



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **Foxconn European Manufacturing Services s. r. o.**, IČ 259 65 361  
sídlem U Zámečku 27, 530 03 Pardubice  
zastoupeného advokátkou JUDr. Janou Fuksovou, LL.M.  
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, IČ 72080043  
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu

takto:

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

Odůvodnění:

1. V souzené věci ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly soud hodnotí především to, zda výzva správce daně k podání řádného daňového tvrzení byla s ohledem na další průběh daňového řízení plnohodnotným úkonem přerušujícím lhůtu pro stanovení daně či zda se jednalo jen o formální a účelový úkon správce daně, jak tvrdí žalobkyně.

### I. Žalobní tvrzení včetně repliky žalobkyně

2. Žalobkyně je součástí celosvětového koncernu Hon Hai / Foxconn a zabývá se záručním a pozáručním servisem a výrobou elektronických zařízení.
3. Žalobkyně se žalobou bránila kontrolním krokům žalovaného souvisejícími s daňovou kontrolou na daň z příjmu právnických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 zahájenou dne 24. 7. 2023. Domáhala se vyslovení nezákonnosti kontroly a uložení toho, aby žalovanému bylo zakázáno pokračovat v daňové kontrole. Předmět sporné kontroly, resp. shora popsanou daňovou povinnost bude soud pro stručnost dále označovat též jako „DPPO ZSD 2017“.
4. Poté, co byla daňová kontrola na DPPO ZSD 2017 dne 22. 1. 2024 ukončena, navrhla žalobkyně změnu žaloby na určení, že zásah spočívající v zahájení daňové kontroly byl nezákonný. Krajský soud změnu žaloby připustil. Žalobkyně též uvedla, že se proti výsledku daňové kontroly, resp. proti platebnímu výměru odvolala.
5. Žalobkyně v žalobě popsala kroky správce daně před zahájením daňové kontroly DPPO ZSD 2017 a konstatovala, že za rok 2017 neměla povinnost podat vyúčtování DPPO ZSD 2017. Správce daně však u žalobkyně již před zahájením sporné daňové kontroly vedl delší dobu kontrolu na (běžnou) daň z příjmů právnických osob za rok 2017 (dále též „DPPO 2017“) a v jejím rámci měl zjistit skutečnosti, jež dle jeho názoru vedly k povinnosti podat vyúčtování k DPPO ZSD 2017.
6. Podstatným žalobním argumentem žalobkyně je, že výzva správce daně k podání řádného daňového tvrzení k DPPO ZSD 2017 ze dne 10. 3. 2021 „byla toliko formální, vydaná převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“ Výzva tak nemohla mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně a vedení následné kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně tak je (bylo) nezákonné. Lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 2. 4. 2021. Tvrzenou formálnost výzvy k podání řádného daňového tvrzení dovozuje z toho, že na výzvu k podání řádného daňového tvrzení reagovala dne 26. 4. 2021 podáním nulového vyúčtování a nesouhlasným vyjádřením. Na uvedené správce daně reagoval téměř až po dvou letech výzvou k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2023 (doručená žalobkyni dne 6. 2. 2023), poté 24. 7. 2023 byla zahájena daňová kontrola na DPPO ZSD 2017.
7. Právní úvahu o pouhé formálnosti a účelovosti výzvy k podání řádného daňového tvrzení ze dne 10. 3. 2021 žalobkyně dokládá především odkazem na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 6. 5. 2021, č.j. 7 Afs 380/2020-30, který se zabýval úpravou trvání a běhu lhůt dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Rovněž odkázala na závěry rozsudku NSS ze dne 19. 7. 2023, č.j. 9 Afs 209/2022-42, ve kterém byla dovozena formálnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která neměla vliv na trvání lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího správního soudu a dalších správních soudů jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
8. O formálnosti výzvy ze dne 10. 3. 2021 kromě shora popsané následné prodlevy správce daně (odst. 6 shora) svědčí též to, že později vydaná výzva k odstranění pochybností se od prvně uvedené výzvy liší pouze ve skutečnosti, že výzva pozdější odkazuje na výsledek v té

době ukončené daňové kontroly a DPPO 2017 a na nulové řádné vyúčtování. Žalobkyně zopakovala, že lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 2. 4. 2021.

9. V replice žalobkyně fakticky zopakovala svůj žalobní názor s vědomím, že daňová kontrola na DPPO ZSD 2017 byla již ukončena. Nesouhlasila s argumentací žalovaného, která byla založena na tom, že správce daně činil mezi výzvami příslušné kroky a nebyl nečinný, a to v rámci daňové kontroly na (běžnou) DPPO 2017. Dle žalobkyně se totiž jedná o dvě samostatná daňová řízení. Řízení spolu mohou souviset, avšak nelze zjednodušeně přijmout tvrzení žalovaného. Skutečností rozhodných pro daň vybíranou srážkou dle zvláštní sazby je mnohem více a mnohdy nesouvisí se zjištěními vztahujícími se k DPPO. Žalovaný byl fakticky nečinný, dlouhou dobu nezahájil jakýkoli kontrolní postup a neřešil jakékoli jiné otázky. Judikatura Nejvyššího správního soudu k ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu je obdobně použitelná pro případy, na něž spadá úprava § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně konečně ve vztahu k vyjádření žalovaného o související předchozí daňové kontrole na DPPO 2017 připomíná, že správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností více jak devět měsíců po ukončení daňové kontroly na DPPO 2017. Na výsledek odvolacího řízení však správce daně nevyčkal.

## II. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný uvedl, že žaloba je nedůvodná a měla by být zamítnuta. Prvně popsal časový a věcný vývoj daňových řízení u žalobkyně a poukázal na to, že daňová kontrola byla již v době podání jeho vyjádření k soudu ukončena. Odmítl tezi žalobkyně o prodlevách mezi úkony v řízení, nesouhlasil s tvrzeními o účelovém a formálním úkonu. Lhůta pro stanovení daně počala znovu běžet nejen výzvou doručenou dne 15. 3. 2021, opět pak též řádným (nulovým) vyúčtováním podaným dne 26. 4. 2021. V řízení týkajícím se DPPO ZSD 2017 navázal na zjištění učiněná při dřívější kontrole na DPPO 2017.

11. První výzva byla vydána v situaci, kdy správce daně nabyl pochybnosti o tom, žalobkyně neměla povinnost podat vyúčtování DPPO ZSD 2017, daňový subjekt pochybnosti nerozptýlil. Následný postup k odstranění pochybností byl zahájen až v době, kdy bylo zřejmé, že tyto pochybnosti jsou zásadně podpořeny kontrolním zjištěním vztahujícím se k DPPO 2017. Žalovaný odmítl tvrzení, že obě výzvy jsou prakticky obdobného obsahu. K judikatuře označené žalobkyní poukázal na to, že se vztahuje zejména k § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. prodloužení lhůty, oproti aktuální situaci, která se opírá o § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. přerušování lhůty. Jedná se o úpravu dle jiného ustanovení, proto není dána nutnost věcné souvislosti mezi výzvou a vyměřením daně.

12. Správce daně nebyl nečinný, neboť prováděl úkony a zjišťoval skutečnosti rozhodné pro DPPO ZSD 2017 v rámci kontroly týkající se (běžné) daně z příjmů právnických osob. K námitce žalobkyně o dalším prodloužení uvedl, že správce daně vyčkal podání odvolání proti platebnímu výměru na DPPO 2017, poté zjistil, že v odvolání nebyly předloženy důkazní prostředky vyvracející závěry správce daně.

13. Při jednání soudu žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích.

## IV. Zhodnocení věci soudem

14. Žaloba není důvodná.

#### *IV.a. Daňová kontrola jako nezákonný zásah – obecná východiska*

15. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále též „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný (k běhu lhůt pro podání zásahové žaloby srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2018, sp. zn. III. ÚS 1257/18; k povinnosti vyčerpat jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42).

16. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, ze dne 20. 3. 2013, č. j. 6 Aps 11/2012-32, nebo ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014-48) týkající se poskytnutí ochrany před nezákonným zásahem vyplývá, že ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. musí být kumulativně splněny tyto podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka).

17. Současně platí, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní odpovědnost, a je-li zastoupen profesionálem (advokátem, daňovým poradcem), tak i orientace v procesních předpisech. Je to žalobce, kdo je povinen srozumitelným způsobem uvést, co po soudu žádá a z jakých právních důvodů. Soud za něj nesmí nahrazovat projev vůle a domýšlet, čeho se vlastně domáhá (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 132/2017-32, bod 27). Petit žaloby je pro soud závazný (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014-39, či rozsudek ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009-197).

18. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110 je možno dát za pravdu žalobkyni v tom, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Uvedené platí i za účinnosti daňového řádu. Otázkou tzv. zásahové žaloby v případě daňové kontroly se v pozdější době rovněž zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, ve kterém je rovněž popsáno to, jaká má být hierarchie postupů správce daně vůči daňovým subjektům v souvislosti s možnou změnou výše daňové povinnosti (body 58 až 61).

19. Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře opakovaně dovodil, že prostředek ochrany před nezákonnými či excesivními úkony správce daně v rámci daňové kontroly představuje žaloba na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Konkrétně v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vyslovil následující závěry: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění

*kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly. (...) Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstížného“ 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.“*

20. V nyní souzené věci tak nebylo vyloučeno, aby se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu ve formě daňové kontroly a požadovala její ukončení. Po ukončení kontroly se pak žalobkyni otevřela možnost žádat to, aby zásah byl označen jako nezákonný do minulosti, i když ohniskem sporu se spíše staly výsledky ukončené daňové kontroly.

#### ***IV.b Průběh daňových řízení u žalobkyně***

21. Pro řádné posouzení věci a též z důvodu přehlednosti soud níže popíše vývoj pro věc podstatných daňových řízení<sup>1</sup> u žalobkyně. Soud přitom vychází z převážně nesporných tvrzení účastníků a z předloženého správního spisu.

- a. 12. 12. 2018 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPPO 2017 (dle obsahu pozdější výzvy bylo jedním z důvodů násobné zvýšení obratu žalobkyně oproti letům minulým a současně dosažení negativního hospodářského výsledku před zdaněním, oproti vždy kladným čtyřem předcházejícím obdobím),
- b. 10. 3. 2021 správce daně vydal a dne 15. 3. 2021 doručil žalobkyni výzvu k podání řádného vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob. Ve výzvě byly popsány důvody zjištěné v rámci kontroly DPPO 2017, především pochybnosti stran nastavení převodních cen dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, mezi žalobkyní a Hon Hai na Taiwanu. Zjištěný rozdíl v převodních cenách se považuje za příjem ze zdrojů na území ČR ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 téhož zákona a podléhá zdanění zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 1 písm. c) ve výši 35 %,
  - c. 2. 4. 2021 dle tvrzení žalobkyně uplynula lhůta pro stanovení daně – DPPO ZSD 2017,
  - d. 26. 4. 2021 podala žalobkyně řádné vyúčtování daně vybírané srážkou (s nulovými hodnotami) a současně podala vyjádření, ve kterém nesouhlasila s povinností podat řádné vyúčtování daně, argumentovala předčasností výzvy, namítla dvojí kontrolu, místní nepřislušnost správce daně, nesprávnou výši sazby daně. Navrhla provedení ústního jednání,
  - e. 24. 5. 2021 žalobkyni doručen dosavadní výsledek kontrolního zjištění v rámci kontroly DPPO 2017,

<sup>1</sup> Více vpravo odsazené skutečnosti se týkají řízení DPPO 2017, vlevo odsazené se týkají srážkové daně a výslovně žalobou napadené daňové kontroly. V případě bodu c) jde o tvrzení žalobkyně reprodukované soudem toliko z důvodu lepší časové orientace.

- f. 17. 6. 2021 správce daně vydal a následně doručil žalobkyni stanovisko k vyjádření žalobkyně ze dne 26. 4. 2021, ve kterém vysvětlil žalobkyni, že na DPPO 2017 je vedena kontrola, řízení na DPPO ZSD 2017 je řízením samostatným, nicméně dle zásady koncentrace a hospodárnosti správce daně (prozatím) nepřistoupil k zahájení daňové kontroly na DPPO ZSD 2017, konstatoval, že předpokládá osobní účast daňového subjektu v další fázi řízení,
  - g. 8. 9. 2021 žalobkyně v rámci kontroly na DPPO 2017 předložila znalecký posudek týkající se též převodních cen,
  - h. 8. 12. 2021 proběhl výslech znalce a svědka v rámci kontroly DPPO 2017,
  - i. 26. 1. 2022 proběhlo ústní jednání,
  - j. 14. 4. 2022 písemné podání žalobkyně,
  - k. 19. 4. 2022 ukončena daňová kontrola DPPO 2017,
  - l. 31. 5. 2022 žalobkyně podala blanketní odvolání proti výsledku kontroly na DPPO 2017,
  - m. 13. 7. 2022 doplnění odvolání,
  - n. 25. 10. 2022 stanovisko k odvolání od správce daně,
  - o. 6. 2. a 17. 3. 2023 doplnění dovolání týkající se DPPO 2017,
  - p. 31. 3. 2023 vydána výzva k odstranění pochybností týkající se DPPO ZSD 2017,
  - q. 19. 7. 2023 vydáno oznámení o zahájení daňové kontroly na DPPO ZSD 2017.

22. Z postupného popisu událostí uvedeného shora plyne, že správce daně reagoval na řádné daňové tvrzení, resp. nulové vyúčtování daně vybírané srážkou vyjádřením ze dne 17. 6. 2021; před vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 31. 3. 2023 probíhala mezi daňovým subjektem a správcem daně průběžná oboustranná komunikace v rámci daňové kontroly na DPPO 2017, kterou správce ve svém vyjádření označil jako podstatnou pro další úvahy o stanovení výše srážkové daně (DPPO ZSD 2017).

#### ***IV.c Obecně k plynutí lhůty pro stanovení daně***

23. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

24. Dle § 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.*

25. K otázkám spojeným s během lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu existuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu, která se však z převážné části týká konkrétní aplikace ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. prodloužení lhůty a nikoli přerušování lhůty dle § 148 odst. 3 téhož zákona, jak ostatně v nyní projednávané věci

poukázal žalovaný. Krajský soud má však za to, že část závěrů této judikatury, zejm. v otázkách dodržení časové souvislosti, může být, s respektem ke konkrétním okolnostem projednávaných případů, přenositelná i na situace plynoucí z aplikace § 148 odst. 3 daňového řádu, jak je tomu v nyní projednávané věci.

26. Otázka blízké věcné souvislosti mezi jednotlivými kroky (zde výzvami) správce daně, vzhledem k odlišnému znění shora uvedených ustanovení, proto v nyní souzené věci pozbývá na aktuálnosti, srov. absenci pasáže „[p]okud tato výzva vedla k doměření daně“ v ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. V případech přerušení lhůty dle odstavce 3 uvedeného ustanovení se totiž nejedná o doměření již dříve stanovené daně, nýbrž o podání řádného daňového tvrzení.

27. V rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č.j. 9 Afs 209/2022-42, v bodech 20 a 21 NSS zopakoval závěry z rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29, bod 18, že „[l]ze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že **účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost.** Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly.“ Nejvyšší správní soud poté v odstavci 21 pokračoval a uvedl, že „[ž]alovaný také nevysvětlil neobvyklou časovou prodlevu pěti měsíců mezi reakcí stěžovatelky a zahájením postupu k odstranění pochybností. Ačkoliv NSS nechce činit kategorický závěr o tom, jak dlouhá doba je „příliš dlouhá“, nelze konstatovat, že správce daně může daňový subjekt ponechat v nejistotě pouze proto, aby svá prvotní tvrzení více dopracoval“.

28. V rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č.j. 7 Afs 380/2020-30, bod 28 NSS uvedl, že účinky úkonů správce daně na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu zpravidla nebudou mít „[ú]kony toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně“. Tento závěr o potřebě nahlížet kriticky na formální a účelově vydané úkony správcem daně NSS zopakoval i později např. též v rozsudku ze dne 30. 11. 2023, č.j. 1 Afs 1/2022-41, body 20 a 21.

29. Byť tedy platí správnost poznámky žalovaného o tom, že žalobkyní označená rozhodnutí NSS se týkala případů nespadaících pod úpravu § 148 odst. 3 daňového řádu, má krajský soud za to, že kritérium časové souvislosti úkonů správce daně je třeba sledovat i v nyní posuzované věci. Tento závěr je podpořen starší, avšak nepřekonanou judikaturou NSS, jež se zabývala výkladem § 47 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zejména jeho druhého odstavce.

30. Předchozí zákonná úprava lhůty pro stanovení daně a její případné modifikace v § 47 odst. 2 ZSDP totiž nerozlišovala v následcích různých úkonů správce daně (vyměření daně, oproti jejímu dodatečnému stanovení) s následkem prodloužení, oproti přerušení lhůty, jak činí úprava dnešní. Jako následek správce daně stanovila toliko přerušení běhu lhůty. Judikatura NSS v těchto minulých případech vyžadovala, aby jednotlivé kroky správce daně byly činěny v přiměřených časových intervalech. K uvedenému viz rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, č.j. 8 Afs 7/2005-96 se závěry, že „[ú]kon přerušující běh prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu) musí směřovat k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven“ a že „[b]ěh prekluzivní lhůty není přerušen

*sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly (§ 16 téhož zákona), jestliže prvý faktický úkon daňové kontroly byl proveden poté, kdy již prekluzivní lhůta pro doměření daně uplynula, nadto s podstatným časovým odstupem od zahájení (zde: deset měsíců)“.*

31. V dřívějším rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č.j. 7 Afs 22/2003-109 NSS uvedl, že „[z]e základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb., plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech“.

#### ***IV.d Zhodnocení postupu správce daně***

32. V nyní souzené věci žalobkyně založila žalobu na názoru, že výzva k podání řádného daňového vyúčtování ze dne 10. 3. 2021, jež měla dle správce daně za důsledek přerušování lhůty pro stanovení DPPO ZSD 2017 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, byla formálním úkonem vydaným toliko za účelem prodloužení (správně systematikou zákona přerušování – pozn. soudu) a nemohla mít vliv na běh lhůty. Toto tvrzení podpořila dlouhou prodlevou při dalším úkonu správce daně a též tím, že obsahy výzev z 10. 3. 2021 a 31. 3. 2023 se lišily pouze nepatrně.

33. Po zhodnocení věci a zejména průběhu daňových řízení se krajský soud k tomuto náhledu žalobkyně nemohl přiklonit. Tvrzená nečinnost a prodlevy správce daně jsou vyvráceny popisem úkonů tak, jak jsou rekapitulovány pod bodem 21 odůvodnění shora. Po vydání a doručení výzvy ze dne 10. 3. 2021 daňový subjekt rozhodně nezůstal v nejistotě zapříčiněné jednáním správcem daně. Předně žalobkyně podala dne 26. 4. 2021 řádné vyúčtování na DPPO ZSD 2017, jež je dalším úkonem přerušující lhůtu ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

34. Pro další vyhodnocení průběhu řízení a kroků správce daně je podstatné návazné stanovisko správce daně (SFÚ) ze dne 17. 6. 2021, ze kterého bez pochybností vyplývá náhled správce daně na prověřované skutečnosti; daňovému subjektu bylo připomenuto, že postup správce daně pro možné doměření DPPO ZSD 2017 úzce souvisí s probíhající daňovou kontrolou DPPO 2017, v rámci které jak žalobkyně, tak správce daně činili v následujících měsících další kroky (podání), které se zcela jistě týkaly i okolností rozhodných pro možné stanovení srážkové daně. Jednalo se v podstatném o oblast zdanění v závislosti na nastavení převodních cen (transfer pricing) ve vztahu mezi žalobkyní a zahraničním subjektem ve skupině.

35. Nelze tak přijmout názor žalobkyně, že po vydání výzvy ze dne 10. 3. 2021 byl správce daně nečinný v oblasti, která se týkala možného stanovení DPPO ZSD 2017. Zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení srážkové daně velice úzce souviselo se skutečnostmi zjišťovanými v rámci daňové kontroly na DPPO 2017. Této skutečnosti si byla žalobkyně vědoma, což plyne např. z jejího vyjádření ze dne 26. 4. 2021, kterým reagovala na výzvu správce daně, kterou následně označila za formální. Tuto výzvu správce daně ze dne 10. 3. 2021 však nelze považovat za toliko formální a účelový krok správce daně.

36. V souvislosti s hodnocením kritérií úkonů správce daně jako úkonů (jen) formálních a účelových velmi přílehavě přichází k citaci pasáží z rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2021, č.j. 8 Afs 2312/2019-50, bod 26: „*K tomu je však nutné uvést, že v předchozím bodě uvedená kritéria pro posouzení úkonů správce daně jako ryze účelových je třeba vykládat úzce. Čistě jazykovým výkladem by cynik mohl říci, že daňové řízení je vždy vedeno za účelem stanovení daně, což je zároveň i jeden z případů prodloužení lhůty k jejímu stanovení. Tato kritéria je tak nutno hodnotit rovněž pohledem určitého úmyslného či zjevného a závažného opomenutí nebo zneužití právních institutů daných k ochraně práv daňového subjektu.*“

37. V souvislosti se shora citovaným je možné se dopustit úvahy, že výzva správce daně ze dne 10. 3. 2021 byla při probíhající kontrole na DPPO 2017 velice pravděpodobně činěna za účelem přerušení běhu lhůty pro stanovení daně (to ostatně v žalobě tvrdí i žalobkyně), neboť dle ní měla lhůta uplynout dne 2. 4. 2021. Avšak správce daně zřetelně a smysluplně vysvětlil, skrze okolnosti probíhající kontroly DPPO 2017, proč jeho další úkon ve formě výzvy k odstranění pochybností ze dne 31. 3. 2023 následoval až v pozdější době. V mezidobí nešlo o nečinnost správce daně, žalobkyně nebyla v nejistotě ohledně dalších postupů správce daně ve věci DPPO ZSD 2017 ani přímo s ní úzce související DPPO 2017. Naopak žalobkyně po první výzvě k podání řádného vyúčtování daně ze dne 10. 3. 2021 v rámci daňové kontroly DPPO 2017 předkládala listiny a tvrzení, které se týkaly nastavení převodních cen, jež jsou hodnoceny (též) pro účely sporné daňové kontroly DPPO ZSD 2017.

38. Pokud správce daně s vydáním (druhé) výzvy k odstranění pochybností ze dne 31. 3. 2023 vyčkával vývoje odvolacího řízení proti doměřené dani DPPO 2017, soud na tom na první pohled nespatřuje nic negativního či rozporného s právy žalobkyně. Žalobkyně odvolání podle sdělení žalovaného doplnila dne 13. 7. 2022 a dále pak ještě 6. 2. 2023 a 17. 3. 2023. Postup žalovaného nepostrádá logiku a nejeví zásadní znaky prodlení, jež by bylo lze kvalifikovat jako podstatný zásah do práv žalobkyně zasluhující soudní ochranu.

39. Soud nic nenamítá proti tvrzení žalobkyně o (formální) odlišnosti předmětných daní DPPO 2017 a DPPO ZSD 2017. Současně je však nesporné, že stanovení obou daní (běžná daň z příjmu i daň srážková) v daném případě převodních cen spolu velice úzce souvisí, což je oběma účastníkům zřejmé. Žalobkyni již jen proto, že tvrzení a důkazy k nastavení převodních cen předkládala v průběhu kontroly DPPO 2017. Zjištěný rozdíl v převodních cenách pak může ústit v aplikaci srážkové daně.

40. Zásada ochrany práv daňových subjektů a minimalizace jejich zatížení (§ 5 odst. 3 daňového řádu), zásada hospodárnosti a minimalizace nákladů (§ 7 odst. 2 daňového řádu) tak soudu umožňují učinit závěr, že kroky správce daně činěné v rámci kontroly DPPO 2017 mají významnou relevanci při posuzování časového postupu správce daně ve věci DPPO ZSD 2017. Jinými slovy, výzva k podání řádného vyúčtování z 10. 3. 2021 byla následována především vydáním stanoviska správce daně z 17. 6. 2021 (po podání řádného vyúčtování) a poté mnoha dalšími souvisejícími úkony a kroky správce daně (popis viz bod 21 shora), následně výzvou k odstranění pochybností z 31. 3. 2023.

41. Daňová kontrola na DPPO ZSD 2017 byla poté zahájena 24. 7. 2023 a ukončena 22. 1. 2024. Trvání daňové kontroly kratší než 6 měsíců svědčí o tom, že kontrolní zjištění

z DPPO 2017 a DPPO ZSD 2017 byla úzce provázána. Relativně krátké trvání sporné daňové kontroly tak vedlo k omezenému zatížení daňové subjektu touto druhou kontrolou.

42. Soud rovněž doplňuje, že má i v dalším za rozumný a přijatelný postup správce daně, který ne zahájil ihned po první výzvě v roce 2021 daňovou kontrolu DPPO ZSD 2017, neboť by to vedlo zřejmě k více duplicitním postupům, které by se patrně nutně prolínaly s kontrolou DPPO 2017, což i žalobkyně nutně též seznala. Vedení dvou kontrol najednou se základem téže věci by rovněž mohlo vést ke zbytečným duplicitám. Taktéž se nabízí možnost vzniku nejasností, čemuž se správce daně s ohledem na zásady daňového řízení (viz bod 40 shora) vyhnul, a to bez podstatného omezení práv daňového subjektu. Práva žalobkyně tak proběhlou daňovou kontrolou zasažena nebyla. Těžiště sporu se následně přeneslo k hodnocení výsledků zjištěných v průběhu daňové kontroly.

43. Žalovaný rovněž namítal, že v době po vydání první výzvy nedisponoval dostatečnými zjištěními pro zahájení daňové kontroly (či pro vydání výzvy k odstranění pochybností). V rámci projednávání předmětné zásahové žaloby nemá soud dostatek informací k ověření tohoto tvrzení, neboť zásahová žaloba, případně více žalob nelze pojímat jako přezkum postupu správce daně v jednotlivých jeho krocích. Avšak z popsání průběhu daňové kontroly na DPPO 2017 lze s vysokou mírou pravděpodobnosti uzavřít, že správce daně po vydání první výzvy z 10. 3. 2021 nadále setrval obstarával další informace k nastavení převodních cen a jeho znalosti se v tomto ohledu velmi pravděpodobně rozšiřovaly. Tato okolnost musela být zcela jistě známa i žalobkyni. Ve světle takto uvedených skutečností soud nepovažuje za zásadně podstatnou námitku o tom, že obsahy obou výzev se dle žalobkyně lišily jen minimálně.

44. Ke shora uvedeným závěrům přistupuje i další okolnost svědčící o částečné rozpornosti argumentace žalobkyně v průběhu daňového řízení. Žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 26. 4. 2021 na str. 4 uvedla, že výzvu z 10. 3. 2021 má za předčasnou, neboť rozdíl v převodních cenách nebyl (pravomocně) zjištěn a nebyly dosud učiněny jakékoli závěry k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Na druhé straně (lze říci, že zcela opačně) se pak svými žalobními tvrzeními fakticky dožadovala toho, aby následné kroky po shora citované výzvě (v úvahu připadá též zahájení daňové kontroly) byly činěny v blízké časové návaznosti. Soud však shora vysvětlil, z jakých důvodů, považuje postup žalovaného, zejm. z časového hlediska za zákonný, tedy v intencích příslušných ustanovení daňového řádu.

45. Ze shora uvedeného vyhodnocení věci lze tedy uzavřít, že soud postup žalovaného spočívající v zahájení a provádění daňové kontroly za nezákonný nepovažuje. Právo vybrat daň v době zahájení daňové kontroly prekludováno nebylo.

46. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice, 5. červen 2024

Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu