne 28. 1. 2020 dostavila k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění za zdaňovací období 2015. Na základě vzájemné dohody byl tento termín přesunut na 30. 1. 2020. Dne 13. 2. 2020 stěžovatelka zaslala žalovanému vyjádření k výsledku tohoto kontrolního zjištění a poté žalovaný dne 11. 6. 2020 stěžovatelku vyzval, aby se dne 7. 7. 2020 dostavila k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2015. Zpráva o daňové kontrole byla nakonec projednána dne 8. 7. 2020.

[37] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje stěžovatelčino tvrzení, které ostatně vyplývá i ze správního spisu a žalovaný je taktéž nepopírá, že daňová kontrola za zdaňovací období 2015 byla zahájena dne 28. 2. 2019 (ve lhůtě pro stanovení daně), avšak následně v ní žalovaný provedl pouze šetření ve vztahu ke stěžovatelčině stížnosti a v dalším postupu vyčkával na výsledky zjištění daňové kontroly za zdaňovací období 2013. Nelze však současně nevidět, že výsledek daňové kontroly za zdaňovací období 2015 závisel právě na zjištěních učiněných v daňové kontrole za zdaňovací období 2013. A právě v tom spočívá specifikum nynějšího případu. Krajský soud přitom v této souvislosti správně připomněl, že pokud by žalovaný v daňové kontrole za zdaňovací období 2015 postupoval tak, že by duplicitně se zjištěními v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013 zjišťoval totožné skutečnosti i v daňové kontrole za zdaňovací období 2015, nadměrně by tím stěžovatelku zatížil a jednal by v rozporu s požadavkem na přiměřenost jeho postupů vyplývajících z § 5 odst. 3 daňového řádu. Úkony, které by žalovaný v rámci takové daňové kontroly činil, by totiž byly totožné s těmi, které již činil v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013. Daňové povinnosti a tvrzení významná pro stanovení předmětné daně za zdaňovací období 2015 tudíž žalovaný zjišťoval a nebyl nečinný, byť tyto úkony činil v rámci jiné daňové kontroly (za zdaňovací období 2013 téhož daňového subjektu); ta však s nyní projednávanou velmi úzce souvisela, o čemž nepochybuje ani samotná stěžovatelka. Z uvedeného důvodu nelze dovodit, že žalovaný nedodržel povinnosti vyplývající mu z § 87 odst. 2 daňového řádu, které souvisejí se zahájením daňové kontroly (bez zbytečného odkladu zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně).

[38] Skutečnost, že k zahájení daňové kontroly ohledně této daňové povinnosti došlo krátce před uplynutím lhůty pro stanovení daně, tudíž vzhledem k výše uvedenému nezakládá nezákonnost takového postupu. V nastalé situaci a s ohledem na výše popsané skutkové okolnosti případu je naopak pochopitelné, že s tímto úkonem (zahájením daňové

kontroly za zdaňovací období 2015) žalovaný vyčkával do doby, než učiní potřebné úkony v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2013 (které by identicky musel činit i v daňové kontrole za zdaňovací období 2015) a než bude mít k dispozici potřebná zjištění týkající se okolností vydání listinných dluhopisů, jež byly významné pro stanovení daňové povinnosti ke stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015. Těmito zjištěními však nepochybně nemusely být až samotné písemné výstupy z daňové kontroly, jako sdělení výsledků kontrolního zjištění či dokonce zpráva o daňové kontrole, jak také namítá stěžovatelka.

[39] S ohledem na tato specifika nyní posuzované věci tudíž nelze stěžovatelce přisvědčit v tom, že namítané průtahy v daňové kontrole za zdaňovací období 2015 vybočují ze zákonných mezí. I stěžovatelka ostatně spojitost daňových kontrol za jednotlivá zdaňovací období (let 2013 až 2016) opakovaně potvrzuje, pouze tuto spojitost využívá za účelem výkladu vedoucího k jednostrannému hodnocení skutkových okolností případu. Při objektivním náhledu na výše popsané okolnosti, jež v dané věci nastaly a jež nejsou zcela typické a běžné, lze za souladný se zákonem považovat postup žalovaného, který poté, co neúspěšně vyzval stěžovatelku k podání daňového tvrzení, zahájil daňovou kontrolu, a přitom vyčkal na výsledky zjištění v daňové kontrole za zdaňovací období 2013 i pro účely daňové kontroly za zdaňovací období 2015. Tento postup tudíž nemá parametry nezákonného zásahu a krajský soud při posouzení této otázky nepochybil.

[40] Zbývá doplnit, že z obsahu správního spisu též plyne, že žalovaný bezodkladně po ukončení daňové kontroly za zdaňovací období 2013 započal s úkony v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2015. Stěžovatelkou namítanou prodlevu mezi jejím vyjádřením ze dne 13. 2. 2020 k výsledku daňové kontroly za zdaňovací období 2015, se kterým se žalovaný musel seznámit a výzvou k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole (dne 8. 7. 2020), také nepovažuje Nejvyšší správní soud za průtah v řízení, který by měl za následek nezákonnost daňové kontroly. Jak již shora uvedeno, i v mezidobí žalovaný byl se stěžovatelkou v kontaktu (viz výše zejména odst. [36]) a uvedenou časovou prodlevu nepochybně ovlivnila i skutečnost, na niž žalovaný neměl jakýkoliv vliv, a to všeobecně známá celosvětová pandemie koronaviru SARS-CoV-2, jejíž počátek se datuje právě do prvního pololetí roku 2020. Daňová kontrola za zdaňovací období 2015, skutkovými okolnostmi úzce provázaná s daňovou kontrolou za rok 2013 zjevně směřovala k vyměření srážkové daně a úkony v daňové kontrole za zdaňovací období 2015 odpovídaly průběhu a výsledkům zjištění, která žalovaný učinil v průběhu souběžně probíhající daňové kontroly za zdaňovací období 2013 (namítané průtahy v této daňové kontrole přitom nejsou předmětem nynějšího řízení). Ze všech uvedených důvodů zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2015 nelze považovat za úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu lhůty pro stanovení daně.

[41] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného shrnuje, že v případě, kdy došlo mezi žalovaným a stěžovatelkou k rozporu o její povinnosti podat daňové tvrzení ohledně daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 na základě výzvy žalovaného ze dne 11. 2. 2019, bylo povinností žalovaného přistoupit k vyřešení tohoto „konfliktu“ při dokazování v rámci daňové kontroly za předmětné zdaňovací období a v návaznosti na její výsledky případně stanovit uvedenou

pokračování

daň. Takto žalovaný postupoval a Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem jeho postup považuje za souladný se zákonem, nikoli za postup účelový.

[42] V této souvislosti je nutno opětovně poukázat také na to, že předmětem nyní projednávané věci je posouzení zákonnosti daňové kontroly za zdaňovací období 2015 a nikoliv za jiná zdaňovací období. Byť je nepochybné, že délka provádění daňové kontroly za zdaňovací období 2013 se promítla i do délky trvání daňové kontroly v nyní projednávané věci, jelikož jsou obě velmi úzce spjaty, přesto neopravňuje správní soudy vykročit mimo rámec předmětu přezkumu a zabývat se i tvrzenými prodlevami v daňových kontrolách za další zdaňovací období. Ty stěžovatelka mohla napadat v samostatných řízeních.

[43] Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti namítala i to, že žalovaný vůbec nebyl oprávněn ji vyzvat k podání daňového tvrzení za zdaňovací období 2015 výzvou podle § 145 odst. 1 daňového řádu, a proto tento úkon ani nemohl přerušit běh lhůty ke stanovení daně, zabýval se Nejvyšší správní soud také touto otázkou, byť nemohla jakkoliv ovlivnit závěry vyložené výše.

[44] Podle § 135 odst. 1 daňového řádu je povinen každý daňový subjekt podat daňové tvrzení mimo jiné tehdy, je-li vyzván správcem daně k jeho podání ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu. Pokud výzvě nevyhoví, správce daně může přepokládat, že daňový subjekt podal daňové tvrzení na daň ve výši 0 Kč. Tím vzniká spor mezi daňovým subjektem a správcem daně o samotné existenci daňové povinnosti. Tento spor by se měl řešit dokazováním při daňové kontrole. Právě tak postupoval žalovaný v nynější věci, jenž na negativní postoj stěžovatelky na jeho výzvu k podání daňového tvrzení za zdaňovací období 2015 učiněnou podle § 145 odst. 1 daňového řádu, kterou lze považovat za tzv. „nulové daňové přiznání“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 187/2014-27), reagoval následným zahájením daňové kontroly dne 28. 2. 2019. Nejinak posoudil tuto spornou otázku také krajský soud v napadeném rozsudku. V uvedené výzvě nadto žalovaný řádně sdělil své pochybnosti, které má ve vztahu ke správnosti daňových tvrzení týkajících se daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015. Tyto pochybnosti vyplývaly ze zjištění, k nimž dospěl v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a týkaly se především transakcí a okamžiku emise korunových dluhopisů. Žalovaný tedy byl k učinění výzvy k podání daňového tvrzení v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu oprávněn a nepřekročil rámec zákonem mu dané pravomoci a působnosti, jak se snaží stěžovatelka v kasační stížnosti nastítnit. Ani uvedená námitka není důvodná.

[45] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelčiny námitky týkající se nesprávného posouzení věci krajským soudem, a tudíž nebyl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V.

[46] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 31. ledna 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu