



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **HEWA Produktion, s. r. o.**, se sídlem Nezvalova 1293/2a, Olomouc, zast. JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Malé náměstí 124, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 20. 8. 2024, č. j. 65 A 52/2024 – 73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu, kterou se domáhala vyslovení nezákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly ve věci daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2018 a 2019. Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil námitkám žalobkyně, že žalovaný daňovou kontrolu zahájil a prováděl

po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Za počátek běhu prekluzivní lhůty označil krajský soud ve smyslu § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nikoliv den, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení, jak namítala žalobkyně. Nepřisvědčil žalobní argumentaci, podle které pro dotčenou srážkovou daň vůbec není stanovena povinnost podat řádné daňové tvrzení. Ve smyslu legislativní zkratky dle § 1 odst. 4 daňového řádu je řádným daňovým tvrzením také hlášení nebo vyúčtování. Vyúčtování srážkové daně je řádným daňovým tvrzením, pro jehož podání je stanovena lhůta. V den jejího uplynutí počíná běžet lhůta pro stanovení této daně, takže pravidlo upravené v druhé části druhé věty § 148 odst. 1 daňového řádu, tj. že *lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem ..., v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*, se na posuzovaný případ nevztahuje. Ačkoliv srážková daň se stává splatnou již okamžikem její srážky, nezávisle na následné povinnosti provést vyúčtování této daně, je vyúčtování této daně podle § 38d odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDP“), řádným daňovým tvrzením, takže lhůta pro stanovení daně počíná běžet v souladu s pravidlem uvedeným v první části věty § 148 odst. 1 daňového řádu *dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení*, tedy tři měsíce po uplynutí kalendářního roku podle § 137 odst. 2 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání vyúčtování, i když podáno nebylo.

[3] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že od uplynutí lhůty k podání daňového tvrzení se počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjí výhradně tehdy, pokud se daň stává splatnou současně s povinností podat řádné daňové tvrzení. Slovo *současně* použité v druhé části druhé věty § 148 odst. 1 daňového řádu s ohledem na význam celého ustanovení nelze vykládat striktně ve významu časovém, nýbrž jako „taktéž“. Tato část ustanovení však nebyla v této věci aplikovatelná. Podle soudu žalovaný měl v případě obou zdaňovacích období indicie nasvědčující tomu, že žalobkyni svědčí postavení plátce srážkové daně. Povinnost provést srážky z příjmů a povinnost podat vyúčtování jsou odlišné právní skutečnosti. 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. Pouze na lhůtu pro podání vyúčtování, jakožto řádného daňového tvrzení, je navázán počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Přestože má plátce srážkové daně povinnost tuto daň průběžně odvádět, definitivní přehled o celkové daňové povinnosti na této dani je správce daně s to získat až na základě vyúčtování. Plátce daně má právo do konce běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podat i opravné daňové tvrzení. Proto teprve po uplynutí lhůty pro podání vyúčtování srážkové daně má správce daně reálnou možnost začít prověřovat, zda byla výsledně vyúčtovaná daň sražena a odvedena ve správné výši.

[4] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, že výzvy žalovaného k podání vyúčtování srážkové daně nepřerušily běh prekluzivní lhůty, neboť reakce žalobkyně nepřinesla žalovanému žádné nové poznatky o skutečnostech relevantních pro správné stanovení daně, jelikož žalobkyně žalovanému sdělila, že jí žádná povinnost ke srážkové dani a k podání vyúčtování této daně nevznikla. Na rozdíl od výzvy k podání dodatečného

pokračování

daňového tvrzení má totiž výzva k podání řádného daňového tvrzení vliv na běh lhůty pro stanovení daně i tehdy, je-li po ní následně stanovena nulová daňová povinnost. V posuzované věci žalovaný zjistil skutečnosti odůvodňující stanovit daň ve výši odlišné od podaného vyúčtování za zdaňovací období 2018 a 2019 až následně z poznatků učiněných v průběhu daňové kontroly prováděné nejprve na dani z příjmů právnických osob, zahájené dne 1. 7. 2021, pročež dne 4. 5. 2023 zahájil i daňovou kontrolu srážkové daně, jež následně vyústila v její doměření. Smyslem přerušení běhu lhůty pro stanovení daně není jen umožnit správci daně reagovat na nové skutečnosti, nýbrž i nové skutečnosti zjišťovat.

[5] Krajský soud uzavřel, že za zdaňovací období 2018 skončila lhůta pro podání vyúčtování srážkové daně dne 1. 4. 2019 a za zdaňovací období 2019 dne 1. 4. 2020. Od těchto dnů pak začaly podle § 148 odst. 1 daňového řádu plynout tříleté lhůty pro stanovení daně, jež měly skončit 1. 4. 2022 a 1. 4. 2023. Před skončením těchto lhůt došlo k jejich přerušení, a to doručením výzev k podání vyúčtování srážkové daně za rok 2018 dne 1. 10. 2021 a za rok 2019 dne 27. 2. 2023. Před uplynutím těchto nových tříletých lhůt pro stanovení srážkové daně, jež měly skončit 1. 10. 2024 (pro rok 2018), resp. 27. 2. 2026 (pro rok 2019), učinil žalovaný další úkon podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušující běh lhůty pro stanovení daně a vyvolávající počátek běhu nové, a to zahájení daňové kontroly za obě zdaňovací období dne 4. 5. 2023. V rámci takto započaté nové lhůty pro stanovení daně, jež měla skončit 4. 5. 2026, žalovaný žalobkyni dne 26. 3. 2024 daň za obě zdaňovací období doměřil. Zahájení a provádění žalobou napadené daňové kontroly tudíž nebylo nezákonným zásahem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně vyložil § 148 odst. 1 větu druhou daňového řádu. Slovo „současně“ se zde má vykládat ve smyslu časovém, nikoliv ve významu „taktéž“. Časový význam tohoto slova je jednoznačný a nelze jej popřít tak, že postačí, pokud povinnost podat řádné daňové tvrzení vznikne někdy v budoucnu. Tato podmínka je splněná pouze tehdy, když splatnost daně a povinnost podat řádné daňové tvrzení nastávají ve stejném okamžiku. Jinak by užití tohoto výrazu bylo nadbytečné.

[7] To odpovídá i smyslu a účelu zákona, neboť počátek běhu prekluzivní lhůty souvisí s okamžikem, kdy správce daně může vůči daňovému subjektu uplatnit svou kontrolní pravomoc. Obecně jakmile uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, a daň se současně stane splatnou, může správce daně uplatnit svou kontrolní pravomoc a počne běžet prekluzivní lhůta. V případě srážkové daně je však daň splatná dříve, než má daňový subjekt povinnost podat daňové tvrzení. Pravomoc správce daně stanovit řádně neodvedenou daň, a tedy i provést daňovou kontrolu, vzniká již následující den po splatnosti. Právě tento okamžik proto musí být rozhodný pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Jelikož stěžovatelčin výklad odpovídá účelu a systematické daňového řádu, neobstojí závěr soudu, že výklad stěžovatelky nemá oporu v kontextu celého zákonného ustanovení. Stěžovatelka se neomezila pouze na jazykový výklad. Pokud

by zákonodárce neměl v úmyslu užít daný výraz v jeho časovém významu (tedy by nebyl rozhodný časový souběh splatnosti daně a podání řádného daňového tvrzení), do textu zákona by jej nezařadil. Jde tudíž o klíčový prvek dotčeného ustanovení.

[8] Podle stěžovatelky výzvy ze dne 1. 10. 2021 a 27. 2. 2023 nebyly způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť již před jejich vydáním měl žalovaný k dispozici všechny informace potřebné k posouzení daňové povinnosti stěžovatelky, která dlouhodobě zastávala názor, že jí za kontrolovaná zdaňovací období nevznikla žádná daňová povinnost ke srážkové dani. Výzvy tak nepřinesly žádná nová zjištění. Procesní úkony správce daně však musí být podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 209/2022 - 42, opřeny o materiální základ. Pokud daňový subjekt nedeclaruje žádnou daňovou povinnost, nelze takové podání fakticky považovat za vyúčtování daně. „Nulové podání“ učinila pouze z důvodu své registrace k dani. Jelikož i výzvy potvrzují, že je žalovaný zaslal pouze z důvodu formální registrace stěžovatelky k dani a neočekával žádné konkrétní vyúčtování, postrádal jeho postup materiální opodstatnění. Výzva správce daně však musí být opřena o reálný předpoklad, že daňová povinnost nebyla stanovena správně. Když daňový subjekt deklaruje nulovou daňovou povinnost, nesděluje nové skutečnosti a pouze potvrzuje stav již známý správci daně.

[9] Krajský soud nesprávně uzavřel, že dodatečné daňové přiznání, které stěžovatelka podala, přerušilo běh prekluzivní lhůty. Vyúčtování deklarující nulovou povinnost slouží výhradně k potvrzení známého stavu a nemá žádný věcný dopad na správné stanovení daně. Žalovaný měl jiné možnosti, jak si tvrzení stěžovatelky ověřit. Informace o nulové daňové povinnosti stěžovatelky mu byly známy už před vydáním výzev. Stěžovatelka nesouhlasí, že správce daně nemá prostor pro kontrolu daňové povinnosti již od okamžiku splatnosti dotčené srážkové daně. Krajský soud přehlíží materiální podstatu postavení plátce daně dle § 38d odst. 9 ZDP. Povinnost podat vyúčtování je spojena pouze s existencí skutečné činnosti plátce daně v příslušném období, tj. se srážkou daně a jejím odvodem. Pokud žádná srážka neproběhla, nejde o plátce daně v materiálním smyslu, ale pouze registrovaný subjekt bez aktivní daňové povinnosti. Jelikož stěžovatelka nebyla povinna podávat vyúčtování, pokud žádnou daň nesrazila, nemohly výzvy žalovaného přerušit prekluzivní lhůty.

[10] Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že povinnost podat vyúčtování daně vybírané srážkou plyne z § 38d odst. 9 ZDP. Pokud tuto povinnost plátce daně nesplní, je správce daně oprávněn jej k tomu vyzvat. Povinnost daň srazit je odlišná od povinnosti podat vyúčtování a jde pak také o odlišné právní skutečnosti. Lhůta pro podání vyúčtování a splatnost daně jsou dva odlišné termíny. Pouze na lhůtu pro podání vyúčtování pak navazuje lhůta pro stanovení daně. Pro její přerušování není nutné, aby výzva k podání řádného daňového tvrzení vedla ke stanovení nenulové daňové povinnosti. Na základě řádného daňového tvrzení lze vyměřit i daň ve výši 0 Kč. Žalovaný zjistil skutečnosti odůvodňující stanovit daň v odlišné než tvrzené výši až následně na základě daňové kontroly. Stěžovatelka nesplnila povinnost podat vyúčtování ani za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017, přičemž za roky 2015 a 2016 jí byla vyměřena vysoká daňová povinnost. Ani za rok 2018 stěžovatelka nepodala vyúčtování, proto ji žalovaný oprávněně vyzval, aby podala vyúčtování za zdaňovací období let 2018 a 2019.

pokračování

[12] Správce daně může v souladu se zákonem konkludentně vyměřit daňovému subjektu daň v tvrzené výši, tedy i nulové, což se původně stalo v případě stěžovatelky. Nelze tudíž souhlasit, že deklaraci nulové daňové povinnosti nelze považovat za vyúčtování. Žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole, v níž dovodil, že stěžovatelka měla povinnost k registraci i ke sražení a odvedení daně, přičemž tuto povinnost nesplnila. Jestliže stěžovatelka nesplnila svoji zákonnou povinnost daň sražit a odvádět, neznámá to, že neměla povinnost podat vyúčtování. Žalovaný ji k podání vyúčtování vyzval oprávněně. Oznámení těchto výzev mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud již dříve dovodil, že nezákonným zásahem může být i zahájení, resp. vedení daňové kontroly, případně některé konkrétní úkony správce daně prováděné v jejím průběhu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS), neboť samotná (nezákonná) kontrola a s ní spojené požadavky jsou ve svém celku ve vztahu ke kontrolovanému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze vskutku hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s. ř. s. Daňová kontrola zahájená či pokračující po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně může představovat nezákonný zásah. Například dle rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018 - 29, č. 3807/2018 Sb. NSS, „*provádění daňové kontroly do okamžiku prekludování daňové povinnosti bylo v souladu se zákonem a v jeho mezích; daňová kontrola probíhala ohledně daňové povinnosti, která stále ještě mohla být změněna. Až následně – pokračováním daňové kontroly i po prekluzi daňové povinnosti – správce daně svým jednáním vykročil ze zákonných mantinelů, neboť prováděl daňovou kontrolu, aniž by přitom mohlo dojít ke změně daňové povinnosti. Od tohoto okamžiku tak správce daně zasahoval do právní sféry stěžovatele, aniž by k tomu měl zákonný podklad. Až od tohoto okamžiku prováděl daňovou kontrolu v rozporu se zákonem.*“

[16] Rozhodnou je tedy v dané věci otázka, zda žalovaný zahájil a vedl daňovou kontrolu před uplynutím lhůty pro stanovení daně, přičemž pro její zodpovězení je rozhodné určení počátku běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, a následně též otázka, zda došlo k jejímu přerušení podle § 148 odst. 3 téhož zákona.

[17] Dle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *[d]aň 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. Dle odst. 3 téhož ustanovení [b]yla-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.

[18] Podle stěžovatelky se má shora citované ustanovení § 148 odst. 1 věta druhá daňového řádu vykládat tak, že lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž se daň stala splatnou, pokud povinnost podat řádné daňové tvrzení nevznikla ve stejném okamžiku – tedy pokud *současně* nenastane splatnost daně a okamžik, kdy je daňový subjekt povinen podat řádné daňové přiznání. Svůj jazykový výklad ovšem provádí izolovaně pouze dle významu slova „současně“ a nezohledňuje znění celého dotčeného ustanovení (jak ostatně upozornil již krajský soud). Z kontextu celého ustanovení je zjevné, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně počne běžet primárně dnem, v němž uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, a pokud zde neexistuje povinnost podat řádné daňové tvrzení, pak je pro počátek běhu prekluzivní lhůty rozhodný den, v němž se daň stala splatnou. Bylo by naopak nelogické, aby totéž zákonodárce vyjádřil v jedné větě dvojím způsobem – tedy „den, v němž uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení“ a „současná existence povinnosti podat řádné daňové tvrzení“. Pokud by z textu zákona mělo plynout to, co uvádí stěžovatelka, pak by se v něm muselo uvádět, že lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem splatnosti daně, pokud současně (týmž dnem) neuběhne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.

[19] Stěžovatelčin výklad zcela „převrací“ logiku daného ustanovení, jak jej tradičně chápe právní teorie i praxe. Např. dle komentářové literatury k § 148 odst. 1 daňového řádu je počátek běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (třileté i desetileté) „*odvozen ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 136), popř. dnem splatnosti daně tam, kde povinnost podat řádné daňové tvrzení nevzniká*“ (Daňový řád. Praktický komentář, 2019. In: ASPI), jinými slovy se odvíjí ode dne „*v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, anebo uplynul-li okamžik splatnosti daně v případě, že povinnost podat řádné daňové tvrzení neexistuje*“ (Daňový řád. Komentář, 2011. In: ASPI).

[20] Stěžovatelka tvrdí, že její výklad není čistě jazykový a odpovídá smyslu i účelu zákona, neboť již od okamžiku splatnosti daně může správce daně uplatňovat svou kontrolní pravomoc. Nijak však nezpochybňuje argumentaci krajského soudu, podle které má správce daně reálnou možnost prověřit, zda plátce daně odvedl srážkovou daň ve správné výši, teprve v návaznosti na podané vyúčtování. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se ztotožňuje. Jazykový výklad provedený krajským soudem odpovídá i smyslu a účelu zákona. Naopak proti smyslu (a ostatně i na úkor daňových subjektů) by bylo, pokud by správce daně kontroloval splatnou daň, aniž by vyčkal uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Daňový subjekt musí nejdříve rozhodné skutečnosti o své daňové povinnosti tvrdit a teprve poté je možné, aby správce daně správnost tvrzení daňového subjektu prověřoval. Postup, který prosazuje stěžovatelka, by odporoval principu autoaplikace ze strany daňového subjektu, na němž je systém daní vystaven.

[21] Námitky, podle kterých výzvy k podání vyúčtování srážkové daně ze dne 1. 10. 2021 a ze dne 27. 2. 2023 nebyly způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3

pokračování

daňového řádu, protože stěžovatelka v nich vykazala nulovou daňovou povinnost, považuje Nejvyšší správní soud za účelové a nereagující konkrétně na odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud uvedl, že výzva k podání řádného daňového tvrzení má vliv na běh lhůty pro stanovení daně i tehdy, je-li po ní následně stanovena nulová daňová povinnost, a odlišil ji od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. S tím stěžovatelka nijak nepolemizuje a namítá, že z důvodu deklarace nulové daňové povinnosti nelze její podání považovat za vyúčtování daně. Pokud by kasační soud přistoupil na tuto argumentaci, vedlo by to k absurdním důsledkům. Umožnil by tím daňovému subjektu vyloučit účinky přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu tím, že by v rozporu se zákonem vykazal nulovou daňovou povinnost ke srážkové dani. Kromě toho žalovaný i krajský soud správně upozornili, že správce daně může daň konkludentně vyměřit také v nulové výši. Vykázání nulové daňové povinnosti proto nečiní z podaného vyúčtování „nulové podání“, jak se mylně domnívá stěžovatelka.

[22] Ačkoliv krajský soud popsal skutečnosti, které jej vedly k závěru, že postup žalovaného nepostrádal materiální opodstatnění (žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu stěžovatelky platby a stěžovatelka vyúčtování nepodala; již za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017 nesplnila svou povinnost podat vyúčtování, učinila tak až na základě výzvy žalovaného a následně jí byly vyměřeny na této dani ve zdaňovacích obdobích 2015 a 2016 vysoké daňové povinnosti), stěžovatelka svou kasační argumentaci opírá o opačnou premisu, aniž by však se závěry krajského soudu konkrétně polemizovala. Nejvyšší správní soud proto nemohl námitkám stěžovatelky přisvědčit a odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku (body 28 až 31). Krajský soud nepochybil, pokud uzavřel, že výzvy žalovaného k podání vyúčtování srážkové daně přerušily běh prekluzivní lhůty. Jak správně konstatoval, smyslem přerušení běhu lhůty pro stanovení daně není jen umožnit správci daně reagovat na nové skutečnosti, nýbrž i nové skutečnosti zjišťovat.

[23] Otázkou existence daňové povinnosti stěžovatelky se lze důsledně zabývat až v řízení, v němž soudy přezkoumávají rozhodnutí o stanovení daně, nikoliv v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly. Není namístě již ve fázi vydání výzvy k podání vyúčtování ke srážkové dani popírat postup žalovaného na základě argumentace, podle které stěžovatelka neměla povinnost daň srazit. Zcela nepřipadné je pak tvrdit, že pokud daň nesrazila (aniž by se zkoumalo, zda tuto povinnost měla), neměla povinnost podat vyúčtování ke srážkové dani. Výklad stěžovatelky by umožnil daňovým subjektům, aby své povinnosti účelově neplnily.

[24] Nejvyšší správní soud dodává, že naopak by žalovaný nerespektoval východiska judikatury tohoto soudu, pokud by zahájil daňovou kontrolu a daň vyměřil, aniž by stěžovatelce umožnil daň vyúčtovat a uhradit ve správné výši (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 4. 2. 2015, č. j. 1 Afs 242/2014 - 33, kasační soud uvedl, že pokud správce daně má indicie vedoucí jej k závěru o povinnosti daňového subjektu k podání daňového tvrzení, je namístě jej ke splnění takové povinnosti vyzvat, přičemž v takovém případě nejde o nezákonný zásah (viz bod 20; v odkazovaném případě měl sice tvrzený nezákonný zásah spočívat v samotných výzvách, zatímco nyní se posuzuje až následná otázka zahájení a vedení daňové kontroly, přesto z něj plyne, že námitky stěžovatelky nemohou obstát).

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu