



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **H. P., s. r. o., IČO X**
sídlem N. 1293/2a, X O.
zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Malé náměstí 124, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 01 Olomouc

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly ve věci daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou za zdaňovací období let 2018 a 2019,

takto:

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

Odůvodnění:

I) Vymezení věci a shrnutí obsahu podání účastníků

- Žalobou podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly ve věci daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období let 2018 a 2019. Uvedla, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

srážková daň je splatná, aniž je stanovena povinnost podat řádné daňové tvrzení, a tudíž počátek běhu lhůty pro její stanovení se odvíjí již od splatnosti daně. Daňovou kontrolu zahájil žalovaný ale nezákonně až dne 4. 5. 2023, ačkoli již dne 1. 4. 2022 a 3. 4. 2023 marně uplynuly za obě období tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Současně nedošlo k žádné situaci předvídané v § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu a naplněna nebyla ani dikce § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně tak byla podle svého tvrzení nedůvodně vystavena administrativní a finanční zátěži, která je s prováděním daňové kontroly spjata, a zpráva o daňové kontrole, která z takto vedené kontroly vzešla, nemůže být způsobilým podkladem pro doměření daně. Vzhledem k tomu, že dne 22. 3. 2024 již byla daňová kontrola ukončena, domáhala se žalobkyně toliko určení, že tato kontrola byla nezákonným zásahem.

2. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Předmětná daňová kontrola podle něj nepředstavuje nezákonný zásah, neboť lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu byly přerušeny v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu dne 1. 10. 2021 a dne 27. 2. 2023, kdy byly žalobkyni doručeny výzvy k podání vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 a 2019. Jelikož tím začaly běžet nové tříleté lhůty pro stanovení daně, byla daňová kontrola dne 4. 5. 2023 zahájena před jejich skončením, a tudíž zákonně.
3. Obě strany následně rozvedly svou právní argumentaci v dalších podáních a následně i při jednání soudu. Soud tyto argumenty zmíní je pro přehlednost níže při vlastním posouzení věci.

II) Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud posoudil věc v mezích a rozsahu žalobních tvrzení a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Vycházel přitom v souladu s § 87 odst. 1 větou za středníkem ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.
5. Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "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.*
6. K tomu, které úkony mohou či nemohou být nezákonným zásahem, existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“), který již v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, vyslovil, že nezákonným zásahem může být i zahájení a provádění daňové kontroly. V odst. 27 rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51 pak NSS uvedl: „Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS).“
7. V souladu se závěry vyslovenými NSS v odst. 31 citovaného rozsudku (a také např. rozsudku NSS ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 37/2016-23) krajský soud vyhodnotil žalobu jako včasnou ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s., neboť byla podána ve lhůtě 2 měsíců ode dne, kdy byla

předmětná daňová kontrola ukončena (kontrola ukončena 22. 3. 2024 a žaloba podána 21. 5. 2024).

8. Žalobkyně za důvod nezákonnosti daňové kontroly označila její zahájení po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, tj. po prekluzi práva žalovaného daň stanovit, což NSS ve výše uvedeném rozsudku označil za jeden z typických důvodů, pro který může daňová kontrola jako celek nezákonný zásah představovat. Krajský soud se proto zabýval důvodností žaloby.
9. V posuzovaném případě se předmětná daňová kontrola týkala daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve smyslu § 38d odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“), proto dále také „srážková daň“. Srážková daň je samostatným způsobem zdanění příjmů. Důležitým znakem srážkové daně je režim jejího výpočtu, sražení a odvodu, který je svěřen nikoliv poplatníkovi samotnému, ale plátcí daně, který je pro účely daně z příjmů definován v § 38c ZDP obecně jako osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům, přičemž správu srážkové daně upravuje § 233 a násl. daňového řádu. Srážka daně se provádí ze základu daně stanoveného podle § 36 ZDP. V témže ustanovení jsou pak uvedeny i jednotlivé sazby srážkové daně. V posuzované věci z obsahu zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 3. 2024 vyplývá, že v posuzované věci se konkrétně jedná o srážkovou daň z příjmů plynoucích z podílů na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným ve smyslu § 38d odst. 2 ZDP ve výši 15 % podle § 36 odst. 2 písm. b) ZDP.
10. Základní skutkové okolnosti vyplývající z obsahu správního spisu jsou v posuzované věci nesporné. Žalobkyně nepodala vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období let 2018 a 2019, a proto ji žalovaný k podání uvedeného vyúčtování písemně vyzval, a to v případě zdaňovacího období 2018 *Výzvou k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně* ze dne 1. 10. 2021 a v případě zdaňovacího období 2019 stejně nazvanou výzvou ze dne 27. 2. 2023. Žalobkyně pak v obou případech obratem požadovaná vyúčtování vždy v den doručení výzvy žalovanému zaslala, přičemž v obou případech na předmětné dani vyúčtovala částku 0 Kč. Dne 4. 5. 2023 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na této srážkové dani za zdaňovací období let 2018 a 2019 a dne 23. 3. 2024 tuto daňovou kontrolu ukončil doručením zprávy o daňové kontrole žalobkyni. Následně dne 26. 3. 2024 vydal žalovaný dodatečné platební výměry, jimiž za zdaňovací období roku 2018 doměřil žalobkyni srážkovou daň ve výši 1 891 233 Kč a za rok 2019 ve výši 1 976 465 Kč a v obou případech stanovil i penále. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.
11. Podle první věty § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky*. Klíčovým právním předpisem, o jehož výklad a aplikaci na konkrétní případ vedou strany spor, je pak druhá věta předmětného ustanovení, podle níž *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*.
12. Žalobkyně předně tvrdila, že pro předmětnou srážkovou daň vůbec není stanovena povinnost podat řádné daňové tvrzení, a proto pro počátek běhu tříleté lhůty pro její stanovení platí poslední část citovaného ustanovení, podle níž lhůta pro stanovení daně

počte běžet dnem, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

13. S uvedeným východiskem krajský soud nesouhlasí.
14. Podle § 38d odst. 9 ZDP *plátce daně je povinen podat místně příslušnému správci daně vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby. Lhůtu stanovenou pro podání tohoto vyúčtování nelze prodloužit.*
15. Vyúčtování se podle § 137 odst. 2 daňového řádu *podává do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování.*
16. Podle § 1 odst. 4 daňového řádu *daňovým tvrzením je a) řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, b) dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.*
17. Z výše citovaného § 148 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že počátek tříleté lhůty pro stanovení daně je odvozen buď (i) ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo (ii) ode dne splatnosti daně tam, kde povinnost podat řádné daňové tvrzení nevzniká. Žalovaný však oprávněně poukázal na shora citovaný výkladový § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu, podle něhož legislativní zkratka „řádné daňové tvrzení“ zahrnuje vedle daňového přiznání i hlášení nebo vyúčtování, z čehož je třeba dovodit, že je-li v případě některé daně stanovena povinnost podat vyúčtování a k jeho podání je vymezena lhůta, jedná se o případ ad (i), kdy tříletá lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, kdy lhůta pro podání tohoto vyúčtování (jakožto jedné z forem řádného daňového tvrzení) uplynula. V případě daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby povinnost podat vyúčtování existuje, přičemž je zakotvena v citovaném § 38d odst. 9 ZDP, který byl (dle původního číslování jako odst. 10) vložen do ZDP s účinností od 1. 1. 2011 zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony do zákona o daních z příjmů, přičemž žalovaný ve vyjádření k žalobě přílehlavě odkázal na důvodovou zprávu k uvedené novele ZDP, jež uvádí: „V novém znění odstavce 10 se plátcí daně ukládá povinnost podat vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby s tím, že formu podání a ani lhůtu pro podání tohoto vyúčtování zákon nestanoví - ty jsou stanoveny nově v daňovém řádu. Plátce daně tak bude mít povinnost podat toto vyúčtování po uplynutí zdaňovacího období v termínu stanoveném v § 137 daňového řádu, tedy do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku (doposud bylo předkládáno ve lhůtě stanovené v § 69 zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to do 30 dnů ode dne, v němž byl plátce daně povinen za rozhodné období odvést poslední daňovou povinnost, tedy obvykle počátkem března). Forma podání vyúčtování je stanovena v § 72 daňového řádu.“
18. V souladu se změnou daňového řádu je pak s účinností od 1. 1. 2013 stanovena v § 137 odst. 2 daňového řádu lhůta pro splnění povinnosti podat vyúčtování v délce 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku.
19. Krajský soud tak ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že vyúčtování srážkové daně je řádným daňovým tvrzením, pro jehož podání je stanovena lhůta, v den jejíhož uplynutí počíná běžet lhůta pro stanovení této daně, takže pravidlo ad (ii) upravené v druhé části druhé věty § 148 odst. 1 daňového řádu, tj. že *lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem ... v*

němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení, se na posuzovaný případ nevztahuje.

20. Tvrzení žalobkyně, že se srážková daň stává splatnou již okamžikem její srážky, nezávisle na následné povinnosti provést vyúčtování této daně, je sice správné, nijak však nevyvrací závěr, že vyúčtování této daně podle § 38d odst. 9 ZDP je řádným daňovým tvrzením, takže lhůta pro stanovení daně počíná běžet v souladu s pravidlem ad (i) uvedeným v první části věty § 148 odst. 1 daňového řádu *dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení*, což je lhůta tří měsíců po uplynutí kalendářního roku podle § 137 odst. 2 daňového řádu. Pochopitelně pak platí, že lhůta pro stanovení daně začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání vyúčtování, i když podáno nebylo.
21. Pro úplnost soud dodává, že žalovaný přílehavě označil za případ daně, na kterou se vztahuje pravidlo, že *lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem ... v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*, lhůtu pro stanovení daně z nemovitých věcí v případě popsaném v druhé větě § 13a odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Žalobkyně sice označila tento přírůstek za nepřiléhavý, neboť i v případě daně z nemovitostí existuje povinnost podat daňové tvrzení v případě, že došlo ke změně skutečností rozhodných pro její stanovení, a absence povinnosti podávat daňové tvrzení je vyhrazena jen pro případy, kdy zůstává daňová povinnost stejná. Žalobkyně však pominula, že žalovaný argumentoval právě jen případem, kdy nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, která již byla na některé z předchozích zdaňovacích období stanovena z moci úřední, a nikoli lhůtou pro stanovení daně z nemovitých věcí obecně pro všechny případy.
22. V replice ze dne 12. 8. 2024 žalobkyně dále poukázala na to, že podle § 38d odst. 9 ZDP ve spojení s § 137 odst. 2 daňového řádu je plátce srážkové daně povinen podat vyúčtování pouze tehdy, pokud v předchozím kalendářním roce provedl srážku daně, přičemž podle § 38d odst. 3 ZDP je plátce daně povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2, na což reaguje i § 233 daňového řádu, který ke lhůtě splatnosti srážkové daně odkazuje na zvláštní zákon, jímž je právě § 38d odst. 3 ZDP. Z toho podle žalobkyně vyplývá, že povinnost ke srážkové dani vzniká na základě právní skutečnosti, s níž zákon spojuje její vznik (nejedná se tedy o periodicky se opakující daňovou povinnost). Z druhé věty § 148 odst. 1 daňového řádu pak podle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že od uplynutí lhůty k podání daňového tvrzení se počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjí výhradně tehdy, pokud se daň stává splatnou *současně* s povinností podat řádné daňové tvrzení, což není v projednávaném případě splněno, neboť srážková daň se stala splatnou před uplynutím lhůty k podání jejího vyúčtování. Jelikož plátce srážkové daně není povinen podat daňové přiznání, ale je povinen pouze daň vyúčtovat, je podle žalobkyně srážková daň splatná v okamžiku její srážky, a ne v okamžiku podání vyúčtování. To podle žalobkyně znamená, že lhůta pro stanovení srážkové daně běží od okamžiku, v němž byla daň sražena a stala se splatnou, nikoli od konce zdaňovacího období, v němž bylo podáno vyúčtování. V případě srážkové daně tedy podle žalobkyně povinnost podat řádné daňové tvrzení souběžně se splatností daně neexistuje, neboť plátce daně pouze následně podává její vyúčtování. Žalobkynin podaný vyúčtování podle ní nelze vnímat jako nové daňové tvrzení, neboť se tato vyúčtování nesla v duchu jejího kontinuálního tvrzení, tudíž nevznikla nová důvodná skutečnost, která by měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Vyúčtování tak nebyla způsobilá přerušit lhůtu pro stanovení daně.

23. Tento právní názor pak žalobkyně rozvedla ještě při jednání soudu. Za zásadní označila slovo *současně* uvedené v druhé větě § 148 odst. 1 daňového řádu, jehož lingvistický význam podle Slovníku spisovné češtiny je „existující, dějící se souběžně s něčím“, z čehož je podle žalobkyně patrný akcent na časovou souběžnost. Jinak by také bylo toto slovo v předmětném ustanovení nadbytečné, což neodpovídá premise racionálního zákonodárce. Zatímco v případě typicky daně z příjmu fyzických osob povinnost zaplatit daň splývá s povinností podat řádné daňové tvrzení, v případě srážkové daně podle žalobkyně nastává splatnost daně nezávisle na podaném vyúčtování, přičemž povinnost takové vyúčtování podat nastává až ex post, a tudíž podmínka *současně* povinnosti podat daňové tvrzení neplatí. Tomu podle žalobkyně odpovídá i účel a smysl spojení počátku běhu lhůty pro stanovení daně až s daňovým tvrzením, neboť v případě právě např. daně z příjmů právnických osob nemůže správce daně do doby podání daňového přiznání cokoli kontrolovat. U srážkové daně tomu však není, správce daně nemusí čekat na vyúčtování, a tudíž ani není prostor pro kontrolu „prodlužovat časové okno“.
24. K této argumentaci krajský soud předně uvádí, že žalobkyní akcentovaný jazykový výklad založený na významu konkrétního slova bez zohlednění jeho kontextu v celém ustanovení, nelze aprobovat. Slovo *současně* použité v druhé části druhé věty § 148 odst. 1 daňového řádu s ohledem na význam celého ustanovení nelze vykládat striktně ve významu časovém, nýbrž jako „taktéž“. Jelikož však tato část ustanovení nebyla v předmětné věci aplikovatelná, jedná se spíše o vypořádání nad rámec nutného odůvodnění.
25. Předestřenou argumentaci pro závěr, že vyúčtování srážkové daně není řádným daňovým tvrzením, považuje krajský soud za mylnou.
26. Jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, je podle § 135 daňového řádu každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván, povinen podat řádné daňové tvrzení, přičemž nesplní-li daňový subjekt povinnost podat řádné daňové tvrzení sám, je správce daně oprávněn jej k jeho podání vyzvat, a to tehdy, má-li indicie nasvědčující tomu, že příslušné osobě pravděpodobně svědčí daňová povinnost a tato osoba měla daňové tvrzení podat, tj. má pro daň, u které je vyzván k podání daňového tvrzení, postavení daňového subjektu.
27. V posuzované věci žalovaný vyzval žalobkyni k podání vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období 2018 výzvou z 1. 10. 2021, v jejímž odůvodnění uvedl, že žalobkyni vyzývá k podání vyúčtování, neboť na jejím osobním daňovém účtu eviduje platby a dosud nebylo vyúčtování podáno, přestože zákonná lhůta pro jeho podání již uplynula 1. 4. 2019.
28. Předně je třeba uvést, že jelikož žalobkyně v žalobě svůj závěr o nezákonnosti předmětné daňové kontroly o „obsahové vady“ výzvy ze dne 1. 10. 2021 neopírala, považuje soud za nadbytečnou argumentaci žalovaného zdůvodňující, proč je třeba výzvy k podání vyúčtování za zdaňovací období 2018 považovat za úkon způsobilý přerušit běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, přestože se následně ukázalo, že platby na osobním daňovém účtu žalobkyně vztahujícím se ke srážkové dani, jejichž existenci žalovaný vydání této výzvy zdůvodnil, nebyly žalobkyní prováděné odvody srážek této daně, nýbrž úhrady nedoplatku této daně převodem přeplatku na dani z přidané hodnoty.
29. Z obsahu správního spisu (viz výzvy k podání vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období 2017, vyúčtování této daně žalobkyní za období 2015, 2016 a 2017 a platební výměry za tato období) nicméně vyplývá, že výzva žalovaného ze dne 1. 10. 2021 byla důvodná již

proto, že žalobkyně již za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017 nesplnila svou povinnost podat vyúčtování, učinila tak až na základě výzvy žalovaného a následně jí byly vyměřeny na této dani ve zdaňovacích obdobích 2015 a 2016 vysoké daňové povinnosti, přičemž na osobním daňovém účtu žalobkyně k této dani evidoval žalovaný platby.

30. V odůvodnění výzvy k vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období 2019 ze dne 27. 2. 2023 pak žalovaný uvedl, že žalobkyni vyzývá k podání vyúčtování vzhledem k tomu, že mu v rozporu s § 136 odst. 5 daňového řádu nesdělila, že jí nevznikla ve zdaňovacím období 2019 daňová povinnost ke srážkové dani, k níž je registrována. Tuto skutečnost žalobkyně v žalobě nerozporovala vůbec.
31. Lze tak uzavřít, že žalovaný měl v případě obou zdaňovacích období indicie nasvědčující tomu, že žalobkyni svědčí postavení plátce srážkové daně.
32. V § 38d odst. 1 a 2 ZDP jsou podle jednotlivých příjmů podléhajících srážkové dani upraveny časové okamžiky, v nichž je plátce této daně u poplatníků srážky provádět. Následně je pak v první větě § 38d odst. 3 ZDP stanovena povinnost plátce tuto daň odvést a lhůta, v jaké je povinen tuto povinnost splnit, a to tak, že *plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2.*
33. V § 38d odst. 3 ZDP je tedy upravena dílčí povinnost plátce daně odvést sraženou částku za jinou osobu v průběhu zdaňovacího období, jejímž splněním však není dotčena další povinnost plátce srážkové daně, a to podat její vyúčtování podle § 38d odst. 9 ZDP ve lhůtě stanovené v § 137 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se tudíž ztotožňuje s právním názorem žalovaného, že povinnost provést srážky z příjmů a povinnost podat vyúčtování jsou odlišné právní skutečnosti a že splatnost srážek je termín, do kterému musí plátce odvést sraženou daň správci daně, zatímco lhůta pro podání vyúčtování je termín, do kterého musí plátce předložit přehled o sražených a odvedených daních za určité období, přičemž pouze na lhůtu pro podání vyúčtování, jakožto řádné daňové tvrzení dle § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu, je navázán okamžik běhu lhůty pro stanovení daně. Pro tvrzení žalobkyně, že lhůtu pro stanovení daně je nutné odvozovat od splatnosti jednotlivých odvodových povinností, k nimž je plátce daně povinen během zdaňovacího období, tak v skutku nelze v právní úpravě nalézt oporu.
34. Nelze také přisvědčit žalobkyni, že v případě srážkové daně má správce daně prostor pro její kontrolu již od její splatnosti (tj. splatnosti jednotlivých srážek) bez ohledu na to, že ještě nebyla vyúčtována. Žalovaný oprávněně poznamenal, že jakkoli § 38b odst. 3 ZDP stanoví plátcům srážkové daně povinnost tuto daň průběžně odvádět, definitivní přehled o celkové daňové povinnosti na této dani je správce daně s to získat až na základě vyúčtování. K tomu pak krajský soud doplňuje, že plátce daně má právo do konce běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podat i opravné daňové tvrzení. I proto je zcela zřejmé, že teprve po uplynutí lhůty pro podání vyúčtování srážkové daně má správce daně reálnou možnost začít prověřovat, zda byla výsledně vyúčtována daň sražena a odvedena ve správné výši.
35. Krajskému soudu nadto není zřejmé, od jakého okamžiku by měla začít plynout lhůta pro stanovení srážkové daně v případech, kdy daňový subjekt průběžně žádné srážky neprovádí, neboť zastává nesprávný názor, že plátcem uvedené daně vůbec není, resp. že u jeho poplatníka nevznikly příjmy, které by měly být srážkové dani podrobeny. Právě o takový případ se ostatně jedná v posuzované věci, kdy žalovaný zjistil skutečnosti rozhodné

pro uložení povinnosti žalobkyni podat vyúčtování srážkové daně až postupně v rámci daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob, kterou zahájil v roce 2021.

36. Dále žalobkyně v replice uvedla, že výzvy žalovaného musí být posuzovány především z materiálního hlediska, tj. zda jimi byly naplněny věcné důvody pro přerušení lhůty ke stanovení daně. Obecně podle žalobkyně platí, že správce daně výzvami k podání řádného daňového přiznání vyzývá ke splnění základní povinnosti, čímž zjišťuje a zvažuje skutečnosti, na jejichž základě mu (ne)vzniknou pochybnosti o obsahu daňového přiznání. V posuzované věci je ale zjevné, že reakce žalobkyně na výzvy k podání vyúčtování srážkové daně nepřinesla žalovanému žádné nové poznatky o skutečnostech relevantních pro správné stanovení daně, neboť žalobkyně žalovanému sdělila, že jí žádná povinnost ke srážkové dani a k podání vyúčtování této daně nevznikla. Formální reakci na výzvu správce daně proto nelze pro účely běhu lhůty pro stanovení daně považovat za podání řádného daňového tvrzení.
37. I v tomto ohledu však krajský soud s argumentací žalobkyně nesouhlasí. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zcela správně odlišil výzvu k podání řádného a dodatečného daňového tvrzení. Výzva k podání řádného daňového tvrzení, na rozdíl od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení má totiž vliv na běh lhůty pro stanovení daně i tehdy, je-li po ní následně stanovena nulová daňová povinnost. K opačnému závěru nelze dospět žádnou interpretací daňového řádu a žalobkyně tak ostatně ani nečiní. Jak žalovaný uvedl, skutečnost, že daňový subjekt tvrdí daňovou povinnost ve výši 0 Kč a správce daně daňovou povinnost v nulové výši vyměří, je v případě řádného daňového tvrzení standardním postupem, nedisponuje-li správce daně ke dni stanovení daně důkazními prostředky, které by spolehlivě odůvodnily stanovit daň v odlišné výši od daně tvrzené ve vyúčtování. V takovém případě mu nezbyvá, než daň vyměřit v souladu s podaným daňovým tvrzením. V posuzované věci ale žalovaný zjistil skutečnosti odůvodňující stanovit daň ve výši odlišné od podaného vyúčtování za zdaňovací období 2018 a 2019 až následně z poznatků učiněných v průběhu daňové kontroly prováděné nejprve na dani z příjmů právnických osob, zahájené dne 1. 7. 2021, pročež dne 4. 5. 2023 zahájil i daňovou kontrolu srážkové daně, jež následně vyústila v její doměření.
38. K zahájení předmětné daňové kontroly na srážkové dani tak nedošlo až po prekluzi práva žalovaného daň stanovit ani s ohledem na skutečnost, že z interakce mezi ní a žalovaným, tj. z obsahu jejího vyúčtování nevzešly žádné nové poznatky odůvodňující vyvíjení kontrolní činnosti, a byla konkludentně vyměřena nulová daň. Smyslem přerušení běhu lhůty pro stanovení daně totiž není jen umožnit správci daně reagovat na nové skutečnosti, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž i nové skutečnosti zjišťovat.
39. Nedůvodnou pak shledal krajský soud i poslední námitku žalobkyně, že nekonzistentností tvrzení správce daně o absenci relevantních poznatků k učinění výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, s ohledem na skutečnosti sdělené žalobkyni k jejímu návrhu na prohlášení nicotnosti dodatečného platebního výměru ze dne 25. 5. 2023. Toto sdělení mělo totiž povahu pouhé „předkládací zprávy“, již žalovaný předkládal Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět žalobkyně k prohlášení nicotnosti rozhodnutí, nešlo tedy o písemnost adresovanou žalobkyni.
40. Lze tedy uzavřít, že vyúčtování srážkové daně má povahu řádného daňového tvrzení, které je plátce této daně povinen podat do tří měsíců po uplynutí kalendářního roku. To v poměrech posuzované věci znamená, že za zdaňovací období 2018 skončila lhůta pro

podání vyúčtování srážkové daně dne 1. 4. 2019 a za zdaňovací období 2019 dne 1. 4. 2020 a od těchto dnů pak začaly podle § 148 odst. 1 daňového řádu plynout tříleté lhůty pro stanovení daně, jež měly skončit 1. 4. 2022 a 1. 4. 2023. Nicméně před skončením těchto lhůt nastala právní skutečnost v podobě úkonu žalovaného, jenž podle § 148 odst. 3 daňového řádu zapříčiňuje přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a vyvolává počátek běhu lhůty nové, a to oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení daňovému subjektu, jímž bylo v poměrech posuzované věci doručení výzev k podání vyúčtování srážkové daně za rok 2018 dne 1. 10. 2021 a za rok 2019 dne 27. 2. 2023. Před uplynutím těchto nových tříletých lhůt pro stanovení srážkové daně, jež měly skončit 1. 10. 2024 (pro rok 2018), resp. 27. 2. 2026 (pro rok 2019), učinil žalovaný další úkon podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušující běh lhůty pro stanovení daně a vyvolávající počátek běhu nové, a to zahájení daňové kontroly za obě zdaňovací období dne 4. 5. 2023. V rámci takto započaté nové lhůty pro stanovení daně, jež měla skončit 4. 5. 2026, pak žalovaný žalobkyni dne 26. 3. 2024 předmětnou daň za obě zdaňovací období doměřil. Zahájení a provádění žalobou napadené daňové kontroly tudíž nebylo nezákonným zásahem.

III) Závěr a náklady řízení

41. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
42. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 20. srpna 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu