



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy ve věci

žalobce: **Inventec (Czech), s. r. o.**, IČO 26919389  
sídlem Evropská 863, 664 42 Modřice

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2023, č. j. 40390/23/5200-11431-711360,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) vydal dne 25. 2. 2020 výzvu, aby žalobce podal dodatečné daňové tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Žalobce je dceřinou společností tchajwanské společnosti Inventec Corp., která vlastní 100% podíl žalobce. Žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení uvedl,

že převodní ceny mezi ním a jeho mateřskou společností nastavil v souladu s principem tržního odstupu, základ daně proto přiznal ve správné výši. Dne 28. 2. 2020 správce daně oznámil žalobci výzvu k podání řádného daňového tvrzení (vyúčtování) daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za stejné zdaňovací období. Tuto výzvu žalobce považoval za neoprávněnou a neopodstatněnou.

2. Správce daně zahájil dne 20. 5. 2020 u žalobce daňovou kontrolu. Dne 25. 2. 2022 vydal správce daně na základě provedené daňové kontroly dodatečný platební výměr na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, č. j. 37578/22/4230-23792-711737, proti němuž žalobce podal odvolání. Rozhodnutí o odvolání ze dne 5. 5. 2023, č. j. 15741/23/5200-11431-711360, kterým bylo zamítnuto odvolání daňového subjektu a potvrzen postup správce daně, žalobce napadl správní žalobou. Řízení o ní bylo vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 23/2023 a vyústilo ve vydání rozsudku ze dne 19. 11. 2025, č. j. 29 Af 23/2023-99, kterým krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
3. V nyní projednávané věci se výše vyměřené daně přímo odvíjela od závěrů daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016, a to z důvodu, že správcem daně zjištěný rozdíl dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je v souladu se zněním § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů považován za podíl na zisku, jehož faktickým příjemcem byla v roce 2016 mateřská společnost odvolatele, Inventec Corp, tj. daňový nerezident usazený v Tchaj-wanu. Daný příjem je dle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1. zákona o daních z příjmů předmětem srážkové daně ve výši 15 %. Na základě závěrů předmětné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 proto vydal správce daně dne 3. 3. 2022 Sdělení č. j. 42786/22/4200-30762-050404, ve věci srážkové daně za zdaňovací období 2016, v němž žalobce seznámil s důvody vyměření daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Toto Sdělení vycházelo ze závěrů správce daně uvedených ve Zprávě o daňové kontrole 2016 a zároveň dávalo žalobci možnost se k těmto důvodům vyjádřit. Vzhledem k tomu, že žalobce na předmětné sdělení ve lhůtě stanovené správcem daně ve sdělení nereagoval, vydal správce daně na základě závěrů daňové kontroly dne 4. 4. 2022 platební výměr, č. j. 37578/22/4230-23792-711737, jímž vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2016 ve výši 40 088 417 Kč. V záhlaví označeném rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Těžiště sporu podle žalobce spočívá v posouzení vlivu oznámení výzvy k podání řádného vyúčtování daně na lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce je přesvědčen, že v době oznámení výzvy k podání řádného vyúčtování správcem daně neexistovala povinnost žalobce podat vyúčtování k dani. Žalobce dále sporuje aplikovanou výši sazby daně, a to z důvodu neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Tchaj-wanem.
6. S odkazem na Pokyn Generálního finančního ředitelství D-59 žalobce argumentuje, že částka ovlivňující základ daně (v projednávané věci zjištěný rozdíl mezi cenou obvyklou a

cenou sjednanou) se uplatní k tzv. rozhodnému datu. Podle žalobce tímto rozhodným datem v projednávané věci musí být právní moc doměření daně z příjmů právnických osob zjištěné dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce je přesvědčen, že tímto způsobem je třeba vykládat ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod. 3 zákona o daních z příjmů, tj. „[z]a podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu, o který byl upraven základ daně dle § 23 odst. 7“. Zvýrazněná pasáž nebyla podle názoru žalobce do citovaného ustanovení vložena jen z důvodu legislativní úspornosti. Konečně žalobce upozorňuje, že jelikož existují dva způsoby stanovení daně – z moci úřední a na základě tvrzení daňového subjektu – musí existovat i dva různé okamžiky „zjištění“ rozdílu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V projednávaném případě však nenastal ani jeden, neboť rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou žalobce v rámci přiznání daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 netvrdil, a správce daně jej ani nestanovil v pravomocném dodatečném platebním výměru. S ohledem na uvedené žalobce tvrdí, že výzva k podání řádného vyúčtování srážkové daně byla neúčinná a předčasná, neboť nebyl „zjištěn rozdíl“ ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

7. Žalobce dále tvrdí, že výzva k podání řádného vyúčtování byla neúčelná, neboť bylo před jejím podáním zjevné, že nemůže směřovat k uvedenému účelu. Daňová povinnost žalobce totiž před okamžikem „zjištění rozdílu“ mezi převodními a tržními cenami nemohla existovat. Žalobce k tomu citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně účelnosti mezinárodního dožádání jako skutečnosti stavějící běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Ve vztahu ke zjištění rozdílu v převodních cenách má žalobce pochybnosti o tom, zda správce daně neměl rovnou zahájit daňovou kontrolu namísto toho, aby žalobce vyzýval k podání dodatečného daňového tvrzení. Podle žalobce v době podání výzvy k podání řádného vyúčtování správce daně neměl řádně odůvodněný předpoklad, že daňová povinnost ke srážkové dani za zdaňovací období roku 2016 vůbec žalobci vznikne.
8. Žalobce je přesvědčen, že správce daně předmětnou výzvu podal za jediným účelem – prodloužení lhůty ke stanovení srážkové daně. Dokazuje to i časová posloupnost jednotlivých úkonů v rámci daňového řízení. Po vydání předmětné výzvy totiž správce daně dva roky neučinil žádný úkon. Toto nelze relativizovat argumentem, že správce daně prováděl u žalobce daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za jiná zdaňovací období. Správce daně ostatně měl možnost lhůtu pro stanovení daně prodloužit – zahájením daňové kontroly (jak to učinil v případě žalobce u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 i u daně srážkové za stejné zdaňovací období). Žalobce upozorňuje, že k vyměření srážkové daně za zdaňovací období roku 2016 pak došlo právě až poté, co správce daně ukončil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a vydal nepravomocný dodatečný platební výměr, a tedy došlo ke „zjištění rozdílu“. Žalobce je taktéž přesvědčen, že v době vydání předmětné výzvy mu nesvědčil status plátce daně vybírané srážkou.
9. Žalobce má taktéž za to, že daňové orgány zvolily nesprávnou sazbu srážkové daně. Sídlo mateřské společnosti – Tchaj-wan, není podle žalobce daňovým rájem. Důvodem, proč v rozhodném období nebyla uzavřena s Tchaj-wanem mezinárodní smlouva v oblasti daně z příjmů, byla geopolitická situace ve vztahu k Čínské lidové republice, resp. skutečnost, že Tchaj-wan není Českou republikou uznáván jako samostatný stát oprávněný uzavírat mezinárodní smlouvy. Žalobce k tomu odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 45/2020 Sb., o zamezení dvojího zdanění s Tchaj-wanem. Na základě uvedeného žalobce argumentuje, že v rozhodném období Tchaj-wan nebyl daňovou jurisdikcí, jejíž rezidenti

jako příjemci podílů na zisku spadali do režimu zvýšené sazby dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Jinak by jistě bylo v důvodové zprávě k zákonu č. 45/2020 Sb. uvedeno, že jeho přijetím bude ovlivněn rozpočet České republiky tím, že dojde ke snížení sazby srážkové daně z původních 35 % na 15 %. Podle žalobce je účelem § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů postih daňových subjektů benefitujících ze statusu daňových rezidentů v určitých jurisdikcích. Tchaj-wan však vzhledem k výše uvedenému takovou „problematickou“ jurisdikcí není, sazba 35 % tedy neměla být aplikována.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které považuje za správné a důkladně zdůvodněné, a to i s ohledem na skutečnost, že žalobní námitky se do značné míry shodují s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání. Žalovaný je přesvědčen, že správce daně ve výzvě k podání řádného vyúčtování dostal povinnosti dle § 145 odst. 1 daňového řádu, neboť zdůvodnil, proč žalobce považuje za plátce daně příslušné daně a proč má za to, že mu vznikla povinnost podat daňové tvrzení. Správce daně měl k dispozici zjištění z daňových kontrol u žalobce na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 až 2015, na základě nichž měl za to, že i v dalších obdobích byly rozhodné skutečnosti totožné. Pokud správce daně identifikoval porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v roce 2013 a současně dospěl k závěru, že ke stejnému došlo i v letech 2014 a 2015, ale i v roce 2016, zcela oprávněně žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání i za toto zdaňovací období. Podle žalovaného nejsou závěry rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2023, č. j. 77 Af 1/2023-103, přílehlavé na nyní projednávanou věc.
11. Žalovaný je toho názoru, že odůvodněnost výzvy k podání řádného vyúčtování je dána i z důvodu vazby daně z příjmů právnických osob na srážkovou daň. Žalovaný má za to, že správce daně nemusí při vydání výzvy k podání daňového tvrzení disponovat vědomostí o konkrétní výši daňové povinnosti, postačuje pouze odůvodněný předpoklad o její existenci. Tento předpoklad správce daně čerpal ze zjištěných skutečností v daňových kontrolách. Poukaz žalobce na Pokyn Generálního finančního ředitelství D-59 postrádá relevanci, jelikož se týká rozhodného data pro uplatnění částek ovlivňující základ daně dle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, nikoliv problematiky okamžiku „zjištění rozdílu“ ve smyslu § 23 odst. 7 téhož zákona. V momentě, kdy správce daně či daňový subjekt „zjistí rozdíl“ v převodních cenách, postupuje dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů, toto ustanovení navíc obsahuje zřejmou vazbu na „zjištění rozdílu“ podle první věty § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nikoliv vazbu na nedoložení rozdílu podle věty druhé § 23 odst. 7. Žalovaný k tomu odkázal na důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. Názor žalobce, že k vydání výzvy k vyúčtování může dojít až po doměření konkrétní výše daně z příjmů právnických osob dle § 23 odst. 7, je tedy nesprávný. Termín „zjištěný rozdíl“ je myšlen v rovině faktické aplikace, nikoliv rovině časové – jako doložení a vyměření (*zjištění*) rozdílu v převodních cenách. Správce daně současně nemohl v časové posloupnosti daňového řízení výzvu o vyúčtování opomenout.
12. Žalovaný dále nesouhlasí s žalobní argumentací stran zvolené sazby srážkové daně. Ve zdaňovacím období roku 2016 platilo, že Česká republika neměla s Tchaj-wanem uzavřenu mezinárodní smlouvu v oblasti daní z příjmů. Zákon č. 45/2020 Sb. nabyl účinnosti 12. 3. 2020, ze sdělení ministerstva financí č. 309/2020 Sb. navíc vyplývá, že tento zákon nemá být uplatňován na příjmy ze zdaňovacích období roku 2021. Ze všech těchto důvodů tak byly

splněny podmínky pro aplikaci sazby daně dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Argumenty teleologickým výkladem a důvodovou zprávou má žalovaný za nedůvodné.

13. Žalobce v replice zopakoval některé žalobní námitky; rozsudky Nejvyššího správního soudu, na něž ve vyjádření odkazoval žalovaný, se vyjadřují k otázce, jak intenzivními indiciemi musí správce daně disponovat, aby byly dostatečné pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobní argumentace však není postavena na nedostatku indicií správce daně, žalobce proto nepovažuje nutné se k rozsudkům vyjadřovat. Žalobce upozornil, že nastavení převodních cen mezi ním a mateřskou společností je ověřováno zpětně po uplynutí zdaňovacího období. Tvrzení žalovaného, že správce daně na základě doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 mohl dovozovat obdobné i pro další období, nelze akceptovat. Žalobce odkázal na průběh daňových řízení za jednotlivá zdaňovací období, kdy správce daně vždy rozhodl o srážkové dani až poté, co rozhodl o doměření daně z příjmů právnických osob. Onen „zjištěný rozdíl“ v § 22 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů je tedy současně předmětem dodatečných platových výměrů daně z příjmů právnických osob dle § 23 odst. 7 téhož zákona, srážkovou daně tedy bylo možné stanovit až poté, co bylo rozhodnuto o „zjištěném rozdílu“. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že by v projednávané věci byl Pokyn D-59 Generálního finančního ředitelství irelevantní. Vymezuje totiž, v jakém okamžiku se do základu daně promítne relevantní daňová skutečnost ex post. V projednávaném případě jde o nepravomocný dodatečný platební výměr o dani z příjmů právnických osob. Žalobce k tomu odkazuje i na odbornou komentářovou literaturu, a analogicky poukazuje i na právní úpravu daňové ztráty (§ 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů).
14. V navazujícím vyjádření k replice žalobce žalovaný setrval na své původní argumentaci ve vyjádření k žalobním námitkám, které považuje za nedůvodné.

#### IV. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
16. Mateřská společnost žalobce má sídlo na Tchaj-wanu. Je tedy daňovým nerezidentem, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (§ 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů se pak za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou podíly na zisku, za něž se považují i *zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu* (§ 23 odst. 7). Tento druh příjmu je pak daněn srážkou podle zvláštní sazby v § 36 odst. 1 téhož zákona.
17. Plátcem této srážkové daně dle § 38c odst. 1 ve spojení s § 38d odst. 1 věta druhá zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, však je žalobce, neboť je poplatníkem se sídlem na území České republiky, který je povinen srážku provést při výplatě příjmů z podílů na zisku ve prospěch mateřské společnosti.
18. Krajský soud bude dále v rozsudku označovat daň, jejímž poplatníkem byla mateřská společnost a plátcem žalobce, jako *srážkovou daň*. Daň, která se srážkovou daní souvisí (viz

níže), jejímž poplatníkem i plátcem je žalobce, a která není předmětem nyní projednávané věci, bude označovat jako *daň z příjmů právnických osob*.

19. Dle § 38d odst. 1, odst. 2 *in fine* zákona o daních z příjmů se se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36, a srážku je povinen provést plátcе daně. U rozdílu mezi sjednanou cenou, který je považován za podíly na zisku [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3], se dnem provedení srážky rozumí poslední den zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání.
20. Dle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů *liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*.
21. 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*.
22. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*.
23. V případě srážkové daně za zdaňovací období roku 2016 by (v případě, že by správce daně neučinil do té doby žádný relevantní úkon) lhůta pro stanovení daně uplynula dne 3. 4. 2020. Je proto stěžejní zodpovědět otázku, zda došlo výzvou k podání řádného vyúčtování srážkové daně, kterou správce daně vydal dne 25. 2. 2020 (a doručil žalobci 28. 2. 2020), k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu a běhu této lhůty od znova.
24. Po čistě formální stránce byla výzva k podání řádného vyúčtování úkonem, který lhůtu přerušoval. Nelze však odhlížet od materiální stránky věci. Judikatura totiž dovodila, že úkon daňových orgánů může přerušit běh prekluzivní lhůty a zakládat běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky však nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, bod [18]). Tato judikatura se sice týká předchozí právní úpravy, je však použitelná i na současné znění daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63).
25. Takto vymezená kritéria je však třeba vykládat úzce. „Čistě jazykovým výkladem by cynik mohl říci, že daňové řízení je vždy vedeno za účelem stanovení daně, což je zároveň i jeden z případů prodloužení lhůty k jejímu stanovení. Tato kritéria je tak nutno hodnotit rovněž pohledem určitého úmyslného či zjevného a závažného opomenutí nebo zneužití právních institutů daných k ochraně práv daňového subjektu“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Afs 212/2019-50, bod [26]). Příkladem skutečně účelového postupu tak bude například to, když žalovaný v poslední den prekluzivní lhůty vydá rozhodnutí o odvolání bez jakéhokoliv odůvodnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Afs 380/2020-30), nebo když správce daně vydá druhou výzvu k odstranění

pochybností, v níž však pouze zopakuje již jednou sdělené pochybnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006-106). Odkazy žalobce na judikaturu ohledně vlivu žádosti o mezinárodní dožádání na běh lhůty pro stanovení daně [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu] krajský soud nepovažuje za přesvědčivou. Nyní projednávaná věc se týká přerušení a zahájení nového běhu lhůty pro stanovení daně, zatímco v případě žádosti o mezinárodní spolupráci jde o stavení této lhůty. V žalobcem citovaných rozsudcích lze jistě nalézt obecně použitelné principy i na nyní projednávanou věc, krajský soud je však přesvědčen, že pokud existuje bohatá judikatura, která se týká přímo přerušení běhu lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, je třeba vycházet právě z ní.

26. Ve stěžejním argumentu však žalobce namítá, že odkaz na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 téhož zákona znamená, že „zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu“ je třeba považovat za podíl na zisku, a tedy příjem zdanitelný srážkovou daní, až tehdy, když postupem dle § 23 odst. 7 téhož zákona buďto přímo plátce daně v daňovém tvrzení, či případně správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení, „zjistí“ tento rozdíl. „Zjištění rozdílu“ pro účely srážkové daně tedy podle žalobce může nastat až v závislosti na výsledku daňového řízení ohledně daně z příjmů právnických osob. Pro zdaňovací období roku 2016 nebyla daň z příjmů právnických osob v době vydání výzvy k vyúčtování žalobci doměřena, nebyl tudíž „zjištěn rozdíl“ v převodních cenách dle § 23 odst. 7, neexistoval tedy ani příjem pro mateřskou společnost, který by byl žalobce povinen zdanit srážkovou daní. Výzva k podání vyúčtování této daně tedy podle něj byla předčasná.
27. Daň z příjmů právnických osob „korigovaná“ (ve smyslu úpravy základu daně) dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jejímž plátcem i poplatníkem je žalobce, a daň srážková spolu poměrně úzce souvisí. K jejich průniku dochází minimálně v klíčové otázce nastavení cen mezi spojenými osobami, přičemž příslušná zjištění mají vliv na obě tyto daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2024, č. j. 10 Afs 119/2024-52, bod [31]). Je to však daňový poplatník, kdo má ohledně nastavení cen se spojenou osobu břemeno tvrzení, neboť byl dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 19 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, povinen upravit základ daně vždy, kdy se jím realizované ceny liší od tržní úrovně. Pokud to neuvede, nese břemeno důkazní ohledně prokázání, že převodní ceny nejsou odlišné od cen tržních (NEŠLEHA, Matěj, BLÁHA, Radim. *Komentář k § 23 In: DRÁB, Ondřej a kolektiv. Zákon o daních z příjmů. Komentář.* Wolters Kluwer, 2021).
28. Krajský soud se zaměřil na obsah výzvy k podání vyúčtování stran odůvodnění pochybností správce daně ohledně nastavení převodních cen dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů mezi žalobcem a jeho mateřskou společností. Tyto pochybnosti plynuly ze závěrů daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013. Správce daně zjistil, že žalobce vykázal dle ukazatele ROTC ziskovost 0,07 %. Ze srovnání s nespojenými osobami však správci daně vyplynulo, že ziskovost žalobce měla být podle stejného ukazatele minimálně 2,04 %. Správce daně vycházel z těchto závěrů i v dalších daňových kontrolách, včetně té za zdaňovací období roku 2016, neboť se v těchto obdobích podstatně nezměnilo rozdělení funkcí a rizik mezi žalobcem a mateřskou společností. Správci daně tedy vznikly pochybnosti o tom, zda se převodní ceny mezi žalobcem a mateřskou společností neliší od cen tržních, a zda žalobce tedy správně zjistil základ daně z příjmů právnických osob.
29. Jelikož by případný rozdíl v cenách představoval podíl na zisku mateřské společnosti [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů], vyzval správce daně v nyní projednávané věci žalobce, aby (jako plátce daně z tohoto příjmu) podal řádné vyúčtování srážkové daně.

Základem pro správné zjištění daně je totiž řádné, případně dodatečné daňové tvrzení (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Znamená to, že má-li správce daně indicie nasvědčující povinnosti k podání daňového tvrzení, musí nejprve vyzvat daňový subjekt, aby takový úkon sám učinil, a současně jej poučit o důsledcích nesplnění výzvy (§ 145 odst. 1 daňového řádu; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 1 Afs 242/2014-33). Krajský soud má na základě uvedeného za to, že výzva k podání řádného vypořádání nebyla předčasná a nedůvodná. Žalobce, jako plátce srážkové daně, nepodal řádné vyúčtování této daně, protože byl přesvědčen, že „nezjistil rozdíl“ v převodních cenách dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně však ve výzvě dostatečným způsobem identifikoval pochybnosti o tomto závěru a konfrontoval s nimi žalobce. Současně krajský soud nesouhlasí s názorem žalobce, že žalovaný neměl vůbec vydávat výzvu k podání řádného vyúčtování, ale rovnou zahájit daňovou kontrolu srážkové daně. Tuto povinnost správci daně ukládá zákon v § 145 odst. 1 daňového řádu. Žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2023, č. j. 77 Af 1/2023-103, je nepřiléhavý na nyní projednávanou věc, neboť se zabývá otázkou, kdy má správce daně namísto výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu rovnou přistoupit k zahájení daňové kontroly. Projednávaný případ se však týká řádného daňového tvrzení (vyúčtování), správce daně nemohl daňovou kontrolu zahájit předtím, než by žalobci umožnil splnit jeho daňovou povinnost, o níž měl správce daně pochybnosti.

30. Krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 věty druhé zákona o daních z příjmů: „[z]a podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) ...“ je třeba vykládat tak, že musí jít o „zjištěný rozdíl, o který byl upraven základ daně dle § 23 odst. 7“. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že v okamžiku, kdy správce daně či daňový subjekt zjistí rozdíl dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, zahrne jej mezi zdroje příjmů dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 téhož zákona. Ke „zjištění rozdílu“ dochází porovnáním převodní a tržní ceny, nikoliv daňovým tvrzením či rozhodnutím daňových orgánů, jak tvrdí žalobce. K úpravě základu daně dle § 23 odst. 7 téhož zákona dochází až tehdy, když není rozdíl od ceny „obvyklé“ uspokojivě doložen a správce daně či daňový subjekt mohou proto upravit základ daně (k tomu žalovaný příhodně odkázal na bod 315 důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.). Proto ostatně správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Konečně krajský soud poznamenává, že zrovna v případě zákona o daních z příjmů lze silně pochybovat o tom, že by zákonodárce do předmětného ustanovení nevkládal vše, co zamýšlel normovat, z důvodu „legislativní úspornosti“. Odkaz žalobce na bod 4 Pokynu Generálního finančního ředitelství D-59 není pro projednávanou věc relevantní. Krajský soud opakuje, že „zjištění rozdílu“ mezi převodními a tržními cenami pro účely § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. téhož zákona znamená jejich porovnání, nikoliv doměření či vyměření na základě kontrolního postupu, není tedy ani relevantní hypotetické rozhodné datum takového stanovení daně.
31. Krajský soud nepřisvědčil ani argumentu žalobce, že k vyměření srážkové daně v projednávaném případě došlo až po doměření daně z právnických osob za rok 2016, jinými slovy že správce daně stejně vyčkával na výsledek daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za dané období, tedy na „zjištění rozdílu“ dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce zde směšuje dvě věci. Ve výzvě k podání řádného vyúčtování nebyl správce daně povinen konkrétně vyčíslit daňovou povinnost žalobce, pouze dostatečným způsobem vyjavit své pochybnosti o nastavení převodních cen mezi ním a mateřskou společností (což učinil), jež v důsledku ovlivnilo vznik daňové povinnosti. Naopak při

vyměřování srážkové daně již správce daně musel na základě dokazování a vlastních úvah určit částku, která se rovná výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a mateřskou společností a cenou obvyklou na trhu. Zvláště při stanovování referenčních (obvyklých) cen jde v podstatě o simulaci na základě úvahy správce daně, pro níž neexistuje jednotný obecný algoritmus. Nároky na odůvodnění této úvahy a použitých metod tomu odpovídají (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58, body [25] až [30]). Obchodní transakce mezi spojenými osobami jsou často z důvodu velikosti těchto společností velmi komplexní (jako v projednávaném případě). Pokud tedy správce daně vyčkával na výsledek prověřování převodních cen při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob, neshledává v tom krajský soud pochybení, ale logický důsledek složitosti celého procesu, který má nesporný vliv na výši stanovených daní (viz bod [27] tohoto rozsudku).

32. Ze stejného důvodu je nedůvodná žalobní námitka, že výzva k vyúčtování byla účelová v kontextu jejího načasování a následné nečinnosti správce daně. Krajský soud k tomu opětovně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 119/2024-52. Byť se tento rozsudek týká zásahové žaloby proti zahájení a vedení daňové kontroly, krajský soud je přesto toho názoru, že jeho závěry jsou přenositelné na nyní projednávanou věc. Rozsudek se totiž týkal převodních cen mezi spojenými osobami, účelovosti výzvy k podání vyúčtování i vazby srážkové daně na daň z příjmů právnických osob. V bodě [31] Nejvyšší správní soud uvedl, že „nelze na účelovost úkonu správce daně usuzovat pouze z toho důvodu, že je činěn ke konci určité lhůty.“ Dále v bodě [33] uvedl, že nevedení daňové kontroly ohledně obou daní (srážkové i daně z příjmů právnických osob) lze obecně akceptovat. Krajský soud k tomu uvádí, že v nyní projednávané věci žalobce v reakci na výzvu nepodal řádné vyúčtování, z jeho odpovědi na výzvu (příloha č. 3 správního spisu) i z dalších okolností je však patrné, že měl povědomí o probíhající daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2016, jež se zcela jistě týkala i okolností rozhodných pro možné stanovení srážkové daně. Z těchto důvodů má krajský soud za to, že načasování výzvy nebylo účelové, a že správce daně po jejím vydání nebyl nečinný.
33. Žalobní námitka ohledně nezákonnosti zvolené sazby daně je nedůvodná. Ve zdaňovacím období roku 2016 daňový poplatník srážkové daně (mateřská společnost žalobce) sídlil na Tchaj-wanu. Byl tedy daňovým nerezidentem (§ 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Správce daně při určení sazby srážkové daně zabýval tím, zda měla Česká republika v rozhodném období roku 2016 s Tchaj-wanem uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, nebo mezinárodní smlouvu upravující výměnu informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů (§ 36 odst. 1 písm. c) bod 2. téhož zákona]. Jelikož taková mezinárodní smlouva či jiný právní předpis upravující výši srážkové daně ve vztahu k Tchaj-wanu ve zdaňovacím období roku 2016 neexistovaly, určil správce daně sazbu srážkové daně na 35 %. Krajský soud tento postup shledává souladným se zákonem a ztotožňuje se s argumentací žalovaného ohledně odvolací námitky žalobce, která je totožná s námitkou žalobní. Zákon č. 45/2020 Sb. o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu, nabyt účinnosti dne 12. 3. 2020, žalovaný jej nemohl aplikovat zpětně na příjmy ze zdaňovacího období roku 2016. Argumenty žalobce, že Tchaj-wan nebyl v rozhodném období daňovým rájem, a že s ním Česká republika z důvodu politiky jedné Číny nemohla uzavřít mezinárodní smlouvu v oblasti daní, nemohou obstát. Daňové orgány rozhodují podle hmotněprávních předpisů účinných v předmětném zdaňovacím období.

### V. Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
35. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 27. listopadu 2025

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu