



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Krivánkové ve věci

žalobkyně: **ARCHKES a.s.**, sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2  
zastoupena společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.,  
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v daňové kontrole u žalobkyně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021,

takto:

- I. Určuje se, že zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole u žalobkyně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024, č.j. 987860/24/2301-62563-402333, byl **n e z á k o n n ý**.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 20 477 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., zástupkyně žalobkyně.

## Odůvodnění:

### I.

#### Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 4. 6. 2024 domáhala vydání rozsudku, jímž by soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole [u žalobkyně] na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021.
2. V podání ze dne 18. 10. 2024 žalobkyně změnila žalobní petit s tím, že se pro příště domáhá určení, že zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole [u žalobkyně] na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024 č.j. 987860/24/2301-62563-402333, byl nezákonný.

### II.

#### Žaloba

3. Žalobkyně uvedla, že žalovaný zahájil dne 15. 5. 2024 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021. Dle žalobkyně však došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně a zahájená daňová kontrola je z důvodu prekluze práva pro stanovení daně nezákonná.
4. Žalobkyně je právnickou osobou vzniklou dne 29. 7. 2008. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021 podala místně příslušnému správci daně dne 26. 4. 2021. Tím započala běžet lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), dle kterého 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. Žalovaný vydal dne 14. 5. 2024 oznámení o zahájení daňové kontroly č.j. 987860/24/2301-62563-402333, kterým oznámil zahájení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021 v rozsahu: - zdanitelných plnění dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění předpisů platných ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2021, - nároku na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele MJ group s.r.o., Chládkova 898/2, Žabovřesky, 616 00 Brno, DIČ: CZ05132631 (dále jen „*MJ group*“) dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ či „*ZDPH*“) uplatněného ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2021. Oznámení o zahájení daňové kontroly bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 15. 5. 2024.
5. Žalobkyně namítala, že v mezidobí došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně tak započala dne 26. 4. 2021 a skončila dne 26. 4. 2024 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 21/2020-56). Marným uplynutím lhůty ztrácí obecně správce daně legitimaci k provedení daňové kontroly. Jak uvádí odborná literatura: „*Lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní (propadnou). Prekluzí je možno ve smyslu soukromoprávní doktríny rozumět stav, kdy v důsledku plynutí času zaniká nějaké právo. V případě práva veřejného, resp. v případě orgánu veřejné moci není zcela přesné hovořit o zániku práva, nýbrž o zániku pravomoci právo uplatnit. Z pohledu daňového řízení tedy platí, že po uplynutí lhůty pro*

*stanovení daně zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané časové období (nejčastěji zdaňovací období). Nemožnost stanovit daň v sobě zahrnuje jak zánik pravomoci vyměřit daň, která dosud nebyla stanovena (typicky v důsledku nespolupráce daňového subjektu), tak nemožnost snížit či zvýšit výši již stanovené daně tak, jak byla dosud stanovena (ve smyslu § 141 odst. 1 jde o tzv. poslední známou daň). Poslední známá daň se okamžikem uplynutí lhůty pro stanovení daně stává nezměnitelnou a definitivní částkou odpovídající daňové povinnosti daňového subjektu bez ohledu na to, že pozdější zjištění může ukázat jiný výsledek.“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, ISBN: 978-80-7357-564-9)*

6. Jelikož v mezidobí nedošlo k žádnému zákonem předvídanému prodloužení lhůty pro stanovení daně (blíže dále), spatřuje žalobkyně nezákonný zásah v uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tímto se ocitla předmětná období v prekluzi. Jako takový tento zásah postihuje celou daňovou kontrolu, jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č.j. 10 Afs 28/2014-51: „[27] Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.“
7. Žalobkyně tak uzavřela, že zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021 je v prekluzi, a to z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že správní orgány mají k prekluzi přihlížet ex offio i bez návrhu adresátů právních norem, tak zahájením daňové kontroly na prekludovaná zdaňovací období došlo dle žalobkyně k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného.
8. Pro úplnost žalobkyně uvedla, že dne 24. 1. 2024 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2 (dále též jen „správce daně“ či „místně příslušný správce daně“), výzvu k podání dodatečného daňového přiznání č.j. 454608/24/2002-52523-106559 (dále též jen „výzva“), kterou byla žalobkyně vyzvána ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2021. Jak z odůvodnění výzvy plyne, žalobkyně byla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání z důvodu, že měl správce daně za to, že přijatá zdanitelná plnění od společnosti MJ group měla být vykázána v režimu tzv. přenesení daňové povinnosti ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění k předmětnému období. Důvodem byla dle správce daně skutečnost, že grafické karty spadají ve smyslu prováděcího nařízení Komise (EU) 2016/1821 ze dne 6. října 2016, kterým se mění příloha I. nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „celní sazebník“), pod kód nomenklatury 8542 31. Žalobkyně se k tomuto právnímu posouzení vyjádřila dne 11. 2. 2024, v němž namítala nesprávnost takového posouzení, a to i s ohledem na názor celních orgánů. Z ustálené judikatury vyplývá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č.j. 1 Afs 32/2015-28, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 1 Afs 300/2017-26 nebo recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29), že vydání samotné výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení není automatickou poukázkou k prodloužení lhůty pro stanovení lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a)

daňového řádu. K tomu musí přistoupit také splnění druhé podmínky, a to, že tato výzva vedla k doměření daně. Dle žalobkyně nicméně je tato výzva bez dopadu na prodloužení lhůty pro stanovení daně. Tomu svědčí nejen skutečnost, že žalovaný na tuto výzvu nijak v oznámení neodkazuje, ani s ní nijak jinak „nepracuje“, ale především se s obsahem výzvy a argumentací žalobkyně v odpovědi na výzvu nijak nevypořádává. Jak však uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2023, č.j. 9 Afs 209/2022-42, je významnou proceň chybou, pokud není na argumentaci daňových subjektů v reakci na výzvu k podání daňového přiznání reagováno a postup navazující na výzvu je zahájen na základě shodné argumentace. V meritu věci nedošlo k naplnění § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu ani v jedné ze zákonných podmínek. Předně je patrné, že daňová kontrola nenavazuje na výzvu. Ani obsahem a ani předmětem neodkazuje na danou výzvu a neuvádí okolnosti ve výzvě obsažené. Současně se nijak nevypořádává s argumentací žalobkyně. Jakékoliv domnělé doměření daně tak nesplňuje sekundární podmínku § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť tato výzva nevedla k doměření daně (tedy výzva správce daně).

9. Závěrem žalobkyně uvedla, že po řádném uplynutí lhůty ani daňovou kontrolu nelze zahájit. Tu lze zahájit pouze v řádné lhůtě pro stanovení daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29). Postup žalovaného je nezákonný.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že provedl u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021. V průběhu prováděné daňové kontroly bylo žalovaným zjištěno, že žalobkyně v tomto zdaňovacím období uplatnila nárok na odpočet daně z daňového dokladu vystaveného dodavatelem MJ group za nákup grafických karet Gainward RTX 2060S. Dle vyjádření žalobkyně byl nárok na odpočet daně uplatněn z nesprávně vystaveného dokladu, protože toto zboží podléhá režimu přenesené daňové povinnosti (dodavatelem zboží MJ group bylo vystaveno storno daňového dokladu č. 2120034 - evidenční č. storna 2120082 a byl vystaven nový daňový doklad č. 2120033 v režimu přenesené daňové povinnosti, oba předmětné daňové doklady byly žalobkyní doloženy žalovanému). Žalobkyni byla v rámci této daňové kontroly zároveň doměřena daň na výstupu dle § 92a ZDPH. V rámci kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2021 byl žalovanému správci daně doručen také daňový doklad č. 211100014 vystavený dodavatelem MJ group za nákup grafických karet nVidia 3070 a Podklady k dani z přidané hodnoty (1q), resp. evidence pro účely DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021. Z těchto dokladů je zřejmé, že daňový subjekt také ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2021 v rozporu s § 92a ZDPH nepřiznal daň na výstupu z dokladu č. 211100014, tj. nevykázal toto plnění ke dni uskutečnění zdanitelného plnění na ř. 10 podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021. Na základě výše uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že by měla být žalobkyni za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 138 600 Kč. Z tohoto důvodu vydal dne 24. 1. 2024 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2 (dále jen „*místně příslušný správce daně*“), jakožto místně příslušný správce daně žalobkyně, výzvu č.j. 454608/24/2002-52523-106559 (dále jen „*výzva*“) ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň

doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a stanovit náhradní lhůtu. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 25. 1. 2024. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání byla výzvou stanovena do 15 dnů ode dne doručení výzvy, tj. do 12. 2. 2024. Dne 3. 2. 2024 obdržel místně příslušný správce daně žádost žalobkyně o prodloužení lhůty stanovené výzvou, a to o 10 dnů (dále jen „žádost“). Žádost byla zaevidována pod č.j. 786213/24/2002-52523-106559 a dne 14. 2. 2024 ji místně příslušný správce daně vyřídil Rozhodnutím o prodloužení lhůty č. j. 842733/24/2002-52523-106559, kterým vyhověl žádosti žalobkyně a lhůtu prodloužil do 22. 2. 2024 (dále jen „rozhodnutí“), když toto rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni dne 14. 2. 2024. Dne 22. 2. 2024 obdržel místně příslušný správce daně podání žalobkyně označené jako „*Odpověď na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání*“, které bylo zaevidováno pod č.j. 1279149/24/2002-52523-106559. Tato odpověď na výzvu byla předána žalovanému. Žalovaný po zhodnocení odpovědi žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2024 vydal dne 14. 5. 2024 oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 987860/24/2301-62563-402333 ve smyslu § 87 daňového řádu, které doručil žalobkyni dne 15. 5. 2024. Na oznámení o zahájení daňové kontroly reagovala žalobkyně podáním označeným jako „*Žádost o ukončení kontroly*“, které bylo žalovanému doručeno dne 30. 5. 2024, jehož prostřednictvím žalobkyně namítala uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně, a to dne 26. 4. 2024. Podání bylo zaevidováno pod č.j. 1089769/24. Žalovaný předmětné podání ze dne 30. 5. 2024 posoudil ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu dle jeho obsahu jako podnět k přezkoumání oznámení č.j. 987860/24 o zahájení daňové kontroly, ve smyslu § 121 odst. 3, 4 daňového řádu. Ve smyslu § 121 odst. 4 daňového řádu může podnět k přezkoumání rozhodnutí podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní. Dle § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, když tímto nadřízeným správcem daně je Odvolací finanční ředitelství. O posouzení podání žalovaný informoval žalobkyni sdělením č.j. 1125149/24/2301-62563-401173 ze dne 13. 6. 2024, které bylo žalobkyni doručeno týž den. Žalovaný předal podnět k přezkoumání oznámení č. j. 1089769/24 o zahájení daňové kontroly k vyřízení nadřízenému orgánu, když navrhuje, aby Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání předmětného rozhodnutí tak, aby bylo oznámení č.j. 1089769/24 o zahájení daňové kontroly v přezkumném řízení zrušeno z důvodu uplynutí lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Jakmile žalovaný obdrží rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v této věci, zašle je obratem nadepsanému soudu.

#### IV.

##### Další podání účastníků

11. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně stručným podáním ze dne 2. 7. 2024, kdy uvedla, že potvrzuje časový sled písemností, které byly mezi žalobkyní a žalovaným, resp. Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště Praha 2, zasílány. Současně potvrzuje, že sdělením ze dne 13. 6. 2024, č.j. 1125149/24/2301-62563-401173, byla žalovaným vyrozuměna o podání podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 121 an. daňového řádu. Jelikož se žalovaný k obsahu žaloby blíže nevyjadřuje, žalobkyně setrvává na důvodnosti podané žaloby a petitu v něm uvedeném.
12. Dne 5. 8. 2024 zaslal žalovaný soudu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 7. 2024, č.j. 23203/24/5300-21441-712599, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2024, č.j. 987860/24/2301-62563-402333, neboť

Odvolací finanční ředitelství dospělo po předběžném posouzení věci k závěru, že předmětné rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, konkrétně s § 148 daňového řádu.

13. Následně dne 8. 10. 2024 žalovaný soudu zaslal své rozhodnutí ze dne 4. 9. 2024, č.j. 1420634/24/2301-62563-402333, kterým žalovaný rozhodl v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu tak, že své rozhodnutí ze dne 14. 5. 2024, č.j. 987860/24/2301-62563-402333, zrušil. K tomu v přípisu ze dne 8. 10. 2024 uvedl, že toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 5. 9. 2024 a nabylo právní moci dne 8. 10. 2024. Žalovaný dospěl k závěru, že k vydání oznámení o zahájení daňové kontroly č.j. 987860/24 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021 a nedošlo již k jejímu přerušení a začátku běhu nové prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tak zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021 až po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Žalovaný má za to, že zrušením rozhodnutí č.j. 987860/24 došlo k odstranění nezákonného stavu, neboť v daňové kontrole za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2021 nelze pokračovat, čímž žalobkyně dosáhla požadovaného stavu. Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že bylo možné napravit nezákonný stav v rámci přezkumného řízení žalovaným či jeho nadřízeným orgánem, k čemuž ostatně i došlo, tedy ještě před podáním zásahové žaloby. S ohledem na uvedené navrhuje žalovaný, aby žaloba, kterou se žalobkyně domáhala zákazu, aby žalovaný pokračoval v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, byla soudem shledána nepřipustnou a aby ji soud z tohoto důvodu odmítl.
14. Žalobkyně na výše uvedené reagovala podáním ze dne 18. 10. 2024, kdy uvedla, že s ohledem na skutečnost, že i když došlo k zastavení daňové kontroly, proti jejímuž zahájení brojila, má nadále za to, že žaloba je/byla důvodná. Zásahová žaloba byla podána v době, kdy daňová kontrola probíhala. Žalobkyně tak s ohledem na změnu skutkového stavu mění tímto petit z konstitutivního na deklaratorní a nově navrhuje, aby soud vydal rozsudek, že zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024, č.j. 987860/24/2301-62563-402333, byl nezákonný.
15. Žalovaný v přípisu ze dne 5. 11. 2024 v reakci na sdělení žalobkyně ze dne 18. 10. 2024 uvedl, že nesouhlasí se závěrem žalobkyně, že podaná žaloba je (byla) důvodná. Z obsahu žaloby jednoznačně vyplývá, že se jedná o žalobu zásahovou uplatněnou ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), kterou se žalobkyně domáhala zákazu v pokračování zahájené daňové kontroly za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021. Jedná se tedy o čistě záporní zásahovou žalobu. Podmínku přípustnosti záporní zásahové žaloby upravuje § 85 s.ř.s., který stanoví, že žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhali se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V tomto ustanovení je zakotvena podmínka subsidiarity soudní ochrany, z níž jednoznačně vyplývá, že není přípustné, aby se žalobce obracel na soud s žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, jestliže má k dispozici jiné prostředky ochrany nebo nápravy. V tomto konkrétním případě je nutno za tento prostředek ochrany nepochybně považovat postup dle § 121 daňového řádu, dle kterého je možné se domáhat přezkoumání rozhodnutí dle odstavce 4 zmíněného ustanovení. Přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně (Odvolací finanční ředitelství), který ve věci rozhodl v posledním stupni, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu

s právním předpisem. Nejvyšší správní soud je ve své judikatuře ohledně výkladu § 85 s.ř.s. konstantní, když v rozhodnutí ze dne 26. 5. 2023, č.j. 4 As 16/2023-39, uvedl, že „výklad § 85 s. ř. s. zastáváný dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu sleduje především důsledné prosazení principu subsidiarity, a to jak v rovině dělby moci, tak v rovině ochrany správních orgánů před zbytečným zatěžováním spory v případech, kdy mohou být odstraněny právními prostředky před správními orgány.“. V souvislosti s požadavkem vyčerpat před podáním žaloby právní prostředky ochrany nebo nápravy dále Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí konstatoval, že má tento požadavek „jeden podstatný význam, jenž souvisí s jiným aspektem subsidiarity této žaloby. Ve vztahu k ní se totiž uplatňuje subsidiarita nejen vůči právním prostředkům ochrany v režii správních orgánů (viz výše rozebrané dvě roviny subsidiarity), ale též vůči ostatním žalobním typům. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č.j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, uvedl, že institut žaloby proti nezákonnému zásahu „[n]emůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalobou nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s.“ (zvýraznění doplněno).“ Nejvyšší správní soud nakonec v rozhodnutí uzavřel, že „ustálený výklad § 85 s. ř. s., jenž vyžaduje, aby právní prostředky ochrany nebo nápravy před správními orgány byly v případě záporní zásahové žaloby vyčerpány před jejím podáním, sleduje legitimní cíl spočívající v naplňování subsidiarity soudní ochrany obecně (dělba moci, odbřemenění soudů – úspora finančních prostředků a personálních kapacit) a subsidiarity zásahové žaloby ve vztahu k ostatním žalobním typům (vytvoření situace pro podání správního žalobního typu). Vzhledem k tomuto cíli je uvedený výklad přiměřený, neboť nemá za následek závažné či neopodstatněné ztížení přístupu jednotlivce dotčeného zásahem k soudu.“.

16. S ohledem na právě uvedené má žalovaný za to, že přípustnost žaloby má být posuzována ke dni jejího podání, tj. ke dni 4. 6. 2024. V té době trvaly účinky zásahu spojené s tím, že žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č.j. 987860/24/2301-62563-402333 dne 15. 5. 2024. Na oznámení o zahájení daňové kontroly reagovala žalobkyně podáním označeným jako „Žádost o ukončení kontroly“, které bylo žalovanému doručeno dne 30. 5. 2024, jehož prostřednictvím žalobkyně namítala uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně, a to dne 26. 4. 2024. Podání bylo zaevidováno pod č. j. 1089769/24. Žalovaný předmětné podání ze dne 30. 5. 2024 posoudil ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu dle jeho obsahu jako podnět k přezkoumání rozhodnutí č.j. 987860/24 o zahájení daňové kontroly ve smyslu § 121 odst. 3, 4 daňového řádu (o čemž byla žalobkyně řádně vyrozuměna), když nakonec vyřízení tohoto podnětu vedlo ke zrušení rozhodnutí - oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024, č.j. 987860/24/2301-62563-402333, v přezkumném řízení a ukončení daňové kontroly. Z uvedeného tedy vyplývá, že nezákonný postup žalovaného bylo možné odstranit v rámci řízení před orgány finanční správy, k čemuž

ostatně došlo. To, že v tomto případě existuje prostředek právní ochrany před správním orgánem (správcem daně), muselo být žalobkyni nepochybně známo, neboť je zastupována v daňových řízeních daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., když se jedná o subjekt specializující se na daňové právo, tedy o specialistu v této oblasti. Skutečnost, že byla zápůřčí zásahová žaloba podána v době, kdy daňová kontrola probíhala, nic nemění na tom, že v okamžiku jejího podání existovaly právní prostředky ochrany nebo nápravy před orgány finanční správy, které žalobkyně bezvysledně nevyčerpala, pročez nemůže být podaná zápůřčí zásahová žaloba přípustná.

17. Žalovaný se dále domnívá, že akceptací požadované změny petitu podané žaloby z konstitutivního na deklaratorní, kdy žalobkyně navrhuje, aby soud konstatoval, že „zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024 č. j. 987860/24/2301-62563-402333, byl nezákonný“, by došlo k nepřipustnému obcházení požadavku § 85 s.ř.s., aby před podáním zápůřčí zásahové žaloby žalobkyně vyčerpala jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy. Žalovaný tedy trvá na svém návrhu, aby žaloba, kterou se žalobkyně domáhala zákazu, aby žalovaný pokračoval v daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, byla soudem shledána nepřipustnou a aby ji soud z tohoto důvodu odmítl.
18. Žalobkyně v navazujícím podání ze dne 13. 2. 2025 s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42, ve věci HOPR TRADE CZ, s.r.o., uvedla, že závěry žalovaného jsou nesprávné a v rozporu s právní úpravou. Odkazovaný rozsudek se zabýval otázkou, zda pro podání zásahové žaloby ve smyslu § 82 s.ř.s. je zapotřebí využít prostředek ochrany v podobě stížnosti ve smyslu § 261 daňového řádu, přičemž dospěl k závěru, že institut stížnosti není prostředkem ochrany ve smyslu § 82 s.ř.s. Tyto závěry jsou plně přenositelné i na meritum věci žalobkyně. Zastává-li žalovaný názor, že přezkumné řízení představuje onen prostředek ochrany, který je třeba využít před podáním zásahové žaloby, pak žalovaný zcela selhal v identifikaci povahy takového prostředku. Rozšířený senát ve věci HOPR TRADE CZ, s.r.o. dospěl k rezolutnímu závěru, že prostředek ochrany musí naplňovat zejména následující atributy: 1) musí se jednat o účinný prostředek k ochraně práv osob, a to nejen ve využití, tak v čase, 2) mělo by se jednat o prostředek procesní ochrany, nikoliv prostředek obecné ochrany osob zúčastněných na správě daní, 3) nesmí se jednat o prostředek ochrany univerzální, využitelný pro širokou škálu osob. Žalovaný se tak měl zabývat tím, zda institut přezkumného řízení naplňuje podmínky stanovené výše uvedeným rozsudkem. Dle žalobkyně totiž nenaplňuje prakticky podmínky jediné. Podnět na zahájení přezkumného řízení lze podat prakticky kdykoliv, omezení se týká pouze lhůty, do které lze samotné přezkumné řízení nařídit. Tím se stává subjektivní lhůta pro podání žaloby ve smyslu § 84 s.ř.s. extrémně variabilní (srov. bod 42. odkazovaného rozsudku), neboť by subjektivní lhůta nebyla odvislá od toho, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, nýbrž kdy podnět podá a kdy o něm rozhodne správce daně (srov. bod 44. odkazovaného rozsudku). Pro vyřízení podnětu na přezkumné řízení není správce daně vázán prakticky žádnou lhůtou, může o něm rozhodnout prakticky kdykoliv. Vázán je pouze lhůtou pro samotné nařízení přezkoumání rozhodnutí (srov. § 122 odst. 3 daňového řádu). Návrh na zahájení přezkumného řízení neslouží pouze daňovému subjektu. K dispozici je nejen správci daně (srov. § 121 odst. 1 daňového řádu), ale rovněž podnět k přezkoumání rozhodnutí může podat kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní. I s ohledem na dispoziční oprávnění a absenci právního nároku (blíže dále) má

žalobkyně za to, že se jedná o obecný prostředek ochrany, toliko dozorčí. Možnost nařízení přezkoumání rozhodnutí se neváže jen na rozhodnutí procesní povahy, nýbrž i povahy hmotněprávní. Je tak určen pro širokou škálu rozhodnutí vydaných podle daňového řádu (těchto zná daňový řád nepřeborné množství, např. rozhodnutí o ustanovení znalce, rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav, ale například i rozhodnutí o stanovení daně – platní výměr, dodatečný platební výměr, hromadný předpisný seznam, aj.). Jak uvádí odborná literatura: „Přezkumné řízení je institutem, který slouží pro přehodnocování právního názoru správce daně na již rozhodnutou věc (§ 121 odst. 1). Správce daně např. stanoví daň v základní sazbě daně a následně zjistí, že daň měla být stanovena v sazbě snížené. Za tímto účelem je oprávněn podat podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Stejně tak slouží přezkumné řízení k odstraňování procesních vad tam, kde se má za to, že by mohly ovlivnit výrok rozhodnutí (např. nebyla projednána zpráva o daňové kontrole). Zatímco u obnovy řízení je v § 117 odst. 2 jasně vymezen vztah k dodatečnému daňovému tvrzení, u přezkumného řízení takové vymezení chybí. I tak se lze domnívat, že podání dodatečného daňového tvrzení (resp. vydání výzvy k jeho podání) by obecně mělo mít před přezkumným řízením přednost (např. dodatečné daňové tvrzení na daň nižší nelze podat v situaci, kdy by daňový subjekt pouze namítal vady postupu správce daně, viz § 141 odst. 2).“ (ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7598-963-5)

19. Za nejpodstatnější však žalobkyně považuje povahu přezkumného řízení jako dozorčího prostředku ochrany [srov. § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Ochrana veřejných subjektivních práv žalobce je v případě využití tohoto dozorčího prostředku ochrany značně snížena (v praxi spíše naprosto eliminována), neboť jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu: „Na rozdíl od odvolacího řízení či obnovy řízení, která mají povahu opravných prostředků, nemá příjemce rozhodnutí právní nárok na přezkoumání rozhodnutí, tj. není aktivně legitimován k podání příslušného návrhu, který by zahájil řízení. Důvodem k využití tohoto dozorčího prostředku je pak na rozdíl od obnovy řízení, která umožňuje řešit věcné nesprávnosti, existence nezákonnosti (rozporu se zákonem) či podstatných vad řízení (často daných nesprávným či nezákonným úředním postupem). Ve smyslu zásady oficiality by pak správce daně měl postupovat tak, aby pokud možno každá nezákonnost byla ve veřejném právu napravena. Ačkoli není právní nárok na to, aby přezkumné řízení bylo provedeno, tudíž nelze brojit proti tomu, že správce daně nevyhoví podnětu směřujícímu k tomuto přezkoumání, je příjemci rozhodnutí umožněno podat odvolání proti rozhodnutí, kterým se přezkoumání rozhodnutí nařizuje z moci úřední. Příjemci rozhodnutí je tak v souladu se zásadou ochrany nabytých práv i zásady právní jistoty umožněno napadnout důvody, pro které byl přezkum nařízen.“. Dispoziční oprávnění k přezkumnému řízení má tak plně v rukách správce daně. Dozorčí prostředky ochrany totiž slouží zejména k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům (srov. stanovisko pléna ze dne 19. 12. 2000, sp.zn. Pl. ÚS-st 12/2000). Jak uvádí odborná literatura: „Přezkumné řízení je dozorčím prostředkem ochrany (§ 108), tzn. není na jeho zahájení ze strany osoby zúčastněné na správě daní právní nárok (nelze se jeho zahájení dovolat u soudu). Daňový subjekt si musí být vědom skutečnosti, že proti postupu správce daně je nutno brojit primárně řádnými opravnými prostředky, popř. mimořádnými. Nelze na využití těchto prostředků ochrany rezignovat s tím, že zde existuje institut přezkumného řízení. To stejné platí o využití soudní ochrany. Je běžné, že daňový subjekt podá neúspěšné odvolání, nepodá správní žalobu, avšak s odstupem času zjistí, že jiný daňový subjekt byl v obdobném sporu úspěšný. V takovém případě nelze spoléhat na nařízení přezkumného řízení...“ (ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praktický komentář. Praha:

Wolters Kluwer ČR, 2021. ISBN 978-80-7598-963-5) Nevyhovění podnětu na přezkumné řízení je tak imanentně spjata s vyloučením takového rozhodnutí z možnosti soudního přezkumu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2018, č.j. 8 Afs 98/2018-52).

20. In concreto, pokud by žalobkyně podala před podáním zásahové žaloby podnět na zahájení přezkumného řízení, pak by tak mohla učinit kdykoliv po celé nalézací řízení. Správce daně není vázán žádnou lhůtou, v níž by měl o podnětu rozhodnout. Tedy při zohlednění subjektivní lhůty by tak žalobkyně mohla přesáhnout dvou měsíců k podání zásahové žaloby. Samotná daňová kontrola pak může dosahovat tří i více let (srov. § 148 odst. 3 ve spojení s § 148 odst. 4 daňového řádu), čímž by došlo k překročení i objektivní dvouleté lhůty. V případě, kdy by správce daně podnětu nevyhověl, pak by takové rozhodnutí bylo naprosto vyloučeno ze soudního přezkumu (a to i zásahovou žalobou). Žalobkyně tak může s ohledem na výše uvedené, lidově řečeno, nadzvednou obočí nad tím, jak postup ve smyslu § 121 daňového řádu má dle žalovaného sloužit ke včasné a efektivní ochraně práv žalobkyně, když tato je popřena jak standardní praxí daňových orgánů, tak samotnou povahou předmětného dozorčího prostředku ochrany.
21. Žalobkyně závěrem uvedla, že změna petitu s ohledem na reflexi průběhu řízení, které bylo zásahovou žalobou napadeno, je zcela standardním projevem dispozičních oprávnění žalobkyně. Nejedná se o ojedinělý případ, kdy lze odkázat například na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 16. 3. 2021, č.j. 29 A 198/2020-57 nebo Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 11. 2023, č.j. 57 A 5/2022-76. Je třeba upozornit, že nastalá situace není důsledkem jednání žalobkyně, nýbrž důsledkem vlastního jednání žalovaného. Je pak určitým projevem alibismu žalovaného, který vlastní pochybení poté, co je konfrontován se zahájeným soudním řízením, napraví a následně se domáhá, aby žalobkynin projevovaná aktivita chránila její veřejná subjektivní práva byla bez náhrady. Žalovaný by se tak naprosto zbavil své odpovědnosti hradit náklady, které jeho nezákonným postupem vznikly. Žalobkyně tak trvá na podané žalobě a petitu deklaratorním.

## V.

### Posouzení věci soudem

22. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé bez jednání.
23. Podle § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.
24. Mezi účastníky řízení je nesporné, že u žalobkyně byla dne 15. 5. 2024 zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021. Mezi účastníky je dále nesporné, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Mezi účastníky je také nesporné, že v průběhu soudního řízení došlo k zastavení daňové kontroly.
25. Žalobce této skutečnosti přizpůsobil procesní postup a změnil petit žaloby z výroku na plnění na výrok deklaratorní.

26. Tento procesní postup je logický, neboť pokud již tvrzený zásah netrvá, nelze správnímu orgánu zakázat, aby v porušování žalobcova práva pokračoval (§ 87 odst. 2 s.ř.s.). Soud v takovém případě může rozsudkem pouze určit, že provedený zásah byl nezákonný.
27. Pro tento typ řízení o nezákonném zásahu pak platí § 87 odst. 1 s.ř.s., podle kterého rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, a § 85 s.ř.s., podle kterého v případě, domáhali se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný, neplatí, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je žaloba nepřipustná.
28. Vzhledem k tomu, že ke dni zahájení daňové kontroly pro její zahájení nebyly splněny podmínky, neboť byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a v době rozhodnutí soudu již byla daňová kontrola zastavena, soud shledal žalobu důvodnou.
29. K námitce žalovaného týkající se podnětu žalobkyně k přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 4 daňového řádu je nezbytné uvést, že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, jde-li pouze o určení, zda byl zásah nezákonný, se podle § 85 s.ř.s. nezkoumá, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky.
30. Nad rámec toho závěru je vhodné doplnit, že podnět podle § 121 odst. 4 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s.ř.s. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2018, čj. 8 Afs 98/2018-52, uvedl, že na zahájení přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, není právní nárok. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Podnět podle § 121 odst. 4 daňového řádu proto není možné považovat za jiný právní prostředek ochrany, neboť nezajišťuje daňovému subjektu nárok na výsledek.

#### VI.

##### Rozhodnutí soudu

31. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud v souladu s § 87 odst. 2 s.ř.s. určil, že zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole u žalobkyně na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021, zahájené oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 5. 2024, č.j. 987860/24/2301-62563-402333, byl nezákonný.

#### VII.

##### Odůvodnění neprovedení důkazů

32. Soud neprovedl žádný z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

#### VIII.

##### Náklady řízení

33. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 2 000 Kč a v odměně daňové poradkyně za 4 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když daňová poradkyně (i) převzala a připravila zastoupení žalobkyně, podala jejím jménem (ii) žalobu, (iii) podání ze dne 18. 10. 2024, jímž žalobkyně s ohledem na změnu skutkových poměrů změnila žalobní petit, a (iv) podání ze dne 13. 2. 2025. První tři úkony právní služby učinila daňová poradkyně podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a §

7 bod 5. advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 činila sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3 100 Kč, tj. 9 300 Kč za tři úkony právní služby. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 měla daňová poradkyně za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za tři úkony celkem 900 Kč. Poslední z úkonů právní služby učinila daňová poradkyně podle advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Podle § 9 odst. 5 a § 7 bod 5. advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025 činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 4 620 Kč. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025 má daňová poradkyně za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 450 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobkyně je daňová poradkyně, která je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí po zaokrouhlení 3 207 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 20 477 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

34. Soud nepřiznal žalobkyni jí požadovanou náhradu nákladů řízení za podání ze dne 2. 7. 2024. Žalobkyně tímto podáním „jen“ vyjádřila souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání, sdělila, že nevznáší námitku podjatosti vůči soudcům správního úseku zdejšího soudu, a potvrdila chronologii písemností mezi ní a žalovaným a skutečnost, že byla žalovaným vyrozuměna o podání podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí, s tím že trvá na své žalobě. S ohledem na obsah a stručnost předmětného podání jej soud nepovažuje za samostatné podání ve věci samé [srov. § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], pročež za něj náhrada nákladů nenáleží.
35. Pro úplnost soud konstatuje, že na soudním poplatku za žalobu byla zaplacená částka 2 000 Kč, nikoli částka 3 000 Kč, kteroužto žalobkyně požadovala uhradit v rámci vyčíslení nákladů řízení.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 17. března 2025

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu