



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **AVA Property spol. s r.o.**, IČ 21507619, se sídlem Magisterská 3014/4, Plzeň, zast. JUDr. Evou Ambrož Benešovou, Ph.D., LL.M., advokátkou, se sídlem Dřevná 2, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 7. 2025, č. j. 55 A 4/2025-83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 7. 2025, č. j. 55 A 4/2025-83, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalobkyně se u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem ze strany žalovaného, jenž spatřovala v postupu k odstranění pochybností, který u ní byl proveden v souvislosti s přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2024 (20. 9. - 30. 9. 2024). Krajský soud rozsudkem ze dne 3. 7. 2025, č. j. 55 A 4/2025-83, žalobu zamítl jako nedůvodnou. Shledal totiž, že žalovaný postupoval při kontrolním postupu plně v souladu s právními předpisy.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou ještě následně doplnila.

[3] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil intenzitu předmětného zásahu, kterým bylo nepřiměřeně zasaženo do její majetkové sféry prostřednictvím zadržování nadměrného odpočtu po značnou dobu, přičemž žalovaný mohl a měl zvolit jiný prostředek za účelem dosažení cíle správy daní. Trvá na tom, že pro zahájení postupu k odstranění pochybností nebyl žádný zákonný důvod. Výzva, jíž byl postup zahájen, obsahuje pouze jediný důvod vzniku pochybností, a to vykázaný nadměrný odpočet, což je bez bližšího zdůvodnění důvod nedostatečný. I v dalších ohledech poukázala na nedostatečnou kvalitu výzvy a také na nesprávné vedení daňového spisu. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem, považuje jej za přezkoumatelný a zákonný. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Stěžovatelka uvedla, že kasační stížnost podala z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.* Podle písm. d) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že ji podává mj. z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Konkrétní argumentaci však k tomuto neuvedla. I bez ní ale Nejvyšší správní soud přítomnost vad spadajících pod uvedené ustanovení prověřil, neboť mu to ukládá § 109 odst. 4 s. ř. s. Vzhledem k absenci konkrétní argumentace k tomu pouze stručně konstatuje svůj závěr, že napadený rozsudek shledal přezkoumatelným a v řízení před krajským soudem nespátřuje vadu, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[8] Dále stěžovatelka namítla, že provedený postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu postup k odstranění pochybností (dříve vytýkáci řízení) může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř.

pokračování

s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27). Zároveň platí, že nezákonnost výzvy zahajující tento kontrolní postup způsobuje, že je nezákonným zásahem jako celek, neboť kde není zákonný začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-113).

[9] Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), *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. Podle odst. 2 téhož ustanovení, ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

[10] V souvislosti s otázkou nezákonnosti zásahu je mezi stranami v první řadě sporné právě to, zda výzva k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2024 splňuje obsahové náležitosti požadované v § 89 daňového řádu. Nejvyšší správní soud dává za pravdu stěžovateli, že jediným zřetelným důvodem, resp. skutečností, na základě které žalovanému vznikly pochybnosti a byl zahájen postup k odstranění pochybností, je dle textu výzvy skutečnost, že „*tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšuje výši uskutečněných plnění*“, a to o 724.009 Kč. Žalovanému konkrétně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání a o pravdivosti údajů v něm uvedených, resp. zda byl u přijatého plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zda bylo nebo kdy a jak bude přijaté zdanitelné plnění použito k ekonomické činnosti stěžovatelky a zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění v souladu s ustanovením § 2 a § 20a téhož zákona.

[11] Nejvyšší správní soud si je vědom svých rozsudků ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012-37, a ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, na které odkázala stěžovatelka v kasační stížnosti a z nichž plyne, že příliš vysoká hodnota plnění na určitém řádku sama o sobě (obecně) nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek odůvodňující zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud však již také ve své judikatuře dovodil konkrétní výjimku z tohoto pravidla, a to v případě, kdy se vykázaná daň (nadměrný odpočet) zřetelně odchyluje od obvykle vykazované výše daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35). Z toho plyne, že zmíněné pravidlo nelze aplikovat mechanicky, bez přihlédnutí ke konkrétním okolnostem případu.

[12] V projednávaném případě je pro posouzení předmětné otázky nutné zohlednit, jak učinil i krajský soud (bod 30.), že stěžovatelka byla registrována k dani z přidané hodnoty ke dni 20. 9. 2024. V době vydání předmětné výzvy s ní tedy žalovaný nemohl mít prakticky žádnou zkušenost jakožto s plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka jako právnická osoba navíc vznikla teprve dne 24. 4. 2024 a registrována k dani z příjmů právnických osob

byla ke dni 11. 7. 2024. Žalovaný s ní proto nemohl mít ani žádnou zásadní zkušenost jakožto s daňovým subjektem. Nemohl tedy objektivně vycházet z dlouhodobé zkušenosti s ekonomickou činností stěžovatelky, přičemž tento stav mu nelze v souvislosti s kvalitou odůvodnění výzvy, jak je zde posuzována, přikládat k tíži. Jinými slovy lze pochopit, když se nezkušenost s daňovým subjektem a jeho činností projeví v obsahu výzvy týkající se navíc úplně prvního zdaňovacího období u příslušné daně.

[13] Na druhou stranu je však v tomto případě nutné také zohlednit, že stěžovatelka již společně s přihláškou k registraci k dani z přidané hodnoty (5. 9. 2024) předložila žalovanému kupní smlouvu ve formě notářského zápisu ze dne 28. 8. 2024 ohledně koupe nemovitostí od společnosti Stavebniny Sedláček Litice s.r.o., a to za cenu 4.235.000 Kč, přičemž přesně tuto hodnotu vykazala v příslušném daňovém přiznání na ř. 40 (základ daně 3.500.000, daň 735.000). Jednalo se přitom o jediné plnění na vstupu (nákup). Z uvedené kupní smlouvy zároveň vyplývá, že kupované nemovitosti bude stěžovatelka dále prodávajícimu pronajímat. Dále v příloze přihlášky k registraci stěžovatelka uvedla, že její ekonomickou činností je pouze pronájem nemovitých věcí a že její zahájení předpokládá v měsíci září 2024 po dokončení zmíněného nákupu a uzavření nájemní smlouvy k nabytým nemovitostem. Dalo se tedy rozumně předpokládat, že stěžovatelka s ohledem na doložený nákup nemovitostí, které neplánuje obratem prodat, ale pronajímat, vykáže v daňovém přiznání nadměrný odpočet. Žalovaný po jeho podání ověřil, že údaje v něm uvedené odpovídají stěžovatelčině kontrolnímu hlášení, z něhož je dále patrné, že na výstupu vykazala uskutečněné plnění pro zmíněného prodejce, což také odpovídalo předloženým podkladům, a to z hlediska avizovaného pronájmu.

[14] Nejvyšší správní soud po zohlednění těchto okolností dospěl k závěru, že zdůvodnění výzvy k odstranění pochybností pouze skutečností, že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšuje výši uskutečněných plnění, je v rozporu s jeho judikaturou, která z hlediska kvality obsahu této výzvy požaduje, aby v ní byly daňovému subjektu sděleny důvodné pochybnosti opřené o racionální úvahu, a tím byla vyloučena libovůle při výkonu veřejné moci (srov. především usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, a rozsudek ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58). V posuzované výzvě nelze spatřit důvodnost pochybností z hlediska vzniku, a tím pádem ani rozsahu. Vše nasvědčuje tomu, že žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností u stěžovatelky jen proto, že vykazala vysoký nadměrný odpočet.

[15] Jak také uvádí odborná literatura: „[p]odmínkou pro zahájení postupu k odstranění pochybností je, aby pochybnosti správce daně byly konkrétní. (...) Jelikož postup k odstranění pochybností bývá nejčastěji spojen s daňovými tvrzeními na DPH s vykázaným nadměrným odpočtem, bude zejména otázkou, kdy půjde o konkrétní pochybnosti správce daně. Rozhodně nelze připustit, že jakýkoliv nadměrný odpočet rovná se konkrétní pochybnost, obzvláště za existence povinnosti daňových subjektů podávat kontrolní hlášení. Konkrétní pochybnost rozhodně nebude naplněna tam, kde daňový subjekt s ohledem na charakter své provozní činnosti dosahuje po delší dobu či po určité období pravidelných daňových odpočtů. O konkrétní pochybnosti také nepůjde v případě, kdy správce daně bude na základě dřívějších informací obeznámen s důvodem vzniku daňového odpočtu. Na druhou stranu nenadálý vznik daňového odpočtu, aniž by správce daně tušil jeho příčinu, je podle názoru autorů konkrétní pochybností

pokračování

dostačující pro zahájení postupu k odstranění pochybností. (viz Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád*. 2024, komentář k § 89, dostupný z právního informačního systému beck-online).

[16] Vadu nezákonnosti výzvy nemůže odvrátit ani fakt, že obsahuje návod, jak je na ni možno reagovat. Nelze v tom spatřovat dodržení § 89 odst. 2 daňového řádu, jak shledal krajský soud (bod 29.), když tento návod nemá racionální spojitost s tvrzeným důvodem vzniku pochybností.

[17] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že posuzovaná výzva trpí závažnou vadou nezákonnosti, a proto samotný postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem.

[18] Pro úplnost ještě Nejvyšší správní soud dodává, že tímto nijak nevylučuje, že žalovaný mohl provést u stěžovatelky postup k odstranění pochybností pro jiné (další) pochybnosti, kdy zvláště u nových daňových subjektů vykazujících nezanedbatelný nadměrný odpočet musí být opatrný s jeho stanovením. Pouze pro nezavedenost daňového subjektu však nelze rezignovat na kvalitu výzvy k odstranění pochybností, jak se tomu stalo v projednávaném případě.

[19] Lze tedy shrnout, že krajský soud posoudil uvedenou právní otázku nesprávně, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Za této situace se již Nejvyšší správní soud pro neúčelnost nezabýval naplněním důvodu podle písmena b) téhož ustanovení, které stěžovatelka spatřovala v nesprávnosti vedení daňového spisu.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Krajský soud tak bude v souladu se shora uvedeným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu. V novém řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu