ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **BUSINESS INVESTMENTS a.s.**, se sídlem 17. listopadu 237, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 12. 2024, č. j. 52 Af 14/2024-87,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného.

[2] Žalovaný u stěžovatelky zahájil daňovou kontrolu oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 3. 2024, č. j. 261973/24/2804-60562-609125 (dále jen „oznámení“), které bylo stěžovatelce doručeno dne 14. 3. 2024. V tomto oznámení žalovaný vymezil jako předmět daňové kontroly daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2020 v plném rozsahu. Zároveň žalovaný požadoval mimo jiné poskytnutí veškerých podkladů použitých pro stanovení nabývací ceny podílu, o kterou byl ve zdaňovacím období roku 2020 snížen příjem ve výši 250 000 000 Kč vyplacený jedinému akcionáři stěžovatelky z titulu vrácení příplatku mimo základní kapitál. Na oznámení zareagovala stěžovatelka podáním, ve kterém namítala, že k zahájení daňové

kontroly došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Zároveň namítala, že pro uložení povinností oznámením není zákonná opora, požádala o prodloužení lhůty k předložení podkladů a o sdělení informací a důkazů k prekluzivní lhůtě, případně o zrušení uvedeného oznámení. Dále stěžovatelka požádala o umožnění nahlédnout do spisu, čemuž žalovaný vyhověl. Žalovaný stěžovatelce také zaslal sdělení, ve kterém jí objasnil, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně by došlo až dnem 2. 4. 2024, daňová kontrola však byla řádně zahájena před tímto datem, proto kontrolovaná daň nebyla prekludovaná. V návaznosti na toto sdělení stěžovatelka opětovně namítala nedostatky oznámení i výpočtu lhůty pro stanovení daně, žalovaný pak na všechna podání stěžovatelky v přiměřené lhůtě reagoval.

2. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Stěžovatelka se žalobou proti nezákonnému zásahu domáhala, aby krajský soud rozhodl, že provádění daňové kontroly zahájené oznámením, jejímž předmětem je srážková daň z příjmu fyzických osob za rok 2020, je nezákonným zásahem. Zároveň stěžovatelka navrhovala, aby krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v této daňové kontrole. Klíčovým argumentem stěžovatelky bylo, že se daňová kontrola zaměřuje na prekludované období, byla zahájena formálně a na poslední chvíli. Za podstatný stěžovatelka označila výklad pojmu „současně“ v § 148 odst. 1 daňového řádu a další výkladové otázky s vlivem na prekluzi. Dále měl krajský soud posoudit oznámení o zahájení daňové kontroly jakožto úkon, který zakládá povinnost předložit požadované doklady.

[4] Krajský soud žalobu považoval za nedůvodnou, a proto ji podle § 81 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadeným rozsudkem zamítl.

[5] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud zdůraznil, že není jeho povinností reagovat na každý dílčí argument uplatněný v žalobě, musí však vystihnout obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Zároveň uvedl, že za určitých okolností může být i vedení daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., avšak v posuzované situaci zahájení ani provádění daňové kontroly zákonu neodporovalo. Za nesporný mezi účastníky krajský soud označil okamžik doručení oznámení, tj. den 14. 3. 2024, kterým došlo k zahájení daňové kontroly. Podle krajského soudu byla daňová kontrola zahájena řádně, a to doručením oznámení, v němž byl dostatečně určitě vymezen předmět i rozsah daňové kontroly. Krajský soud tedy odmítl tvrzení stěžovatelky, že nebylo jasné, na kterou konkrétní daň, z jakého konkrétního důvodu a podle kterého konkrétního ustanovení žalovaný daňovou kontrolu zahájil. Nepřisvědčil ani stěžovatelčině argumentaci o existenci srážkové a zálohové daně, jelikož srážka daně představuje pouze zvláštní formu daňového odvodu. Stejně tak ke stěžovatelčině tvrzení, že plátce nemá zdaňovací období, neboť to se vztahuje k poplatníku, krajský soud uvedl, že se zdaňovací období týká daní, nikoliv osob. Daň z příjmů fyzických osob je stále stejnou daní i v případě, že je vybírána srážkou daně a je odváděna plátcem, proto se užije stále stejné zdaňovací období.

[6] Podle krajského soudu je přípustné, aby byl kontrolovaný daňový subjekt již v oznámení o zahájení daňové kontroly vyzván k předložení podkladů relevantních pro zjištění a stanovení kontrolované daně. Postup žalovaného, který stěžovatelku k předložení

podkladů vyzval, tak nebyl nezákonný. Krajský soud nesouhlasil ani s tvrzením stěžovatelky, že zahájení daňové kontroly bylo pouze formální a žalovaný neprováděl žádné konkrétní úkony. Ze správního spisu bylo zjevné, že žalovaný se stěžovatelkou aktivně komunikoval, vyhověl její žádosti o prodloužení lhůty, vyřídil její stížnost a v přiměřených lhůtách reagoval na všechna její podání. Daňová kontrola může jen stěží začít jinak, než právě prověřením podkladů předložených daňovým subjektem, nelze tedy žalovanému klást k tíži, že vyhověl žádosti stěžovatelky a vyčkával, až vyžádané podklady předloží. Zároveň stěžovatelka neuvedla, jaké jiné kontrolní úkony by žalovaný měl provádět. Proto krajský soud shledal, že daňová kontrola byla zahájena z formálního i materiálního hlediska.

[7] Za nedůvodnou označil krajský soud i námitku, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Krajský soud zdůraznil, že podle § 38d odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je plátce daně povinen podat vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou. Zákon o daních z příjmů však nestanoví lhůtu k podání tohoto vyúčtování, proto se použije právní úprava obsažená v § 137 odst. 2 daňového řádu, podle které se vyúčtování podává do 3 měsíců od uplynutí kalendářního roku. Daňový řád dále v § 148 odst. 1 stanoví, že lhůta pro stanovení daně činí 3 roky a 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. V souladu s § 1 odst. 4 je daňovým tvrzením také vyúčtování. Pro daň z příjmů vybíranou srážkou existuje povinnost podat vyúčtování, proto se počátek lhůty pro stanovení daně odvíjí právě od lhůty pro podání tohoto vyúčtování. Daňová kontrola zahájená dne 14. 3. 2024 tak byla zahájená před uplynutím lhůty pro stanovení daně, na čemž ničeho nemění ani skutečnost, že k jejímu zahájení došlo poměrně krátkou dobu před uplynutím lhůty (tedy před datem 2. 4. 2024), neboť daňovou kontrolu je možné zahájit kdykoliv před uplynutím prekluzivní lhůty.

[8] Krajský soud uzavřel, že postup žalovaného nebyl svévolný či jinak excesivní a zahájením daňové kontroly a jejím prováděním nebyla stěžovatelka přímo zkrácena na svých právech, proto provádění daňové kontroly není nezákonným zásahem.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností. Tu poměrně svérázně uvedla návodem k jejímu čtení a v některých částech jejího odůvodnění namítala, že se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací v celé její šíři a že není možné zjistit názor krajského soudu na některé z dílčích argumentů. Při věcné polemice se závěry napadeného rozsudku stěžovatelka zdůraznila, že krajský soud především nesprávně posoudil otázku počátku a běhu prekluzivní lhůty. Dále stěžovatelka má za to, že krajský soud ve svém rozhodnutí odkázal na nepřiléhavou judikaturu (konkrétně šlo o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 4 Afs 74/2019-42) a zdůraznila skutkové okolnosti, kterými se odkazovaná judikatura lišila od nyní posuzované situace. Stěžovatelčina argumentace se věnovala závěrům vyplývajícím z rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 20. 8. 2024, č. j. 65 A 52/2024-73, který rovněž považuje za nepřiléhavý a s jehož závěry nesouhlasí, naopak se ztotožňuje s argumentací neúspěšné žalobkyně. Toto rozhodnutí výraz „současně“ užitý v § 148 odst. 1 daňového řádu vykládá jako synonymum výrazu „taktéž“. Podle stěžovatelky je však slovo „současně“ potřeba vykládat ve smyslu časového souběhu. Tento výklad se pak vztahuje také k § 137

odst. 2 daňového řádu. Lhůta počítaná způsobem, jaký zvolil žalovaný, by se mohla vztahovat jen k případnému „doúčtování“, pokud toto existuje. Stěžovatelce však v tomto konkrétním případě žádná povinnost odvést daň ke dni podání vyúčtování nevznikla, v den podání vyúčtování tak žádná daň nebyla současně splatná.

[10] Dále se stěžovatelka v kasační stížnosti věnovala rozlišením pojmů plátce a poplatník a jejich práv, povinností a zdaňovacímu období. Podle stěžovatelky se sice zdaňovací období skutečně týká daní, nikoliv osob, avšak nejde o takto jednoduchou otázku. Zdaňovací období, které dopadá na poplatníky, nijak nedopadá na plátce, kteří dočasně spravují daňovou povinnosti těchto poplatníků. Dále stěžovatelka namítala, že srážka daně představuje specifický způsob zdanění. Každá srážka daně je jednorázovým jevem, který má vlastní osud i vlastní prekluzivní lhůtu, včetně vlastního zdaňovacího období, které v tomto případě činí jeden měsíc. Krajský soud nevyložil § 38d zákona o daních z příjmů jakožto *lex specialis* vůči daňovému řádu. Podstatné podle stěžovatelky je, že každé vymezené období, tedy každý měsíc, má samostatnou splatnost a z těchto důvodů se samostatně penalizuje. Splatnost jednotlivých srážek tak nenastává ve stejný okamžik, jaký je určený pro podání vyúčtování. Podle stěžovatelky tak krajský soud nezohlednil specifika konkrétní srážkové daně a její speciální úpravu. Všechny tyto okolnosti pak měly vliv na nesprávné hodnocení běhu prekluzivní lhůty. Nadto měl žalovaný v oznámení řádně vymezit konkrétní období, resp. všechna vymezená období, na která je daňová kontrola zaměřena. Daňový řád jako prekluzivní lhůtu stanoví tři roky. Posledním možným vymezeným obdobím roku 2020, na jehož kontrolu by se žalovaný mohl zaměřit, je prosinec, splatnost srážky daně za tento měsíc byla do konce následujícího kalendářního měsíce, tedy 31. 1. 2021. Oznámení však stěžovatelce bylo doručeno až 14. 3. 2024, tedy více než měsíc po prekluzi vymezeného období prosinec 2020.

[11] V poslední části kasační stížnosti stěžovatelka vymezila vady řízení před krajským soudem. Tyto vady spočívaly v nesprávném zjištění skutkového stavu i nesprávném právním hodnocení. Žalovaný krajskému soudu vědomě nepředložil úplný správní spis, čehož si krajský soud byl vědom, proto jeho rozsudek nemá oporu ve spisech. Z těchto důvodů krajský soud učinil nesprávné závěry a bezdůvodně se přiklonil k verzi, kterou prezentoval žalovaný. Dále stěžovatelka polemizovala s tím, zda ve věci daňové kontroly skutečně probíhá dokazování či nikoliv. Podle stěžovatelky by žalovaný měl důkazy hodnotit průběžně a v souvislostech s dosavadním stavem poznání. Stěžovatelka tedy uvedla, že činnost žalovaného je pouze vyhledávací činností, daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, fakticky ke dni rozhodování krajského soudu prováděna nebyla. Formální zahájení daňové kontroly nastalo až po prekluzi a kvůli absence dokazování žalovaný ke dni rozhodování krajského soudu fakticky kontrolu nezahájil.

[12] Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka za nejzásadnější otázku považovala počátek a běh prekluzivní lhůty a dále skutečnost, že rozhodnutí krajského soudu nemělo oporu ve spise. Ke zdaňovacímu období žalovaný uvádí, že na plátce daně je zákonem přenesena povinnost daň vypočítat, srazit a odvést, nemá však vlastní daň, která by byla odlišná od poplatníka. Daň z příjmů fyzických osob je stále stejná, a to i v případě, že je odváděna plátcem daně, užije se stejné zdaňovací období, neboť to se tyká

daně samotné, nikoliv osoby. Stěžovatelčin výklad je v rozporu s ustálenou právní teorií i praxí a mohl by vést k nemožnosti daň účinně stanovit a kontrolovat. Žalovaný se stěžovatelce opakovaně snažil vysvětlit, proč byla kontrola zahájena před uplynutím prekluzivní lhůty, a na tomto setrvává i ve svém vyjádření. Zákon správci daně neumožňuje vyměřit daň pouze na základě měsíční srážky. Jednou ze základních zásad správy daní je i to, že nejdříve musí daňový subjekt něco tvrdit, aby bylo možné stanovit daň, z toho důvodu je možné daň vyměřit až ve chvíli, kdy je podáno vyúčtování.

[14] Žalovaný stejně jako stěžovatelka odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci č. j. 65 A 52/2024-73 a ztotožnil se výkladem § 148 odst. 1 daňového řádu provedeným tímto soudem. Žalovaný tak zdůraznil, že daňová kontrola byla zahájena před uplynutím prekluzivní lhůty. Rozsudky, na které krajský soud ve svém rozhodnutí odkazoval, jsou podle žalovaného i přes skutkové odlišnosti aplikovatelné i na nyní posuzovanou situaci, neboť se vztahují toliko k obecným principům. Ve vztahu k neúplnému správnímu spisu žalovaný uvedl, že krajský soud by si vyžádal aktuální spis v případě, že by předložený spis považoval za neúplný či nedostatečný pro své rozhodnutí. Jelikož tak v této věci neučinil, lze mít za to, že předložený spis veškeré relevantní podklady obsahoval. Dále se žalovaný rozsáhle věnoval tomu, jak v současné době daňová kontrola probíhá. Na závěr žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatelku jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním potřebným pro výkon advokacie v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných, ověřil při tom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Na úvod a nad rámec nosných částí odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvádí, že v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. platí obecné pravidlo, že v řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem za předpokladu, že ani on či jeho zaměstnanec anebo člen jednající za něj nemá vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Smyslem povinného zastoupení advokátem (resp. splnění podmínky vysokoškolského právnického vzdělání potřebného pro výkon advokacie) v řízení o kasační stížnosti je zajištění odborné právní pomoci účastníkům řízení, a tím i ochrany jejich práv; viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2005, č. j. 3 Azs 417/2004-70. Je tak v zájmu stěžovatele, aby mu jeho zástupce, resp. osoba za něj jednající, tuto odbornou pomoc skutečně poskytl. Nepochybně je tedy více než vhodné sepsat kasační stížnost tak, aby k jejímu čtení nebyl potřebný jakýkoliv návod, ale aby z jejího samotného obsahu bylo zcela zřejmé, čeho se stěžovatelka dovolává a z jakých důvodů považuje rozsudek krajského soudu za nezákonný. Srozumitelnosti argumentace nijak nenapomáhají rozsáhlé úvahy o pouze zdánlivě souvisejících otázkách formálního charakteru bez vlivu na klíčové otázky, ani polemika stěžovatelky o tom, že ve vesmíru vše

souvisí se vším. Obdobné pasáže naopak značně ubírají na přesvědčivosti podané kasační stížnosti, ve které se skutečná podstata problému poněkud ztrácí. Podobou strategii stěžovatelka uplatnila již ve své žalobě. Volba strategie je bezpochyby na stěžovatelce samotné a Nejvyšší správní soud jí v tomto směru ničeho nevyčítá, nelze se však divit tomu, že správní soudy v návaznosti na takto formulovanou žalobu či kasační stížnost podstatnou část své argumentace věnují odůvodnění, proč není jejich povinností zareagovat na každé dílčí tvrzení stěžovatelky.

[18] Ve spojitosti s rozsahem vypořádání žaloby krajským soudem je předně potřeba zdůraznit, jak sama stěžovatelka formulovala svou žalobu na ochranu před tvrzeným nezákonným zásahem žalovaného. Ta uvedla, že smyslem žaloby je snaha domoci se ochrany před nezákonnou daňovou kontrolou v prekludovaném období zahájenou formálně a „na poslední chvíli“. Sama stěžovatelka rovněž v žalobě za klíčovou označila otázku výkladu pojmu „současně“ v textu § 148 odst. 1 daňového řádu. Dále stěžovatelka za podstatné vymezila rozlišení formálního a faktického zahájení daňové kontroly s vlivem na prekluzi a posouzení oznámení a otázky, zda jím bylo možné uložit povinnosti předložit doklady. Nejvyšší správní soud tak nemá žádných pochyb o tom, že smyslem žaloby i nyní posuzované kasační stížnosti je v zásadě posoudit, zda byla daňová kontrola řádně zahájena až po prekluzi kontrolované daně, či nikoliv. Celá argumentace stěžovatelky směřovala právě k této otázce a ta rovněž byla předmětem posouzení krajským soudem.

[19] Nejvyšší správní soud rozsah žaloby na úvod vymezil zejména proto, že stěžovatelka v žalobě samotné i nyní v kasační stížnosti vymezila poměrně velké množství otázek, které nemohou mít přímý vliv na posouzení prekluze kontrolované daně. To je také důvodem, proč krajský soud ve svém rozhodnutí na úvod rozsáhle argumentoval tím, že není jeho povinností reagovat na každou dílčí námitku uvedenou v žalobě. Byť stěžovatelka v kasační stížnosti krajskému soudu tento postup u některých otázek vytýká, Nejvyšší správní soud se s ním plně ztotožňuje a k hodnocení kasační stížnosti přistupuje s obdobným náhledem. Již krajský soud v této souvislosti odkazoval na přiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130) i Ústavního soudu (viz např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247), ze které vychází zdejší soud také nyní.

[20] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tím, že by krajský soud ve věci aplikoval nepřiléhavou judikaturu (tj. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 74/2019-42 a Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci č. j. 65 A 52/2024-73). Lze sice přisvědčit tomu, že v odkazovaných rozsudcích závěry vycházely ze specifických skutkových okolností, ovšem tato okolnost nemá vliv na to, že obecné závěry lze bezpochyby aplikovat i na situace skutkově odlišné. Úkolem Nejvyššího správního soudu je primárně sjednocovat judikaturu soudů krajských. Je proto zřejmé, že podstatné jsou právní závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dojde. Skutkové okolnosti sice mohou vést k tomu, že obecné závěry nebude možné na určitou věc aplikovat, avšak obecně je jistě možné skutkové odlišnosti akceptovat, pokud nemohou mít na tyto závěry vliv. Tak tomu bylo i v nyní posuzované situaci, zdejší soud tedy považuje stěžovatelčinu námitku za nedůvodnou. Rovněž je na místě zdůraznit, že krajský soud na tuto judikaturu odkazoval spíše okrajově, nadto odkaz na judikaturu následoval po citaci důvodové zprávy a šlo o pouhý odkaz na zcela obecné závěry zaujaté v dané věci.

[21] Ustanovení § 148 odst. 1 věta druhá daňového řádu stanoví: „*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.*“ Při výkladu slova „současně“ krajský soud vycházel z rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci č. j. 65 A 52/2024-73 a ztotožnil se se závěry, ke kterým tento soud dospěl. Stěžovatelka proti těmto závěrům brojí a s odkazovaným rozsudkem nesouhlasí. Sama stěžovatelka však zdůraznila, že tento rozsudek byl napaden kasační stížností. Nejvyšší správní soud o této kasační stížnosti již rozhodl, a to tak, že ve svém rozsudku ze dne 26. 2. 2025, č. j. 1 Afs 307/2024-31, kasační stížnost zamítl a přisvědčil odůvodnění krajského soudu, jeho závěry tak Nejvyšší správní soud navzdory tvrzení stěžovatelky považuje za zcela správné.

[22] Zároveň Nejvyšší správní soud v právní větě vztahující se k tomuto rozsudku uvedl: „*Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu počne běžet primárně dnem, v němž uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování). Pouze v případě, že neexistuje povinnost podat řádné daňové tvrzení, je pro počátek běhu prekluzivní lhůty rozhodný den, v němž se daň stala splatnou.*“ K otázce, kterou stěžovatelka považovala za klíčovou, se tak již zdejší soud vyjádřil. V posuzované věci pak Nejvyšší správní soud neshledal jakýkoliv důvod, pro který by bylo žádoucí odklonit se od svých nedávných závěrů. Naopak i nyní potvrzuje, že by bylo nelogické, aby zákonodárce v jednom ustanovení vyjádřil totožné pravidlo dvojím způsobem. Stěžovatelčin výklad by skutečně odporoval logice posuzovaného ustanovení i jeho chápaní právní teorií i praxí. Správce daně totiž má možnost prověřit, zda byla srážka daně ve správné výši až v návaznosti na podané vyúčtování, jelikož daňový subjekt musí nejdříve tvrdit skutečnosti o své daňové povinnosti, až poté je možné tato tvrzení prověřit. Při výkladu daného ustanovení tak soud nevycházel pouze z jazykového výkladu, jak namítala stěžovatelka, ale zohlednil převážně jeho smysl a účel.

[23] Stěžovatelčin výklad, podle kterého každé jednotlivé srážce daně přísluší samostatná lhůta pro její stanovení, je mylný, neboť by odporoval smyslu posuzovaného ustanovení a byl by pro správce daně v praxi neudržitelný. Jak již bylo uvedeno výše, aby správce daně mohl daň skutečně efektivně zkontrolovat, je nezbytné mít k dispozici tvrzení daňového subjektu, pokud je pro určitou daň zákonem stanovena povinnost jej podat. Pro daň z příjmů fyzických osob tato povinnost vyplývá z § 38d odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Lhůta pro podání vyúčtování [které je v souladu s § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu rovněž daňovým tvrzením] tímto speciálním zákonem stanovena není, proto se vychází z § 137 odst. 2 daňového řádu a povinnost podat vyúčtování je stanovena do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Tato povinnost se v posuzovaném případě vztahuje na „celou“ daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou, nikoliv pouze na případné „doúčtování“, jak namítala stěžovatelka. Žalovaný i krajský soud tak vycházeli ze zákonných východisek a na rozdíl od stěžovatelky správně interpretovali § 148 odst. 1 daňového řádu, na základě kterého dospěli k závěru, že žalovaný kontrolu zahájil před uplynutím 3leté prekluzivní lhůty. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazovala na formální nedostatky oznámení i rozsudku zejména ve vztahu ke zdaňovacímu období, které se může dle jejího mínění týkat pouze poplatníka, ke konkrétnímu druhu srážkové daně, která má být předmětem kontroly,

jakož i dalším formulačním nedostatkům. Stěžovatelka uváděla, jaký měly tyto nedostatky podle jejího mínění mít vliv na prekluzivní lhůtu, a namítala, že oznámení kvůli nim bylo nekonkrétní a neurčité. Dále upozornila, že krajský soud ve svém rozhodnutí nerozlišoval mezi plátcem a poplatníkem daně a k výše nastíněným otázkám se nevyjádřil, naopak rozsáhle argumentoval tím, že tak činit nemusí.

[25] K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že i pokud by bylo na místě stěžovatelčině argumentaci přisvědčit, nemohlo by to mít jakýkoliv vliv na posouzení otázky klíčové pro toto rozhodnutí, kterou je posouzení případné prekluze, neboť v této části již úvahy stěžovatelky vyvrátil. Vzhledem k výkladu § 148 odst. 1 daňového řádu vyplývajícího z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 307/2024-31 i z tohoto rozhodnutí je zřejmé, že kontrolovaná daň v době zahájení daňové kontroly nebyla prekludovaná.

[26] Ve vztahu ke zdaňovacímu období u daní vybíraných srážkou krajský soud zdůraznil, že zdaňovací období se týká daní a ne osob, což potvrzuje i stěžovatelka v kasační stížnosti. Stěžovatelka však přesto dovozovala, že zdaňovací období vůbec neopadá na plátce daně. U daní vybíraných srážkou stěžovatelka za „zdaňovací období“ považuje srážkové či vymezené období a toto období má být jeden kalendářní měsíc. Tyto úvahy pak mají vést k závěru, že každá srážka daně má samostatný osud, samostatné zdaňovací období, včetně splatnosti a má se také samostatně penalizovat.

[27] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, že zdaňovací období se týká daně jako takové, nikoliv osob, proto je rozlišovaní mezi poplatníkem a plátcem daně, které podle stěžovatelky krajský soud rozlišoval nesprávně, v tomto případě do určité míry irelevantní. Stěžovatelce je třeba dát za pravdu, že podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů je splatnost sražené daně stanovena na jeden měsíc. To však ničeho nemění na tom, že pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby totéž ustanovení v odst. 9 stanoví povinnost podat ve vztahu k této dani vyúčtování. Klíčovým okamžikem pro běh prekluzivní lhůty tak není splatnost jednotlivých srážek daně, ale až okamžik uplynutí lhůty pro podání vyúčtování. Jak již bylo uvedeno výše, zákon o daních z příjmů nestanoví lhůtu pro jeho podání, a je proto potřeba vycházet z § 137 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na výše uvedený výklad § 148 odst. 1 daňového řádu je zjevné, že právě vyúčtování daně je rozhodným úkonem, od kterého se odvíjí běh prekluzivní lhůty, neboť jde o daň, pro kterou je zákonem stanovena povinnost podat řádné daňové tvrzení (tedy zde vyúčtování).

[28] Jedinou nejasností by tak mohlo být zaměření této daňové kontroly, ani v této části však Nejvyšší správní soud nepovažuje stěžovatelčiny úvahy za správné. Stěžovatelka byla při daňové kontrole zastoupena daňovým poradcem, který do průběhu kontroly velice aktivně zasahoval a rovněž se žalovaným opakovaně vedl věcnou polemiku. Zvláště v případě zastoupení odborníkem na daňový proces Nejvyšší správní soud považuje za nepravděpodobné, že by stěžovatelka skutečně mohla mít pochybnosti, na co se daňová kontrola zaměří. V oznámení byla jako předmět daňové kontroly vymezena daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2020 v plném rozsahu. Nejvyšší správní soud má za nesporné, že na základě tohoto vymezení nemohou vzniknout jakékoliv pochybnosti o zaměření daňové kontroly. Z oznámení jasně vyplývalo, že daňová kontrola je zaměřena na daň z příjmu fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní daně a všechny tyto pojmy by měly být stěžovatelce známé, včetně toho, jak jsou v praxi naprosto běžně vykládány při správě daní. Nejvyšší správní soud

i v případě zdaňovacího období považuje za zcela zřejmé, že toto období v sobě zahrnuje (slovy stěžovatelky) *„každé jednotlivé období v r. 2020“*. Na základě výše uvedené argumentace je však patrné, že rozlišování na jednotlivá vymezená období nemá na běh prekluzivní lhůty vliv.

[29] Další pochybení mělo spočívat v tom, že žalovaný krajskému soudu vědomě nepředložil úplný správní spis, čehož si krajský soud byl vědom. Napadený rozsudek tak nemá oporu ve správních spisech a krajský soud v důsledku tohoto deficitu dovodil nesprávné závěry, když se přiklonil k tvrzením žalovaného předneseným při jednání. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka zcela přehlíží specifika řízení, v rámci kterého krajský soud rozhoduje o tzv. zásahové žalobě ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Na rozdíl od žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. není u zásahové žaloby vyloučena ani situace, kdy ve věci daného zásahu žádný správní spis neexistuje. I v případě, že správní spis vztahující se k dané věci existuje (jako je tomu typicky právě u zásahových žalob směřujících proti vedení daňové kontroly), nelze specifika tohoto žalobního typu pomíjet. Nejvyšší správní soud proto považuje za podstatné, zda závěry, ke kterým krajský soud dospěl, mají dostatečnou oporu v podkladech, na základě kterých krajský soud o věci rozhodl.

[30] Jak již bylo zdůrazněno výše, klíčovou otázkou v této věci bylo to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, na niž se daňová kontrola zaměřovala, a zda došlo k zahájení této kontroly pouze formálně, či fakticky. Pro posouzení obou těchto otázek byly rozhodné skutečnosti, ke kterým došlo právě na samém počátku této daňové kontroly. Mezi stranami sporu nebylo pochyb o tom, že by k zahájení daňové kontroly došlo před uplynutím lhůty pro stanovení daně, pokud by se tato lhůta odvíjela od lhůty pro podání daňového tvrzení. Toto východisko nyní Nejvyšší správní soud závazně potvrdil. Jak sama stěžovatelka uváděla v žalobě, rozhodujícím byl výklad slova současně uvedeného na konci § 148 odst. 1 daňového řádu. K výkladu tohoto ustanovení krajský soud mohl zcela nepochybně přistoupit i bez detailní znalosti správního spisu.

[31] Okamžik zahájení daňové kontroly mezi účastníky nebyl sporný a krajský soud rovněž měl k dispozici část správního spisu, ze které bylo možné tento okamžik zjistit, resp. ověřit. Jedinou otázkou, na jejíž zodpovězení krajský soud potřeboval více podkladů obsažených ve správním spise, tak bylo to, jestli kontrola fakticky probíhá, nebo jestli bylo její zahájení pouze formálním úkonem, který měl za cíl toliko zabránit uplynutí prekluzivní lhůty. Podle Nejvyššího správního soudu je však jednoznačné, že krajský soud měl k dispozici dostatek podkladů, ze kterých bylo možné odpověď na tuto otázku zjistit. Jak je zřejmé ze samotné narativní části napadeného rozsudku, žalovaný po doručení oznámení se stěžovatelkou aktivně komunikoval a v krátkých časových úsecích vyřizoval její podání vztahující se k předmětné daňové kontrole. Obsah jednotlivých písemnosti, které si žalovaný se stěžovatelkou vzájemně zasílali, krajský soud ve svém rozhodnutí krátce shrnul a identifikoval je jejich číslem jednacím. Nejvyšší správní soud tak nemá pochyb o tom, že tyto podklady měl krajský soud k dispozici.

[32] Nedostatek opory rozsudku ve správních spisech měl mít za následek to, že krajský soud nesprávně posoudil, zda žalovaný daňovou kontrolu fakticky prováděl, či zda bylo její zahájení pouze formální. Rozlišení mezi formálním zahájením a faktickým počátkem je i po formalizování procesu zahájení daňové kontroly velmi podstatnou okolností. Podle § 87

odst. 2 daňového řádu platí: „*Správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*“

[33] Z komentářové literatury vztahující se k této otázce, viz ROZEHNAL, T. Daňový řád: Praktický komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-5-16], vyplývá následující: „*Pokud bude zahajována s daňovým subjektem v rámci ústního jednání, kdy bude zároveň doručováno oznámení o zahájení daňové kontroly, může správce daně rovnou začít pokládat otázky spojené s kontrolou, popřípadě vznést požadavek na předložení důkazních prostředků. V případě, že bude daňová kontrola zahajována korespondenčně, může správce daně spojit se zasláním oznámení i výzvu k předložení důkazních prostředků.*“ Uvedeným způsobem žalovaný postupoval i při této daňové kontrole, když po stěžovatelce předložení podkladů požadoval. Postupoval tak zcela v souladu s výše citovaným ustanovením a měl zjevně v úmyslu bez zbytečného odkladu začít prověřovat okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Stěžovatelce tak nelze přisvědčit ani v tom, že by v oznámení nebylo možné požádat o předložení podkladů potřebných pro daňovou kontrolu.

[34] Žalovaný v oznámení zvolil cestu spíše neformální žádosti o předložení specifikovaných podkladů, jejíž nesplnění nepodléhalo případné sankci. Tomuto postupu ovšem nelze ničeho vytknout. V dané fázi totiž žalovaný vycházel z předpokladu vzájemné součinnosti mezi ním a stěžovatelkou. To je patrné také z úředního záznamu o neformálním seznámení stěžovatelky s úmyslem zahájit daňovou kontrolu, i z následné časté korespondence mezi těmito subjekty. Těžko tak lze žalovanému vyčítat, že vůči stěžovatelce nejednal formálnějším a méně vstřícným způsobem.

[35] Nejvyšší správní soud nemá pochyb, že úmyslem žalovaného bylo zahájenou kontrolu skutečně provádět, nikoliv pouze docílit zabránění prekluze uvedené daně. Jak uváděl i krajský soud, žalovaný měl na počátku daňové kontroly nejprve v úmyslu prověřit podklady, jejichž předložení po stěžovatelce žádal. Bylo by absurdní žalovanému vytýkat, že vyhověl stěžovatelčině žádosti a po zahájení daňové kontroly vyčkával, až stěžovatelka vyžádané doklady dobrovolně předloží (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 5 Afs 16/2024-30). Krajský soud s odkazem na narativní část svého rozsudku zdůraznil, že žalovaný v zájmu faktického provádění daňové kontroly činil několik úkonů, které měly vést k možnosti posoudit stěžovatelkou předložené podklady. Jak vyplývá také z narativní části napadeného rozsudku, žalovaný vyhověl stěžovatelčině žádosti o prodloužení lhůty pro předložení podkladů i žádosti o nahlížení do spisu. Dále žalovaný vyřídil stěžovatelčinu stížnost a opakovaně se snažil stěžovatelce objasnit, proč podle jeho mínění došlo k zahájení kontroly před uplynutím prekluzivní lhůty. Je tak nepochybné, že žalovaný ve věci daňové kontroly se stěžovatelkou aktivně komunikoval. Za této situace není možné zahájení daňové kontroly považovat za formální, neboť je zjevné, že žalovaný chtěl ke kontrole primárně přistupovat prostřednictvím vzájemné domluvy se stěžovatelkou. Až pokud by stěžovatelka žalovanému dobrovolně neposkytovala potřebnou součinnost, bylo by na místě přistoupit k využití formálnějších zákonných prostředků k získání podkladů nezbytných pro řádné provedení daňové kontroly.

[36] Daňová kontrola tak byla zahájena před uplynutím prekluzivní lhůty pro její stanovení, a toto zahájení splňovalo jak formální, tak materiální hlediska. Zahájení daňové kontroly proběhlo daňovým řádem předvídaným způsobem, tj. v souladu s § 87 daňového

řádu doručením oznámení o zahájení daňové kontroly a zahájení nebylo pouze formální, jelikož žalovaný aktivně činil kroky ke správnému zjištění daně.

[37] Otázka, jak kontrola probíhá nadále, je v tomto řízení do jisté míry nadbytečná. Jak již bylo několikrát uvedeno výše, stěžovatelka nezákonnost daňové kontroly spatřovala v tom, že byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně a že její zahájení bylo pouze formální. Krajský soud, stejně jako nyní zdejší soud, těmto tvrzením stěžovatelky nemohl přisvědčit a dospěl k závěru, že postup žalovaného nebyl svévolný či jinak excesivní. Pro posouzení zákonnosti vedení daňové kontroly však zcela nepochybně byly klíčové okolnosti, které nastaly již na jejím úplném počátku. Ani v řízení před krajským soudem ani nyní tak nebylo potřebné blíže zkoumat stav, ve kterém se daňová kontrola nachází ani způsob jakým žalovaný aktuálně hodnotí nashromážděné důkazy.

[38] Daňová kontrola nepochybně nezákonným zásahem být může (viz k tomu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly však tento nezákonný zásah představuje (viz blíže např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95). Daňová kontrola by nezákonným zásahem mohla být typicky tehdy, pokud by byla zaměřena na již prekludovanou daň, což však s ohledem na výše uvedené není tento případ. Ani v pasáži věnované vadám řízení před krajským soudem, resp. otázkám, zda u žalovaného probíhá, či neprobíhá dokazování, stěžovatelka neuvádí, z jakých jiných důvodů kromě prekluze kontrolované daně by měl být postup žalovaného excesivní. Pouze dovozuje, že postup žalovaného je jen vyhledávací činností a daňová kontrola fakticky neprobíhá, což však již zdejší soud podrobně vyvrátil výše, a proto se k otázkám aktuálního průběhu daňové kontroly blíže nebude vyjadřovat, neboť by to nemohlo mít žádný vliv na závěry zaujaté v tomto rozhodnutí.

5. Závěr a náklady řízení

[39] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Úspěšnému žalovanému, jemuž by jako jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

Poučení:
Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. května 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu