



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph. D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **BUSINESS INVESTMENTS, a. s.**, IČO: 05183758,  
sídlem 17. listopadu 237, 530 02 Pardubice,  
zastoupená Punktum, spol. s r. o., IČO: 25380966,  
sídlem Otická 758/19, P. O. BOX 29, 746 01 Opava,

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

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

I. Zamítá se žaloba s návrhem, aby soud

- a) určil, že „*provádění daňové kontroly zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 261973/24/2804-60562-609125 z 4. 3. 2024 u žalobkyně, jejímž předmětem je srážková daň z příjmů fyzických osob za r. 2020, je nezákonným zásahem*“,
- b) zakázal „*Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj pokračovat v daňové kontrole u žalobkyně zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 261973/24/2804-60562-609125 z 4. 3. 2024, jejímž předmětem je srážková daň z příjmů fyzických osob za r. 2020*“.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I.

1. Žalovaný dne 22. 5. 2023 zahájil u žalobkyně oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 1067186/23/2804-60562-609125 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2020 (dále též „první daňová kontrola“). V rámci této kontroly byly prověřovány okolnosti vzniku příplatku mimo základní kapitál, jeho vrácení a daňové dopady těchto transakcí. Protože byly zjištěny skutečnosti, z nichž vyplynulo, že vrácení příplatku by mohlo podléhat dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, zahájil žalovaný oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 261973/24/2804-60562-609125 u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za rok 2020 v plném rozsahu a v rámci oznámení o zahájení daňové kontroly současně vyzval žalobkyni k předložení podkladů k provádění této daňové kontroly. Oznámení o zahájení kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za rok 2020 bylo žalobkyni doručeno dne 14. 3. 2024.
2. Na dané oznámení žalobkyně reagovala podáním ze dne 22. 3. 2024 (č. j. 437131/24), které učinila prostřednictvím společnosti Punktum, spol. s r. o., se sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava – Předměstí. V podání žalobkyně namítla, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, požádala o prodloužení lhůty k předložení požadovaných písemností, zároveň namítla, že uložení povinností k předložení důkazních prostředků v rámci oznámení není v souladu se zákonem, navrhla konání ústního jednání k provedení nahlížení do spisu dne 2. 4. 2024 a požádala o vyjádření žalovaného. Žalovaný kontaktoval zástupce žalobkyně ohledně upřesnění jeho požadavku na nahlížení do spisu (úřední záznam č. j. 483202/24/2804-60562-609125) a následně žalovaný zaslal zástupci žalobkyně požadované soupisy písemností (sdělení č. j. 499736/24/2804-60562-609125). Žalovaný také vyhověl požadavku na nahlížení do spisu (protokol o ústním jednání č. j. 501403/24/2804-60561-610064). Dne 18. 4. 2024 zaslal žalovaný žalobkyni výzvu k upřesnění rozsahu plné moci (č. j. 640258/24/2804-60562-609125) a vyrozuměl o tom také zástupce žalobkyně (č. j. 642302/24/2804-60562-609125). Rozsah plné moci byl žalobkyní upřesněn v podáních č. j. 666058/24 a č. j. 687056/24. Dále žalovaný dne 6. 5. 2024 zaslal žalobkyni sdělení č. j. 742806/24/2804-60562-609125, v němž vysvětlil žalobkyni, proč dané důkazní prostředky požadoval, a současně se vyjádřil ke lhůtě pro stanovení daně. Žalovaný vyhověl také žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty rozhodnutím č. j. 927913/24/2804-60562-609125. Žalobkyně poté opětovně v podání ze dne 22. 5. 2024 evidovaném pod č. j. 936092/24 tvrdila, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty, a proto je daňová kontrola vedena nezákonně. Zároveň namítla nedostatky oznámení o zahájení daňové kontroly. Žalovaný se z tohoto důvodu opětovně snažil žalobkyni vysvětlit, proč trvá na tom, že daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně, a proto zaslal žalobkyni dne 1. 7. 2024 sdělení č. j. 1056852/24/2804-60562-609638. Reakcí na sdělení ze dne 1. 7. 2024 bylo další podání žalobkyně (č. j. 1063482/24). V tomto podání žalobkyně opět namítla nezákonnost daňové kontroly z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž žádala o potvrzení, zda žalovaný trvá na svém tvrzení, že lhůta pro stanovení daně neuplynula. Žalovaný proto zaslal dne 18. 7. 2024 žalobkyni sdělení č. j. 1101053/24/2804-60562-609125, ve kterém uvedl, že na svém výkladu obecně závazných právních předpisů trvá, a objasnil důvody, pro které byla kontrola zahájena dle zákona, resp. ve lhůtě pro stanovení daně.

## II.

3. Dne 16. 7. 2024 žalobkyně podala u soudu žalobu podle § 82 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), v níž namítla, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť oznámení o jejím zahájení bylo neurčité, jelikož „z oznámení o zahájení kontroly není jasné, kterou konkrétní daň,<sup>1</sup> z jakého konkrétního titulu a podle kterého konkrétního ustanovení ZDP žalovaný zahájil“, není z něj patrné ani to, jakého období se týká (dle žalobkyně „u srážkové daně tohoto typu totiž vůbec neexistuje žádné zdaňovací období, předmětem daně je totiž každý konkrétní příjem“ a též „plátce nemá zdaňovací období“). Nadto dle žalobkyně bylo oznámení zasláno do datové schránky žalobkyně, a navíc v něm současně byla obsažena výzva k předložení důkazních prostředků, ačkoliv žalobkyni měla být zaslána samostatná výzva dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“). Žalobkyně tedy výzvu hodnotí tak (bod 48 žaloby), že „neformálně po ní žalovaný chtěl nějaké doklady a listiny“ a „nesporně, pokud by je dobrovolně vydala, šlo by to označit za faktické zahájení kontroly a nesporně by šlo o důkazní prostředky získané legálně – DS by se dobrovolně dopustil tvrzení a vzniklo by mu tak i důkazní břemeno“. Žalobkyně však „nic takového doposud neudělala, nemá tak důkazní břemeno a žalovaný nemá co kontrolovat“. Daňová kontrola tak byla dle žalobkyně zahájena pouze formálně, nikoliv fakticky (žalovaný „neprováděl žádné kontrolní úkony“), nadto po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť „budeme-li hledat zdaňovací období dle oznámení samého, pak jediný časový údaj zde uvedený je vložení příplatku mimo základní kapitál dne 21. 12. 2017 – to je bezpochyby po prekluzi“. Žalobkyně však připustila, že „nepřímo jde (asi) o jeho vrácení dne 30. 6. 2020“. Ačkoli dle žalobkyně „vrácení příplatku srážkové dani nepodléhá, pokud snad šlo o něj, pak prekluzivní lhůta by dle výše zmíněných ustanovení skončila tři roky po splatnosti“. Jelikož „splatnost je tři měsíce od srážky a ta je do konce měsíce následujícího, tedy července 2020, hledaný termín tak je 31. 10. 2023“. Oznámení o zahájení daňové kontroly však žalobkyně obdržela až dne 14. 3. 2024. Ze všech výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud

- a) určil, že „provádění daňové kontroly zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 261973/24/2804-60562-609125 z 4. 3. 2024 u žalobkyně, jejímž předmětem je srážková daň z příjmů fyzických osob za r. 2020, je nezákonným zásahem“;
- b) zakázal „Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj pokračovat v daňové kontrole u žalobkyně zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly č. j. 261973/24/2804-60562-609125 z 4. 3. 2024, jejímž předmětem je srážková daň z příjmů fyzických osob za r. 2020“.

4. Žalovaný označil žalobu za nedůvodnou a navrhl, aby ji soud zamítl.

## III.

5. Soud o žalobě uvážil následovně:

6. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námítky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5.

<sup>1</sup> Dle žalobkyně totiž „ZDP upravuje celou řadu dalších daní – typicky právě daně srážkové a zálohové“.

2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13), případně i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018–43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015–48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019–93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019–106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016–61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018–25, bod 18). Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020 – 81, bod 26) *„obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námitky vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní“*, resp. *„povinností soudu není reagovat na každý jednotlivý dílčí argument nebo odkaz na judikaturu a tu obsáhle vyvracet“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 152/2023 – 40, bod 15).

7. K věci samé soud uvádí, že podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo.
8. Zásahová žaloba není nějakým univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz § 85 s. ř. s.; srov. k tomu např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, *Olomoucký kraj*, bod 18).
9. Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (viz již cit. usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004, *Lesy Vyšší Brod*). V nyní posuzované věci však zahájení ani provádění daňové kontroly zákonu neodporuje.

10. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. V daném případě není mezi účastníky sporné, že žalobkyni bylo dne 14. 3. 2024 doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 261973/24/2804-60562-609125, v němž bylo uvedeno, že se zahajuje daňová kontrola dle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu a že předmětem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období roku 2020 (tj. od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020) v plném rozsahu. Daňová kontrola tedy řádně zahájena byla, neboť žalobkyni bylo doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly [zákon pro korespondenční zahájení daňové kontroly žádné podmínky nestanoví (k tomu srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024–27, bod 14)], v němž byl vymezen předmět i rozsah daňové kontroly, a to dostatečně určitě. Oznámení plně vyhovuje požadavkům § 87 odst. 1 daňového řádu a nijak nevybočuje ze standardní podoby, jakou tento úkon obvykle mívá. Rozhodně je tedy třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že „*není jasné, kterou konkrétní daň, z jakého konkrétního titulu a podle kterého konkrétního ustanovení ZDP žalovaný zahájil*“. Přisvědčit nelze ani tvrzení žalobkyně, že existuje „*srážková a zálohová daň*“. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“), upravuje pouze dvě daně, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Pokud je jedna z daní z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 ZDP, pak se jedná pouze o samostatný režim zdanění formou provedení srážky daně z příjmů fyzických či právnických osob, nikoli o další daň. Jde tedy pouze o zvláštní formu daňového odvodu. Způsob vybírání srážky a odvedení je upraven v § 38d ZDP, ale stále se jedná o stejnou a jedinou daň, a to daň z příjmů fyzických anebo právnických osob. Srážka daně se provádí ze základu daně stanoveného podle § 36 ZDP. U daní vybíraných srážkou je výpočet, sražení a odvod daně svěřen nikoliv poplatníkovi samotnému, ale plátcem daně. Plátce daně je osobou, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň sraženou poplatníkům. Není tedy pochyb o tom, že předmětem daňové kontroly je daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně podle ZDP. K námitce žalobkyně, že u daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně neexistuje zdaňovací období a že plátce nemá zdaňovací období, soud uvádí, že zdaňovací období se týká daní, nikoli osob. Na plátce daně je pak zákonem přenesena povinnost daň vypočítat, srazit a odvést do státního rozpočtu. Daň z příjmů fyzických osob má dle § 16b ZDP zdaňovací období jeden kalendářní rok. Jelikož se stále jedná o daň z příjmů fyzických osob, tak i v případě, kdy je daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně a je odváděna plátcem daně, užije se stejné zdaňovací období.
11. Oznámení o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, a to ani rozhodnutím procesní povahy pro nedostatek materiálního znaku rozhodnutí (oznámením správce daně ani neukládá povinnosti, ani nepřiznává práva, ani práva a povinnosti neprohlašuje). Oznámením správce daně pouze oznamuje daňovému subjektu svou připravenost zjišťovat ve vymezeném rozsahu daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (srov. např. rozsudek Krajského soudu

v Ostravě ze dne 11. 5. 2022, č. j. 25 A 230/2021–39). Oznámení o zahájení daňové kontroly proto nemusí mít náležitosti rozhodnutí dle § 102 daňového řádu.

12. Zákon taktéž nezapovídá, aby byl kontrolovaný daňový subjekt v rámci daňové kontroly vyzván k doložení či k předložení podkladů relevantních pro správné zjištění a stanovení daně prostřednictvím oznámení o zahájení daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024–27, bod 20, event. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 455/2021–36 a ze dne 11. 5. 2022, č. j. 1 Afs 363/2021–30). K formálním aspektům zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně soud dodává, že daňová kontrola není řízení, ale faktický postup při správě daní (součást řízení o stanovení daně), jehož podstatou je provádění kontrolní činnosti. Povinnost spolupráce daňového subjektu se správcem daně zakotvuje daňový řád výslovně v § 86 odst. 3 ve spojení s § 82 bez toho, aniž by předepisoval nějakou vyšší formu pro vznášení požadavků na předložení důkazních prostředků [§ 86 odst. 3 písm. c) a e)] či dokladů a dalších věcí nezbytných pro správu daní [§ 82 odst. 2], a to nehledě na způsob vedení kontroly (korespondenční, prezenční). Je těžko představitelné až absurdní, aby správce daně každý svůj požadavek vůči kontrolovanému subjektu zhmotňoval do výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu (srov. shodně již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024–27, bod 18).
13. Pokud tedy žalovaný v oznámení o zahájení daňové kontroly vyzval žalobkyni k předložení podkladů k provádění této daňové kontroly, nepostupoval nezákonně. Po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaný s žalobkyní čile komunikoval, jak je patrné ze skutečností uvedených v narativní části tohoto rozsudku (I), vyhověl žádosti o prodloužení lhůty, vyřizoval stížnost žalobkyně (č. j. 969551/24/2804-60562-606065) a reagoval na podání žalobkyně v přiměřených lhůtách. Žalobkyně však požadované podklady a listiny žalovanému nepředložila, jak připustila v žalobě. Žalobkyně sice v žalobě zdůrazňuje, že žalovaný „neprováděl žádné kontrolní úkony“, neuvádí však, o jaké úkony by mohlo jít. Daňová kontrola může totiž jen stěží začít jinak než právě prověřením dokladů předložených daňovým subjektem, nelze tedy klást k tíži žalovaného, že vyhověl žádosti žalobkyně a vyčkával, až žalobkyně požadované doklady předloží (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 5 Afs 16/2024–30). Následně, jak žalobkyně soudu v průběhu řízení sdělila, žalovaný navíc přistoupil k výslechu svědků. Daňová kontrola tak byla zahájena jak formálně, tak materiálně, jak vyžaduje § 87 odst. 2 daňového řádu.
14. Důvodná není ani námitka, že kontrola daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za rok 2020 byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
15. Povinnost podat vyúčtování u daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně stanovuje § 38d odst. 9 ZDP.<sup>2</sup> Toto vyúčtování je podkladem pro vyměření daně (§ 139 odst. 1 daňového řádu). Jelikož lhůta k podání vyúčtování v ZDP stanovena není, užije se právní úprava obsažená v § 137 odst. 2 daňového řádu, dle kterého

---

<sup>2</sup> Dle § 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.

se vyúčtování podává do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Žalobkyně takto postupovala, když vyúčtování podala dne 4. 3. 2021 (č. j. 318140/21).

16. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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. Podle § 1 odst. 4 písm. a), b) daňového řádu je daňovým tvrzením řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (písm. a/), dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (písm. b/).
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. Dle § 1 odst. 4 daňového řádu legislativní zkratka „řádne 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, jak bylo vysvětleno sub 12, přičemž je zakotvena v citovaném § 38d odst. 9 ZDP,<sup>3</sup> 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. Dle důvodové zprávy k uvedené novele ZDP se „v novém znění odstavce 10 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...“. Ke shodným závěrům v minulosti ostatně dospěl jak Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 4 Afs 74/2019–42, body 38 a 39), tak např. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (rozsudek ze dne 20. 8. 2024 65 A 52/2024-73, body 13 až 19).

---

<sup>3</sup> Nad rámec nutného odůvodnění (s ohledem na argumentaci obsaženou pod body 18 až 22 žaloby) soud ve shodě s Krajským soudem v Ostravě – pobočkou v Olomouci (rozsudek ze dne 20. 8. 2024 65 A 52/2024-73) dodává, že 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 povinen 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. 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. Povinnost provést srážky z příjmů a povinnost podat vyúčtování jsou odlišné právní povinnosti a splatnost srážek je termín, do kterého 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 řádného daňového tvrzení dle § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu je navázán běh lhůty pro stanovení daně.

18. Promítnuto do poměrů nyní projednávané věci tak poslední den lhůty pro podání vyúčtování byl 1. 4. 2021 (tři měsíce po uplynutí kalendářního roku 2020). Lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2020 tedy uplynula dne 1. 4. 2024. Jelikož daňová kontrola byla v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly dne 14. 3. 2024, byla zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Fakt, že oznámení o zahájení daňové kontroly bylo odesláno necelý měsíc před uplynutím lhůty pro stanovení daně není významný, neboť daňovou kontrolu lze zahájit kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 5 Afs 16/2024 – 30, bod 27), ze zákona ani z judikatury správních soudů neplyne, že by snad správce daně byl povinen zahajovat daňovou kontrolu či činit jiné úkony mající vliv na běh prekluzivní lhůty nějakou dobu před jejím uplynutím (srov. shodně již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2024, č. j. 7 Afs 104/2024 – 27, bod 22). Kontrola daně z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2020 tedy byla u žalobkyně zahájena v souladu se zákonem.

#### IV.

19. Lze tedy uzavřít, že „provádění daňové kontroly zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly č.j. 261973/24/2804-60562-609125 z 4. 3. 2024 u žalobkyně, jejímž předmětem je srážková daň z příjmů fyzických osob za r. 2020“, není nezákonným zásahem, resp. postup žalovaného nebyl svévolný či jinak excesivní a zahájením daňové kontroly a jejím prováděním nebyla žalobkyně přímo zkrácena na svých právech. Soud proto soud žalobu zamítl (§ 81 odst. 3 s. ř. s.).
20. 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 nejbližší 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).

V Pardubicích dne 18. prosince 2024

JUDr. Petra Venclová, Ph.D., v. r.  
předsedkyně senátu