



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Veroniky Burianové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **Smart Platinum s.r.o.**  
sídlem Žlutická 1480/1, 323 00 Plzeň  
zastoupená TAL Consulting, s.r.o., daňovou poradkyní  
sídlem Dřevěná 382/2, 128 00 Praha 2

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**  
sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

- I. Žaloba na určení, že zásah žalovaného spočívající ve vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2024, č. j. 1655248/24/2301-51521-404874, byl nezákonný, se odmítá.
- II. Žaloba na určení, že zásah žalovaného spočívající v zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 oznámením žalovaného ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127, byl nezákonný, se zamítá.
- III. Žaloba, jíž se žalobkyně domáhala uložení zákazu žalovanému pokračovat v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024, zahájené oznámením žalovaného ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127, se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

- IV. Žaloba, již se žalobkyně domáhala uložení povinnosti žalovanému vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 tak, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání a bez odkladu ji poukázat žalobkyni na její příslušný bankovní účet, se odmítá.
- V. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### I.

##### Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 25. 10. 2024 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 (dále jen „*Daň*“) s údajem o nadměrném odpočtu. Žalovaný vyzval žalobkyni výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2024, č. j. 1655248/24/2301-51521-404874 (dále jen „*Výzva*“), k odstranění pochybností o Dani podle § 89 daňového řádu. Žalovaný seznámil žalobkyni s výsledky postupu k odstranění pochybností písemností ze dne 4. 2. 2025, č.j. 147308/25/230161564-405137, na niž žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 18. 2. 2025. V tomto vyjádření žalobkyně navrhla pokračování v dokazování a domáhala se zahájení daňové kontroly. Následně žalovaný zahájil oznámením ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127, daňovou kontrolu v rozsahu zdaňovacích období leden až prosince 2024 (dále jen „*Daňová kontrola*“) a Daňovou kontrolu dosud vede.

#### II.

##### Žaloba a další podání žalobkyně, vyjádření žalovaného k žalobě

2. Žalobkyně se domáhala vydání rozsudku, jímž by soud deklaroval nezákonnost vydání Výzvy a zahájení Daňové kontroly v rozsahu Daně, dále jímž by žalovanému zakázal v Daňové kontrole v rozsahu Daně pokračovat a konečně jímž by uložil žalovanému povinnost žalobkyni vyměřit a zaplatit Daň v souladu s jejím daňovým přiznáním. Žalobkyně tvrdila nezákonnost Výzvy, která vedla k nezákonnosti dalších postupů žalovaného navazujících na Výzvu. Změnu žaloby provedenou podáními žalobkyně ze dne 13. 3. 2025 a 6. 4. 2025 soud připustil usnesením ze dne 10. 4. 2025, č. j. 57 A 10/2025-53.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 3. 2025 zdůvodňoval zákonnost Výzvy i zahájení a vedení Daňové kontroly. Žalovaný namítl, že žaloba je opožděná, neboť Výzva byla žalobkyni doručena dne 22. 11. 2024 a k podání žaloby došlo až dne 20. 2. 2025. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu ve vztahu k Výzvě odmítl, příp. zamítl. Soud podotýká, že se žalovaný ve svém vyjádření vyjadřoval k žalobním petitům žaloby *před jejich změnou* provedenou podáními žalobkyně ze dne 13. 3. 2025 a 6. 4. 2025.

#### III.

##### Jednání soudu

4. Při jednání soudu setrvala žalobkyně na svých dosavadních procesních stanoviscích. Žalobkyně akcentovala, že zahájení postupu k odstranění pochybností bylo nezákonné a že žalovaný neměl zvolit tento postup, nýbrž měl zahájit daňovou kontrolu. Zahájení postupu k odstranění pochybností se stalo podle žalobkyně nezákonným až v průběhu tohoto postupu, protože žalobkyni nebyla dána možnost pochybnosti odstranit a žalovaný chyboval při hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní. Žalobkyně

uzavřela, že se nebrání provedení daňové kontroly a že zásah do svých práv spatřuje v nevhodně zvoleném procesním postupu žalovaného.

5. Žalovaný trval na opožděnosti žaloby ve vztahu k zahájení postupu k odstranění pochybností. Žalovaný s odkazem na § 89 daňového řádu tvrdil, že nebyl omezen ve volbě kontrolního postupu a že jednotlivé úkony správce daně na sebe bez prodlev navazovaly.

#### IV.

##### Posouzení věci soudem

6. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 56 odst. 3 s. ř. s. přednostně.
7. Podle § 82 s. ř. s. platí, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
8. Podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Zmeškání lhůty nelze podle § 84 odst. 2 s. ř. s. prominout.
9. § 85 s. ř. s. stanoví, že žaloba je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
10. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje soud 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.
11. Správní soudy neprovádějí dokazování správním spisem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS), a proto soud neprovedl k důkazu listiny přiložené žalobkyní k jejím podáním (č. l. 6 až 22 a 46 až 49 soudního spisu). Soud k důkazu provedl Výzvu a oznámení o zahájení Daňové kontroly.
12. K návrhu žalobkyně provedl soud při jednání k důkazu e-mail pracovnice žalovaného žalobkyni ze dne 12. 5. 2025, založený na č. l. 60 soudního spisu, který se týkal termínů nahlížení do daňového spisu ze strany žalobkyně. Z tohoto důkazu soud nečinil žádné skutkové zjištění, které by mohlo mít vliv na posouzení projednatelnosti, resp. důvodnosti žaloby žalobkyně.

##### *Výzva k odstranění pochybností*

13. Žalobkyně se domáhala vydání rozsudku, jímž by soud určil, že zásah žalovaného spočívající ve vydání Výzvy byl nezákonný.
14. Soud neměl pochybnost o tom, že jednání žalovaného spočívající ve vydání Výzvy nebylo rozhodnutím a bylo zaměřeno přímo proti žalobkyni podle § 82 s. ř. s. Před posouzením zákonnosti zásahu žalovaného se musel soud nejprve zabývat přípustností a včasností tohoto žalobního požadavku žalobkyně.
15. Podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. (viz i rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS). Deklaratorní žalobní požadavek žalobkyně o nezákonnosti Výzvy tedy ke své přípustnosti nevyžadoval

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem a byl přípustný.

16. Pokud jde o včasnost žaloby, připomíná soud, že podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Zmeškání lhůty nelze podle § 84 odst. 2 s. ř. s. prominout.
17. Výzva byla žalobkyni žalovaným doručena dne 22. 11. 2024 (viz doručenka obsažená v daňovém spisu a nesporná tvrzení stran při jednání soudu). Dvoutměsíční lhůta k podání žaloby k obraně proti tomuto jednorázovému zásahu žalovaného tak marně uplynula dne 22. 1. 2025, neboť žalobkyně podala žalobu až dne 20. 2. 2025.
18. Podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. platí, že soud usnesením odmítne návrh, který byl podán opožděně. Soud proto výrokem I tohoto rozsudku žalobu, jíž se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího ve vydání Výzvy, odmítl pro opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 84 odst. 1 s. ř. s.
19. K argumentaci žalobkyně vyvracející opožděnost žaloby uvádí soud následující.
20. Subjektivní lhůta pro podání žaloby běží od okamžiku, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS). Povědomost o protiprávnosti, tedy znalost práva, není v tomto kontextu podstatná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 5 Afs 59/2017-99, bod 13).
21. Počátek běhu subjektivní dvoutměsíční lhůty k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je dán okamžikem, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Rozhodující je přitom znalost žalobce o *skutkových okolnostech*, z nichž vyplývá konání či nekonání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah. Okamžik, kdy žalobce nabyl přesvědčení o tom, že předmětné konání či nekonání správního orgánu naplňuje veškeré znaky nezákonného zásahu definované v § 82 s. ř. s., není pro běh této lhůty rozhodný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2024, č. j. 5 As 288/2024-35, bod 13 a tam citovaná judikatura).
22. Soud shrnuje, že podle konstantní judikatury kasačního soudu je počátek dvoutměsíční lhůty k podání zásahové žaloby určen dnem, kdy se žalobce dozví o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Jde přitom o skutečnosti definující zásah skutkově (o jaké konkrétní konání či nekonání správního orgánu jde), nikoli o skutečnosti zakládající protiprávnost (nezákonnost) zásahu správního orgánu.
23. Žalobkyně za nezákonný zásah žalovaného výslovně označila *vydání Výzvy*. Nebylo sporu o tom, že Výzva byla žalobkyni doručena dne 22. 11. 2024. V okamžiku, kdy byla Výzva žalobkyni doručena, dozvěděla se žalobkyně o zásahu žalovaného spočívajícím ve *vydání Výzvy*. Dvoutměsíční lhůta k podání zásahové žaloby tedy započala běžet dnem doručení Výzvy žalobkyni, neboť právě tím se žalobkyně dozvěděla o vydání Výzvy a právě vydání Výzvy žalobkyně označila v žalobě jako skutečnost, v níž spatřuje nezákonný zásah žalovaného.
24. Žalobkyně v žalobě a při jednání soudu uváděla skutečnosti zakládající nezákonnost Výzvy (nesrozumitelnost Výzvy, vadně stanovený rozsah povinností stanovených žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Výzvou a nedostatky odůvodnění Výzvy). Podle výše uvedené judikatury však nebyl okamžik zjištění právních důvodů nezákonnosti Výzvy významný pro běh subjektivní lhůty pro podání žaloby. Na běh této lhůty nemohly mít vliv ani skutečnosti tvrzené žalobkyní ve vztahu k následnému průběhu postupu k odstranění pochybností (rozsah vyžadovaných informací a dokladů, seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností a nedostatky takového výsledku, způsob vedení daňového spisu, vadné hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní a nedostatečně zjištěný skutkový stav), z nichž žalobkyně též dovozovala protiprávnost vydání Výzvy. Všechny tyto skutečnosti nemohly mít vliv na skutkové vymezení žalovaného zásahu (*vydání Výzvy*).

25. Totéž lze uvést k žalobkyní akcentované výzvě žalovaného k prokázání skutečností ze dne 10. 1. 2025, č. j. 12081/25/2301-61564-405137, vydané žalovaným v rámci postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně tvrdila, že tato výzva potvrdila domněnku žalobkyně, že žalovaný postupuje nezákonně a že se stal touto výzvou nezákonným celý postup k odstranění pochybností zpětně k jeho datu zahájení. Žalobkyně však v žalobě vymezila žalovaný zásah žalovaného jako *vydání Výzvy*, tudíž na zákonnost tvrzeného zásahu nemohly mít vliv skutečnosti nastalé po jejím vydání. Znovu se zdůrazňuje, že okamžik zjištění, že zásah správního orgánu není po právu, nemá na běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby vliv.

#### *Daňová kontrola*

26. Žalobkyně se dále domáhala vydání rozsudku, jímž by soud deklaroval nezákonnost zahájení Daňové kontroly v rozsahu Daně a zakázal žalovanému pokračovat v Daňové kontrole v rozsahu Daně.
27. Soud neměl pochybnost o tom, že žalované jednání žalovaného nebylo rozhodnutím a bylo zaměřeno přímo proti žalobkyni podle § 82 s. ř. s. Aby mohl soud přistoupit k posouzení zákonnosti zásahu žalovaného, opět nejprve musel posoudit včasnost a přípustnost tohoto žalobního požadavku žalobkyně podle § 84 odst. 1 a § 85 s. ř. s.
28. Daňová kontrola byla podle daňového spisu zahájena oznámením ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127, doručeného žalobkyni téhož dne. Předmětem kontroly byla mimo jiné Daň. Žalobkyně napadla daňovou kontrolu (výroky I a IV žalobního petitu) podáním datovým dnem 13. 3. 2025, doručeným soudu dne 10. 3. 2025, jehož obsahem byla změna žaloby.
29. Zásah žalovaného, který je předmětem žaloby, má povahu trvajícího zásahu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18), neboť spočívá v zahájení a provádění daňové kontroly, která nebyla v době podání žaloby ukončena. Jelikož žalovaný zásah dosud trvá, nezačala v souladu s ustálenou judikaturou plynout objektivní ani subjektivní lhůta k podání žaloby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 5 Afs 16/2024-30, bod 33 a tam citovaná judikatura). Lhůta pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. tak byla zachována a žaloba v této části byla včasná.
30. Jelikož žalobkyně vymezila žalovaný zásah tak, že má jít o daňovou kontrolu jako celek a nikoli jako jednotlivé úkony žalovaného, nebyla povinna před podáním žaloby vyčerpat jiné právní prostředky ochrany či nápravy dle § 85 s. ř. s. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu totiž podle konstantní judikatury není takovým jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy, který je nutno před podáním

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpát (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS). Žaloba byla tudíž přípustná.

31. Soud proto přistoupil k věcnému posouzení důvodnosti žaloby, které se soustředilo na posouzení, zda žalovaný v žalovaném zásahu postupoval protiprávně (nezákonně).
32. Podle konstantní judikatury správních soudů může představovat nezákonné zahájení a provádění daňové kontroly nezákonný zásah správního orgánu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS). Daňová kontrola může být předmětem přezkumu v rámci zásahové žaloby, a to podle okolností buď samotné její zahájení a provádění či konkrétní úkony správce daně v jejím průběhu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení, k němuž slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2023, č. j. 2 Afs 63/2023-30, body 13 a 15 a tam uvedená judikatura).
33. Z podání žalobkyně ze dne 13. 3. 2025 a 6. 4. 2025 je zřejmé, že podle žalobkyně žalovaný jednak Daňovou kontrolu v rozsahu Daně protiprávně zahájil oznámením ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127, a jednak tuto daňovou kontrolu protiprávně dosud vede.
34. V oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaný žalobkyni podle § 87 odst. 1 daňového řádu vyrozuměl, že u ní zahajuje daňovou kontrolu, jejímž *předmětem* je daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2024 až srpen 2024, říjen 2024 až prosinec 2024, přičemž v případě zdaňovacího období září 2024 pokračuje dokazování formou daňové kontroly po provedeném postupu k odstranění pochybností na návrh žalobkyně. Dále žalovaný uvedl, že za zdaňovací období leden 2024 až srpen 2024 a říjen 2024 až listopad 2024 byla daň správcem daně vyměřena a za zdaňovací období září 2024 a prosinec 2024 nebyla daň dosud stanovena platebním výměrem. A konečně byla žalobkyně v oznámení vyrozuměna o tom, že *rozsahem* daňové kontroly jsou všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za zdaňovací období leden 2024 až prosinec 2024.
35. V odůvodnění oznámení o zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2024 až prosinec 2024 v plném rozsahu prokázání splnění podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, u deklarovaných přijatých plnění a splnění povinnosti přiznat daň na výstupu ve smyslu ustanovení § 2 a § 20a zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ze všech uskutečněných zdanitelných plnění. Žalovaný konstatoval, že prováděl postup k odstranění pochybností k řádnému daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024, s jehož výsledkem seznámil žalobkyni sdělením ze dne 4. 2. 2025, č. j. 147308/25/2301-61564-405137, kdy pochybnosti žalovaného byly odstraněny jen z části. Žalovaný obdržel dne 18. 2. 2025 vyjádření žalobkyně č. j. 228881/25, jímž navrhla pokračování v dokazování a některé nově předložené důkazní prostředky. Žalovaný uzavřel, že proto přešel oznámením do daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

kontroly daně z přidané hodnoty také za zdaňovací období září 2024, za které nebyla daň dosud vyměřena, když shledal důvody k pokračování v dokazování. Žalovaný dále v odůvodnění oznámení uvedl, že přistoupil k zahájení daňové kontroly za všechna zdaňovací období roku 2024, neboť přijatá plnění trvale a dlouhodobě převyšují hodnotu plnění uskutečněných. Žalobkyně uvedla, že předmětem její činnosti je zejména realitní činnost ve spolupráci s realitními makléři, ovšem z žádných dosud předložených důkazních prostředků obchodní spolupráce s realitními makléři nevyplývá, ačkoli na veřejně přístupných webových stránkách žalobkyně jsou spolupracující realitní makléři jmenováni včetně kontaktních údajů. Žalobkyně neposkytla důkazní prostředky o realizaci konkrétních realitních transakcí, neprokázala návaznost jednotlivých přijatých plnění ke konkrétním uskutečněným plněním. Žalobkyně vlastní a zřejmě nadále vyvíjí specializovaný software pro realitní činnost, avšak nebylo doloženo a prokázáno, jakým způsobem a kým je používán, pro jaká konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění byl využit. Použití koní zařazených v obchodním majetku žalobkyně k ekonomické činnosti nebylo podle § 72 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, prokázáno. Žalovaný uzavřel, že má pochybnosti, že veškerá vykázaná přijatá zdanitelná plnění byla použita k realizaci ekonomické činnosti podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, resp. že byla splněna povinnost přiznat daň na výstupu u všech uskutečněných zdanitelných plnění podle § 2 a § 20a zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty. Dále žalovaný žalobkyni vyzval k předložení určitých dokladů a sdělení určitých informací k provádění daňové kontroly do 31. 3. 2025 a poučil ji o jejích právech a povinnostech a o tom, že okamžikem zahájení daňové kontroly je postup k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2024 ukončen podle § 89 odst. 4 věta druhá daňového řádu.

36. § 89 odst. 1 daňového řádu stanoví, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
37. § 89 odst. 4 daňového řádu stanoví, že správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.
38. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu sepíše o průběhu postupu k odstranění pochybností správce daně podle povahy svého úkonu protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.
39. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
40. § 90 odst. 3 daňového řádu stanoví, že neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
41. § 87 odst. 1 daňového řádu stanoví, že daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.

42. Soud shrnuje na půdorysu případu žalobkyně uvedenou právní úpravu následovně. Pokud správce daně ve výsledku postupu k odstranění pochybností dospěje k závěru, že pochybnosti nebyly odstraněny, daňový subjekt může podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Správce daně následně v případě dostatečně zjištěného skutkového stavu vydá rozhodnutí o stanovení daně, jinak nalézací řízení buď pokračuje postupem k odstranění pochybností, nebo přejde z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, aniž by správce daně byl, pokud jde o předmět a rozsah daňové kontroly, omezen rozsahem pochybností, které byly předmětem postupu k odstranění pochybností. Volba mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je určena v zásadě tím, že postup k odstranění pochybností má být svou povahou rychlým kontrolním postupem. Daňová kontrola je tak zpravidla na místě zejména v případě nutnosti rozsáhlého, časově náročného dokazování.
43. Nejvyšší správní soud se již vyjádřil k zásahovým žalobám ve vztahu k postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole jako celku. Podle kasačního soudu jsou postup k odstranění pochybností a daňová kontrola samostatné postupy. Nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemá automaticky za následek nezákonnost daňové kontroly. Nezákonnost postupu k odstranění pochybností sama o sobě neznamená, že bude nezákonná i na něj navazující daňová kontrola (srov. závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2020, č. j. 8 Afs 112/2019-52, v bodě 18, ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 237/2019-29, v bodě 19, které jsou použitelné na nyní posuzovanou věc, ač kasační soud posuzoval tamní případy podle znění § 89 a § 90 daňového řádu do 31. 12. 2020, neboť změna daňového řádu se východisek těchto závěrů netýkala).
44. Žalobkyně odůvodnila své žalobní požadavky následujícími tvrzeními: Daňová kontrola je nezákonná, protože byla zahájena na základě nezákonně zahájeného postupu k odstranění pochybností v rozsahu údajně neodstraněných pochybností v provedeném postupu k odstranění pochybností. Rozsah kontroly za září 2024 žalovaný stanovil odlišně od zbývajících měsíců a procesně se zahájení daňové kontroly za září 2024 od ostatních měsíců liší (viz bod 2 podání žalobkyně ze dne 6. 4. 2025). Soud byl při posouzení zákonnosti žalovaného zásahu vázán žalobními tvrzeními a nebyl oprávněn jiné případné důvody nezákonnosti jednání správního orgánu sám vyhledávat.
45. Žaloba nebyla důvodná. Nezákonnost daňové kontroly nemohla spočívat v tom, že navazovala na případně nezákonný postup k odstranění pochybností. Jak bylo výše s odkazem na § 89 odst. 4 daňového řádu vyloženo, správce daně není při zahájení daňové kontroly při stanovení jejího předmětu i rozsahu omezen předmětem a rozsahem pochybností, které řešil v postupu k odstranění pochybností. Zahájením daňové kontroly postup k odstranění pochybností skončí. Žalobkyně tvrdila, že postup k odstranění pochybností byl zahájen nezákonně a že pochybnosti tam vytčené odstranila. I kdyby tomu tak bylo, nemohlo to vést k závěru o nezákonně zahájené daňové kontrole. Daňový řád totiž zákonnost zahájení daňové kontroly nespojuje s tím, zda jí předcházela (ne)zákonný postup k odstranění pochybností.
46. Námitka, že *rozsah kontroly za září 2024 žalovaný stanovil odlišně od zbývajících měsíců*, není opodstatněná, protože žalovaný v oznámení o zahájení daňové kontroly vymezil rozsah daňové kontroly pro všechny měsíce roku 2024 shodně. Navíc, jak bylo výše zdůrazněno, žalovaný nebyl vázán, pokud jde o rozsah daňové kontroly, postupem k odstranění pochybností. Námitka tedy nevede k závěru, že při zahájení daňové kontroly žalovaný porušil daňový řád.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

47. Námitka, že se procesně zahájení daňové kontroly za září 2024 liší od ostatních měsíců, též nevedla k závěru, že žalovaný postupoval v rozporu s daňovým řádem. Žalovaný postupoval v souladu s výše citovaným § 89 odst. 4 daňového řádu, který postup při zahájení daňové kontroly, ukončující předchozí postup k odstranění pochybností, výslovně upravuje.
48. Žalobkyní uvedeným důvodům nezákonnosti zahájení daňové kontroly tedy soud nepřisvědčil. Vycházel přitom v souladu s § 87 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zahájení daňové kontroly. Soud ještě poukazuje na to, že před zahájením daňové kontroly v době vedení postupu k odstranění pochybností žalobkyně v podání vůči soudu právně argumentovala tím, že *pokud chtěl žalovaný prověřovat v daném rozsahu předmětné daňové přiznání, měl zahájit daňovou kontrolu* (viz bod 11 žaloby). Zahájení daňové kontroly se žalobkyně domáhala i v daňovém řízení (viz podání žalobkyně žalovanému ze dne 18. 2. 2025 založené v daňovém spisu). Žalobkyně tedy nyní považuje za nezákonný zásah takový úkon žalovaného, kterého se předtím dožadovala. I při jednání soudu žalobkyně uvedla, že se Daňové kontrole nebrání.
49. Soud z výše uvedených důvodů výrokem II tohoto rozsudku žalobu na určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívající v zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 oznámením žalovaného ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127, podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
50. Ve vztahu k záporní žalobě, jíž se žalobkyně domáhala zákazu žalovanému pokračovat v zahájené daňové kontrole, vycházel soud v souladu s § 87 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí.
51. Žalobkyně odůvodnila nezákonnost vedené daňové kontroly výlučně tím, že byla nezákonně zahájena (viz bod 3 podání žalobkyně ze dne 6. 4. 2025). Jelikož soud nepřisvědčil východisku žalobkyně, že zahájení daňové kontroly představovalo nezákonný zásah vůči žalobkyni, neshledal důvodným ani žalobní tvrzení o nezákonnosti aktuálního vedení daňové kontroly v důsledku jejího nezákonného zahájení. Důvod tvrzený žalobkyní (nezákonné zahájení daňové kontroly) tedy soud neposoudil jako důvod závěru, že žalovaný vede daňovou kontrolu v rozporu s daňovým řádem, tj. že by postupoval v rozporu s hmotným a procesním právem upravujícím činnost žalovaného. Soud proto výrokem III tohoto rozsudku podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl žalobu na uložení zákazu žalovanému pokračovat v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024, zahájené oznámením žalovaného ze dne 24. 2. 2025, č. j. 245346/25/2301-61564-402127.
52. Soud pro vyloučení všech pochybností dodává, že si je dobře vědom toho, že neplatí, že každá nezákonnost v postupech správce daně se odrazí v závěru o nezákonnosti daňové kontroly jako celku. Neplatí, že by jakékoli dílčí pochybení správce daně na počátku či v průběhu daňové kontroly vždy mělo vliv na zákonnost celého postupu či rozhodnutí ve věci. Neplatí, že jakékoli procesní pochybení správce daně znamená, že vedení celé daňové kontroly je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 4/2022-32, bod 13). V posuzované věci však k žalobkyni namítané nezákonnosti postupů žalovaného nedošlo, proto bylo nadbytečné podrobněji vysvětlovat judikaturní závěry, pokud jde o nezákonnou daňovou kontrolu jako celek.
53. K přípustnosti zásahové žaloby v daňových věcech se komplexně vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, kde

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

akcentoval, že pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího sérii zásahových žalob postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity, jakož i s principem dělby moci. Kasační soud vysvětlil, že zásahová žaloba představující paralelní ochranu práv popírá smysl a funkci tohoto žalobního typu v soudním řízení správním. Zásahovou žalobu nelze preventivně podat již v průběhu daňového řízení, neboť má daňový subjekt možnost soudní ochrany proti případným nezákonnostem v postupu správce daně v soudním řízení ve věci samotného doměření daně, a to jen tehdy, pokud se daňovému subjektu nedostane ochrany již v odvolacím řízení uvnitř daňové správy. Zásahová žaloba je tak subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, body 9 a 11, z navazující judikatury např. rozsudek ze dne 8. 11. 2023, č. j. 2 Afs 120/2023-33, body 36 a 37). Soudní ochrana proti daňové kontrole neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními. Výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, bod 17 a tam citovaná judikatura).

54. Soud tak jen ve stručnosti doplňuje, že posouzení zásahové žaloby proti daňové kontrole se nesmí překrývat s posouzením případného výsledného rozhodnutí o určení daňové povinnosti v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany jen před některými aspekty daňové kontroly, jako např. zahájení a provádění kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně, zahájení opakované daňové kontroly v rozporu se zákonnými podmínkami, excesy při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách nebo obydlí daňového subjektu. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, 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. V případě, kdy daňový subjekt vidí nezákonný zásah v daňové kontrole jako celku (nikoli v jednotlivém úkonu správce daně), musí tvrdit, že daňová kontrola neměla být vůbec zahájena např. s ohledem na prekluzi daň stanovit, nebo s ohledem na to, že by šlo o protizákonně opakovanou daňovou kontrolu. Nezákonná daňová kontrola a s ní spojené požadavky jsou ve svém celku ve vztahu k daňovému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s. ř. s. Pomocí zásahové žaloby nelze docílit předběžného posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 108/2020-49, bod 19 a tam citovaná judikatura). Správní soud v rámci zásahové žaloby neposuzuje, zda správce daně dostatečně zjistil určité okolnosti v rámci prováděné daňové kontroly, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat (nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly). Soud nesmí vyjadřovat závěry ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou totiž předmětem hodnocení soudu v

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně. Úkolem soudu v řízení o zásahové žalobě není hodnotit dosavadní výsledky dokazování a jeho případnou dostatečnost, nýbrž posoudit případný nezákonný zásah správce daně při provádění daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 108/2020-49, body 33 a 34 a tam citovaná judikatura, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, body 12 a 14 a tam citovaná judikatura, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020-36, body 11 až 13). Soud tak nemůže korigovat správnost skutkových závěrů a na ně navazujících právních závěrů správce daně a není povolán k tomu, aby v průběhu daňové kontroly důsledně přezkoumával dílčí závěry správce daně ve vztahu k jednotlivým krokům daňové kontroly, neboť by tím ovlivňoval utváření právních závěrů správce daně na základě zjišťovaných skutkových okolností v průběhu daňové kontroly, či dokonce by znemožnil skutková zjištění učinit, pokud by zasahoval do provádění dokazování. Soud je povolán jen k ochraně daňového subjektu proti případnému nezákonnému zásahu správce daně, který spočívá v takovém způsobu vedení daňové kontroly, která zřetelně vybočuje ze zákonných mezí.

55. Soud zvažoval, zda není na místě žalobu odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v souladu se stanoviskem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, bod 33. Z opatrnosti však žalobu raději meritorně posoudil a zamítl. Pro zamítnutí svědčila prioritá věcného soudního přezkumu před jeho odepřením, jsou-li konkurující varianty v zásadě obdobně přesvědčivé. Soud totiž zjistil, že jím dohledaná judikatura Nejvyššího správního soudu, která následuje po vydání rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, nedává v této otázce jednoznačnou odpověď. Z rozsudků kasačního soudu samozřejmě nelze s jistotou určit, zda a nakolik se kvalita žalobních tvrzení (zda představovala přípustitelná tvrzení o tom, že procesní pochybení v daňovém procesu představuje nezákonný zásah) navzájem lišila a zda byla tamní žalobní tvrzení obdobná tvrzením žalobkyně. Nicméně, kasační soud v některých věcech zamítl kasační stížnosti jak v případech, kdy krajské soudy obdobné žaloby *zamítly* (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2020, č. j. 8 Afs 112/2019-52, ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020-36), tak i v případech, kdy krajské soudy obdobné žaloby *odmítly* (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 10 Afs 394/2019-35, ze dne 10. 2. 2023, č. j. 5 Afs 327/2021-31, ze dne 6. 10. 2021, č. j. 8 Afs 210/2021-43, ze dne 5. 5. 2023, č. j. 4 Afs 72/2023-32). V jiných případech kasační soud zamítající rozsudky krajských soudů zrušil a žaloby sám odmítl (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 165/2021-31, ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 168/2021-40).

#### *Vyměření a zaplacení daně*

56. Výrokem II žalobního petitu žalobkyně požadovala, aby soud rozsudkem uložil žalovanému povinnost žalobkyni vyměřit a zaplatit Daň v souladu s jejím daňovým přiznáním.
57. Žalobkyně skutkově tvrdila, že jí žalovaným dosud nebyl vrácen uplatněný nadměrný odpočet DPH (viz bod 4 žaloby). Žalobkyně tvrdila, že vydání nezákonné Výzvy vedlo k zadržení nadměrného odpočtu (viz bod 12 žaloby).
58. Usnesením ze dne 27. 3. 2025, č. j. 57 A 10/2025-36, vyzval soud žalobkyni, aby podle § 37 odst. 5 s. ř. s. odstranila vady žaloby tím, že uvede, jaké konkrétní jednání či nekonání žalovaného považuje za nezákonný zásah, jak konkrétně žalovaný do jakých konkrétních

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobkyniných práv kdy konkrétně zasáhl, dále zda nezákonný zásah žalovaného stále trvá a kdy konkrétně se žalobkyně o nezákonném zásahu žalovaného dozvěděla, jakého konkrétního jednání žalovaného se žalobkyně domáhá (co konkrétně má žalovaný učinit) a zda a jakými právními prostředky se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného (žalobkyně byla soudem též vyzvána k prokázání uplatnění prostředků ochrany). Z žaloby totiž nebylo zřejmé, jaké konání či nekonání žalovaného považuje žalobkyně za nezákonný zásah, proč má jít o zásah nezákonný (protiprávní), zda nezákonný zásah žalovaného stále trvá ani kdy konkrétně se žalobkyně o nezákonném zásahu žalovaného dozvěděla. Žalobkyně ani nevedla, co konkrétně má žalovaný provést, jak konkrétně má jednat, příp. co jí má zaplatit, jaké rozhodnutí v jakém konkrétním řízení má vydat. Soud žalobkyni vysvětlil, že pro určitost a vykonatelnost rozsudku je nezbytné, aby žalobkyně uvedla konkrétní popis jednání, jehož se na žalovaném domáhá. Soud poučil žalobkyni, že podle § 87 odst. 1 s. ř. s. je soud oprávněn rozsudkem zakázat správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikázat mu, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem, to vše za podmínky, že takový zásah nebo jeho důsledky trvá anebo hrozí-li jeho opakování. Soud vzhledem k tomu, že žalobkyně netvrdila, že se domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného jinými právními prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s., poučil žalobkyni s výslovným odkazem na § 38 daňového řádu o tom, že žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, a umožnil žalobkyni, aby, pokud prostředky ochrany odsud nevyužila, takový prostředek ochrany uplatnila a soudu to doložila. Dále soud žalobkyni poučil, že soudní řád správní reguluje vedle žalobního typu zásahové žaloby i nečinnostní žalobu a k čemu slouží. Soud žalobkyni vysvětlil, že domáhá-li se vydání rozhodnutí ve věci samé, slouží k tomu žaloba na ochranu před nečinností správního orgánu, kdy by v takovém případě žalobkyně měla specifikovat řízení, v němž se domáhá vydání rozhodnutí ve věci samé, a prokázat vyčerpání prostředků ochrany před nečinností. Soud dal žalobkyni možnost, aby žalobu změnila na nečinnostní a uplatnila ve správním řízení prostředky ochrany proti nečinnosti.

59. Žalobkyně k této výzvě soudu v bodě 4 podání ze dne 6. 4. 2025 uvedla pouze toto: *„Pokud má žalobkyně za to, že postup k odstranění pochybností byl nezákonný, čím je nezákonná prováděná daňová kontrola v daném měsíci, pak logicky žádá, aby kromě konstatování nezákonnosti a zákazu v pokračování v nezákonném zásahu byl obnoven zákonný stav, tedy vyměřena daň v přidané hodnoty tak, jak žalobkyně uvedla ve svém daňovém tvrzení.“*
60. Soud posoudil podání žaloby podle jeho obsahu tak, že žalobkyně i po poskytnutém poučení trvá na tom, že její žaloba je žalobou zásahovou podle § 82 a násl. s. ř. s., že zásah žalovaného vůči ní spočívá v *nevyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 v souladu s jejím daňovým přiznáním a v jejím nevyplacení* a že je tento zásah nezákonný v důsledku nezákonnosti postupu k odstranění pochybností a nezákonnosti vedené daňové kontroly. Jinak řečeno, žalobkyně tvrdí, že žalovaného tíží zákonná povinnost žalobkyni daň vyměřit a zaplatit.
61. Soud je vázán obsahem žalobního petitu, nikoli jeho doslovným zněním. Z obsahu žalobního petitu bylo však naprosto zřejmé, že se žalobkyně domáhala na žalovaném dvou oddělitelných úkonů – jednak vyměření daně a jednak vyplacení takto vyměřené daně. Smysl žaloby byl v tomto směru jasný. Soud proto posoudil každý ze samostatných žalobních požadavků zvlášť.

62. Zaprvé žalobkyně požadovala doslovně to, aby soud žalovanému uložil *bezodkladnou povinnost poukázat na příslušný účet žalobkyně daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 vyměřenou tak, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání*. Žalobkyni tedy zjevně šlo o to, aby jí žalovaný zaplatil nějakou částku, domáhala se tedy nějakého konání žalovaného a toto jednání žalovaného nespočívalo ve vydání rozhodnutí ve věci samé. Žalobní typ (subsidiární) zásahové žaloby byl tedy žalobkyní použit správně. Popsané nekonání žalovaného nebylo rozhodnutím a bylo zaměřeno přímo proti žalobkyni podle § 82 s. ř. s.
63. Žalobkyně přes výzvu soudu neuvedla, jakou částku jí má žalovaný zaplatit a z jakého právního důvodu je žalovaný v prodlení s úhradou právě takové částky (proč je žalovaný povinen právě takovou částku žalobkyni zaplatit). Ač žalobkyně na výzvu soudu v tomto směru neodpověděla, soud dovedl z kontextu podání ze dne 6. 4. 2025, že žalobkyně tvrdí, že žalovaný nezákonně zasáhl do práv žalobkyně tím, že jí nespécifikovanou částku nezaplatil, ač jí byl povinen zaplatit. Žalobkyně přes výzvu soudu nesdělila, kdy se právě o tomto nezákonném zásahu žalovaného dozvěděla, jaké konkrétní částky se na žalovaném domáhá, ani z jaké právní normy dovozuje povinnost žalovaného právě tuto částku žalobkyni zaplatit. Žalobkyně přes výzvu soudu ani nesdělila, zda a jakými právními prostředky se žalobkyně domáhala ochrany před tímto nezákonným zásahem žalovaného, ač jí soud poučil, že nevyčerpání prostředků ochrany v rámci daňového řízení povede k nepřipustnosti žaloby a že tyto prostředky může žalobkyně uplatnit a jejich uplatnění soudu prokázat.
64. Soud konstatuje, že žalobkyní uplatněný žalobní petit je přes výzvu soudu natolik neurčitý, že jeho převzetí do výroku rozhodnutí by mělo za následek materiální nevykonatelnost rozsudku. Přes výzvu soudu žalobkyně neodstranila vadu žalobního petitu co do peněžité částky a žalobní požadavek je natolik neurčitý, že je nevykonatelný. Žalobkyně přes výzvu soudu neodstranila ani vadu žaloby spočívající v tom, že nevymezila, z jakého právního důvodu je podle ní žalovaný v prodlení s úhradou nespécifikované částky. Uvedené vady žaloby brání pokračování v řízení. Proto soud výrokem IV rozsudku žalobu žalobkyně v části, v níž se domáhala uložení povinnosti žalovanému bez odkladu poukázat žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 tak, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání, na její příslušný bankovní účet, podle § 37 odst. 5 s. ř. s. odmítl. O tomto následku žalobkyni soud poučil ve výzvě k odstranění vad žaloby.
65. Zadruhé žalobkyně požadovala, aby soud uložil žalovanému *povinnost vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 tak, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání*.
66. Žalobkyně se tedy domáhala na žalovaném vydání rozhodnutí o vyměření určité daně (daň z přidané hodnoty) za určité zdaňovací období (září 2024) ve výši uvedené žalobkyní v daňovém přiznání. Jak byla žalobkyně soudem ve výzvě k odstranění vad žaloby poučena, v případě, že by žalobkyně měla za to, že žalovaný je nečinný při vydání nějakého rozhodnutí ve věci samé, měla použít žalobní typ žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. Ve výzvě byla žalobkyně též poučena, že oba žalobní typy, jak zásahová tak i nečinnostní žaloba, vyžadují, aby vyčerpala prostředky ochrany (proti nečinnosti i nezákonnému zásahu) v řízení před správními orgány.
67. V případě zásahové žaloby by byla podle § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba včasná, a to s ohledem na trvající charakter tvrzeného zásahu. V případě nečinnostní žaloby by šlo též o žalobu včasnou (srov. § 80 odst. 1 s. ř. s. a den podání daňového přiznání k Dani).

68. Dále soud zkoumal, zda je splněna podmínka přípustnosti zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s. resp. podmínka řízení u nečinnostní žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s. Soud tak posuzoval, zda žalobkyně vyčerpala prostředky ochrany (proti nezákonnému zásahu, resp. nečinnosti) v řízení před správními orgány.
69. § 38 odst. 1 daňového řádu stanoví, že osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože (a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, (b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo (c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.
70. Podle § 38 odst. 3 daňového řádu nejbližší nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže nejpozději do 30 dnů po jeho obdržení správci daně, aby zjednal nápravu. Nejednala-li správce daně nápravu do 30 dnů od přijetí tohoto příkazu, bezodkladně zjedná nápravu nejbližší nadřízený správce daně a o provedených opatřeních vyrozumí osobu, která podala podnět.
71. § 38 odst. 4 daňového řádu stanoví, že neshledá-li nejbližší nadřízený správce daně podnět důvodným, odloží jej a osobu, která podala podnět, o tom vyrozumí do 30 dnů s uvedením důvodů. Je-li důvodem odložení podnětu to, že správce daně dosud neshromáždil podklady potřebné k rozhodnutí, uvede ve vyrozumění i informaci o tom, které podklady dosud chybí.
72. Podle § 139 odst. 1 a 2 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.
73. § 140 odst. 1 daňového řádu stanoví, že neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu.
74. Obiter dictum soud konstatuje, že podle § 155b odst. 3 písm. a) daňového řádu platí, že vznikne-li v důsledku stanovení daňového odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.
75. Jednání správce daně spočívající v nevyhotovení platebního výměru spadá pod dikci § 38 odst. 1 daňového řádu a daňový subjekt se proti takovému nezákonnému zásahu může bránit podáním podnětu k nejbližší nadřízenému správci daně cestou § 38 daňového řádu. Daňový subjekt musí v rámci obrany proti zásahu správce daně spočívajícímu v nečinnosti při provádění takových úkonů dle daňového řádu primárně využít jiných právních prostředků ochrany, které mu poskytuje daňový řád, konkrétně institutu ochrany před nečinností dle § 38 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2021, č. j. 4 Afs 408/2020-26, body 14 a 15).
76. Žalobkyně formulovala své žalobní požadavky tak, že žalovaný je v prodlení s provedením úkonu spočívajícího v *nevyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 v souladu s jejím daňovým přiznáním*. Tyto úkony nepochybně spadají do regulace § 38 odst. 1 daňového řádu a žalobkyně tak byla povinna podle § 85 s. ř. s. domáhat se nápravy

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

cestou § 38 daňového řádu. Soud ostatně žalobkyni o této její povinnosti v usnesení ze dne 27. 3. 2025, č. j. 57 A 10/2025-36, poučil a umožnil jí, aby případně takový prostředek nápravy v daňovém řízení uplatnila. Soud dodává, že i kdyby měla žalobkyně pro uplatnění svých práv využít nečinnostní žalobu, byla žalobkyně povinna podle § 79 odst. 1 s. ř. s. domáhat se ochrany před nečinností žalovaného podnikem podle § 38 daňového řádu.

77. Žalobkyně v podání ze dne 6. 4. 2025 o uplatnění prostředku nápravy přes výzvu soudu ničeho netvrdila. Ke svému podání přiložila vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2025, č. j. 8111/25/5100-41456-713375, o prověření svého podnětu ze dne 18. 2. 2025 na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Z tohoto vyrozumění je však zřejmé, že žalobkyně se u nadřízeného správce daně nedomáhala nápravy, pokud jde o vyměření daně. Podnět žalobkyně se týkal odlišných, žalobkyní tvrzených, pochybení správce daně.
78. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. platí, že soud usnesením odmítne návrh, který je podle tohoto zákona nepřijatelný. Podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. platí, že soud usnesením odmítne návrh, mj. jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.
79. Soud proto výrokem IV tohoto rozsudku odmítl žalobu v části, jíž se žalobkyně domáhala uložení povinnosti žalovanému vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 tak, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání, a to pro nepřijatelnost podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. I kdyby posoudil soud žalobu jako žalobu nečinnostní, stejně by ji odmítl (jen by při odmítnutí aplikoval § 46 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 79 odst. 1 s. ř. s.).
80. Soud dodává, že pro závěr o nepřijatelnosti *obou* částí žaloby, o níž soud rozhodl výrokem IV rozsudku, by plně postačovalo zjištění o nevyčerpání prostředků ochrany ve správním řízení. I kdyby žalobní petit v části týkající se vyplacení Daně nebyl neurčitý, i zde žalobkyně nevyužila přes výzvu soudu prostředky ochrany ve správním řízení podle § 85 s. ř. s. Cizelovat žalobní petit v části *vyplacení Daně* a žalobní typ v části *vyměření Daně* v situaci, kdy bylo zhruba zřejmé, o co žalobkyni jde, tak nepovažoval soud za smysluplné. Žaloba v obou jejích částech totiž byla pro nevyčerpání prostředků ochrany ve správním řízení nepřijatelná v každém případě. Určování žalobního typu bez předchozího vyčerpání podnětu k ochraně před nečinností podle § 38 daňového řádu může být navíc předčasná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 198/2020–20, bod 28).
81. Lze tak dodat, že pokud by šlo o nečinnost správce daně či jiného správního orgánu při vydání rozhodnutí ve věci samé, nečinnostní žalobou nelze dosáhnout vydání rozhodnutí nebo osvědčení *o určitém obsahu*, neboť smyslem nečinnostní žaloby je toliko donutit správní orgán vydat požadovaný akt bez ohledu na jeho obsah (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2008, č. j. 3 Ans 7/2006-97, nebo ze dne 30. 9. 2004 č. j. 7 Afs 33/2003-80, č. 456/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 11. 2023, č. j. 5 As 85/2023-42, bod 18). Soud by proto v každém případě nemohl vyhovět žalobnímu návrhu tak, jak jej formulovala žalobkyně. Šlo-li by o zásah žalovaného, je soud oprávněn podle § 87 odst. 2 s. ř. s. pouze prohlásit zásah za nezákonný, příp. zakázat žalovanému, aby v porušování jejího práva pokračoval a příp. nařídil mu, aby obnovil stav před zásahem. Soud není oprávněn poskytnout ochranu spočívající v tom, že nařídí žalovanému, aby vyměřil

nadměrný odpočet a dosud nevyměřený odpočet vyplatil (srov. rozsudek ze dne 11. 2. 2020, č. j. 9 Afs 70/2018-38, bod 22).

V.

Náklady řízení

82. Výrok V tohoto rozsudku o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1, 3 s. ř. s. V případě odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. V případě zamítnutí žaloby by měl na náhradu nákladů řízení právo procesně úspěšný žalovaný, avšak ten se práva na náhradu nákladů řízení vzdal ve vyjádření k žalobě i při jednání soudu. Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků 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 13. května 2025

JUDr. Veronika Burianová v.r.  
předsedkyně senátu