



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **IVREL INVEST s.r.o.**, IČO: 28801369
se sídlem: 503 51 Chudeřice č.p. 93

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. června 2025, č.j. 17124/25/5200-11432-713229,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do platebního výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2022, ze dne 13. 9. 2024, č.j. 1381945/24/2701-52521-609298, a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

I. Žalobní tvrzení

2. Žalobce uvedl, že dle závazného právního názoru Ústavního soudu je nutné, aby rozhodnutí žalovaného obsahovalo řádné odůvodnění rozhodnutí, jako jeden ze základních atributů spravedlivého procesu [srov. např. nález sp. zn. III. ÚS 405/03 ze dne 23. 2. 2006 (N 45/40 SbNU 373)]. Pakliže v rozhodnutí řádné odůvodnění chybí, znamená to nejen jeho nepřezkoumatelnost, ale zpravidla také protiústavnost [srov. např. nález sp. zn. I. ÚS 113/02 ze dne 4. 9. 2002 (N 109/27 SbNU 213)].
3. Žalobce dále uvedl, že byl opakovaně vyzván k odstranění vykonstruovaných pochybností upozorňujících na správnost, průkaznost a úplnost daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, když k daňovému přiznání nebyl předložen výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a dále že hodnoty položek v rozvaze za minulé účetní období neodpovídají hodnotám předmětných položek v rozvaze. Takto specifikované pochybnosti měl žalobce odstranit tím, že správci daně doloží výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a rozvahu s vykázáním správných hodnot ve sloupci minulé účetní období, případně předloží kompletní daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období znovu, včetně uvedených příloh ve správném rozsahu a s vykázáním správných hodnot za minulé účetní období.
4. K tomu žalobce konstatoval, že v souladu se zákonem č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“), který rozděluje účetní jednotky na mikro, malé, střední a velké, pak tyto sestavují účetní závěrku:
 - Mikro účetní jednotky sestavují v rámci účetní závěrky rozvahu, výkaz zisků a ztrát a přílohu. Rozvahu pak mohou sestavit v tzv. zkráceném rozsahu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu sestavovat nemusí. Mikro účetní jednotky také nemusí zveřejňovat výkaz zisků a ztrát do sbírky listin.
 - Malé účetní jednotky při sestavování účetní závěrky také posuzují, zda účetní jednotka podléhá povinnému auditu. Pokud se jedná o malou účetní jednotku, která nepodléhá auditu, může sestavit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu. Stejně jako mikro účetní jednotka není povinna zveřejňovat výkaz zisků a ztrát a nemusí sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Naopak auditovaná malá účetní jednotka musí sestavit účetní závěrku v plném rozsahu a sestavit výroční zprávu.
 - Střední účetní jednotky podléhají povinnému auditu vždy a účetní závěrku sestavují v plném rozsahu. Zároveň se jich týká povinnost sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Stejně tak tomu je i v případě velkých účetních jednotek.
5. Zákon o účetnictví stanovuje rozsah vedení účetnictví, když v § 9 odst. 3 výslovně uvádí, že vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud dále není stanoveno jinak, může účetní jednotka, pokud a) tak u příspěvkové organizace rozhodne její zřizovatel, nebo b) je malou účetní jednotkou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zjednodušený rozsah je výslovně uveden v § 13a zákona o účetnictví.
6. Žalobce konstatoval, že je mikro účetní jednotkou, jelikož jeho aktiva nedosahují hranice 9 000 000 Kč, roční úhrn čistého obrátu nedosahuje výše 18 000 000 Kč a počet jeho zaměstnanců je pod hranicí 10 osob.
7. Žalobce považoval vydané výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) za

nezákonné, jelikož neobsahovaly řádně vyjádřené pochybnosti a v nich uvedené důvody nejsou legitimními důvody pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Žalovaný se domáhal na základě vykonstruovaných pochybností předložení výkazu zisku a ztrát v plném rozsahu. Žalobce přitom nemá povinnost tento výkaz vyhotovovat. Žalobce poukázal na rozpor se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1 daňového řádu), pokud správce daně své seznatelné pochybnosti již na počátku žalobci neoznámil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Aps 20/2013-61, ze dne 25. 6. 2014). Daný případ není situací, kdy by jakékoliv oprávněné pochybnosti výzvě byly sdělené, či v procesu jejich odstraňování vznikly pochybnosti další. K jejich uplatnění má správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) předvídaném v § 90 odst. 1 daňového řádu a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 této právní úpravy), o čemž žalovaná (správně mělo být uvedeno „žalobce“) nebyla srozuměna. Žalobce dále namítal, že jej správce daně ve svých sděleních o postupu k odstranění pochybností nepoučil, že patnáctidenní lhůta podle § 90 odst. 2 daňového řádu je lhůtou propadnou. Současně nelze dle žalobce nezákonnou výzvu k odstranění pochybností považovat za zákonné zahájení daňové kontroly dle § 78 daňového řádu.

8. Dále žalobce upozornil, že správce daně má při své činnosti respektovat mantinely stanovené ústavním právem. Je vázán ust. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod - nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.
9. Výzva, jak žalobce zdůraznil, je rozhodnutím podle § 101 daňového řádu a musí obsahovat náležitosti podle § 102 této právní úpravy, tedy včetně odůvodnění a je vydána okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jejímu doručení. Musí obsahovat konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených tak, aby umožnila daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 25/2003 - 58, ze dne 28. 4. 2005).
10. Žalobce zdůraznil, že správci daně řádně doručil listiny a přehled, ze kterého jsou zcela zřejmé nejenom účtované výnosy, ale i účtované náklady. Správce daně a následně i žalovaný se s těmito přeloženými důkazy řádně nevypořádali. Žalobce má za prokázané, že jím podané daňové přiznání bylo obsahově zcela bez vad a postup správce daně byl pouze odvetou za stížnost na paní D.
11. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení odkázal žalobce na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu - rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). Uvedl, že když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či

úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují 'vážné a důvodné pochyby' (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu.

12. Žalobce zdůraznil, že správci daně řádně předložil (v obou řízeních) podrobné účtované položky, které zcela bez dalšího korespondovaly s podaným daňovým přiznáním a nebyl žádný objektivní důvod, pro který by k těmto důkazům nemělo být věrohodně přihlíženo. Současně nebylo dle jeho názoru zcela věrohodné, když správce daně ve svých odůvodněních hovořil o příjmech a výdajích, jde o položky daňové evidence, když žalobce je právnickou osobu a ta bez dalšího účtuje o výnosech a nákladech.
13. Žalobce vyslovil přesvědčení, že jej správce daně neměl vyzývat k odstranění pochybností, ale měl zahájit daňovou kontrolu, pokud k tomuto měl objektivní důvod, zejména když předtím prováděl šetření na bankovním účtu žalobce zcela bez zjevného důvodu a vyzýval jiné subjekty k součinnosti, aniž by tuto daňovou kontrolu procesně zahájil. Považoval tak za zjevné, že správce daně v případě postupu k odstranění pochybností překročil zákonem stanovené meze tak zřejmým způsobem, že tento postup nemůže být objektivním podkladem pro jakékoliv vyměření daně.

II. Vyjádření žalovaného

A) Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností a vady v postupu k odstranění pochybností

14. Žalovaný uvedl, že po přezkoumání žalobcem podaného daňového přiznání a jeho příloh, vznikly správci daně konkrétní pochybnosti o správnosti výše daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2022, jakož i o výši zdanitelných příjmů a s nimi souvisejících nákladů.
15. Správce daně k odstranění pochybností zvolil postup dle § 89 a § 90 daňového řádu a vydal výzvu k odstranění pochybností, která byla žalobci doručena do datové schránky dne 1. 7. 2024. Pochybnosti správce daně byly ve výzvě konkrétně specifikovány a stejně tak důkazní prostředky, kterými by bylo možné pochybnosti správce daně odstranit. Žalovaný v odvolacím řízení shledal pochybnosti formulované ve výzvě jako dostatečně konkrétní, jakož i specifikaci podkladů, které tyto pochybnosti mají rozptýlit.
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 7 Afs 25/2003-58, na který žalobce v dané souvislosti odkazuje, není dle žalovaného přílehlavý na daný případ, neboť v tomto rozsudku soud uvedl, že správce daně nevyzval daňový subjekt k prokázání skutečného rozsahu a obsahu zdanitelného plnění, vyžadoval vystavení dobropisu faktury č. 15, k čemuž v daném stavu řízení nebyl zřejmý zákonný důvod a ani ve výzvách neoznačil ustanovení zákona, z jakého vyvozuje uloženou povinnost.

17. Žalovaný poznamenal, že po doručení výzvy vydané podle § 89 odst. 1 daňového řádu leží důkazní břemeno na daňovém subjektu (žalobci) a v této fázi záleží pouze na jeho vlastní aktivitě, zda a jaké důkazní prostředky předloží či navrhne, aby jejich prostřednictvím mohl odstranit pochybnosti správce daně (viz § 92 daňového řádu). Na výzvu k odstranění pochybností žalobce žádným způsobem nereagoval, tedy ani předložením důkazních prostředků, ani sdělením, že této výzvě nerozumí či ji shledává nezákonnou a z jakého důvodu. Námitku nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností žalobce poprvé vnesl až v odvolacím řízení.
18. Žalovaný měl za to, že žalobce nebyl na svých právech během vyměřovacího řízení nijak krácen.
19. Co se týká v této souvislosti žalobcem uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, ten dle žalovaného není přílehlavý na daný případ, neboť jak je seznatelné z podaného skutkového stavu, v daném případě byla výzva k odstranění pochybností vydaná správcem daně dne 21. 6. 2024 a byla doručena do datové schránky žalobce dne 1. 7. 2024 (žalobce na ni nereagoval). Na výsledek postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 8. 2024 žalobce reagoval zasláním návrhu na pokračování v dokazování ze dne 29. 8. 2024. Žádné listinné důkazní prostředky (účtní podklady, smlouvy atp.) však nepředložil. Správce daně vyhodnotil informace obdržené v návrhu na pokračování dokazování, neshledal důvody k pokračování v dokazování a vydal platební výměr č. j. 1381945/24/2701-52521-609298 ze dne 13. 9. 2024, proti kterému podal žalobce dne 25. 10. 2024 odvolání. Správce daně tedy platební výměr vydal v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu, tj. ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy žalobce podal návrh na pokračování v dokazování.
20. Žalovaný poznamenal, že daňový řád sice nestanovuje lhůtu pro ukončení postupu k odstranění pochybností, avšak správce daně musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Žalovaný je přesvědčen, že v daném případě tento postup byl souladný se zákonem, když od vydání výzvy k odstranění pochybností do vydání platebního výměru neuplynuly ani tři měsíce. Žalovaný doplnil, že správce daně zahájil a vedl postup k odstranění pochybností zcela v souladu s § 89 a § 90 daňového řádu. Průběh a výsledek postupu k odstranění pochybností je řádně zaznamenán ve Výsledku POP. Předložená tvrzení žalobce v rámci návrhu na pokračování dokazování, resp. důkazní prostředky, byly správcem daně řádně vyhodnoceny a zohledněny, přičemž v jejich důsledku došlo ke korekci Výsledku POP ve prospěch žalobce, jak je uvedeno ve vydaném platebním výměru. Důvody pro tuto korekci, a to jak položky uznané i položky neuznané, byly řádně odůvodněny ve vydaném platebním výměru, v souladu s ustanovením § 90 odst. 3 daňového řádu.
21. K námitce žalobce, že jej správce daně ve sdělení k postupu k odstranění pochybností nepoučil o tom, že patnáctidenní lhůta dle § 90 odst. 2 daňového řádu je lhůtou propadnou, žalovaný uvedl, že délka lhůty pro vyjádření se k dosavadnímu výsledku postupu k odstranění pochybností vyplývá přímo ze zákona.
22. K námitce, že správce daně měl zahájit daňovou kontrolu, žalovaný uvedl, že daňová kontrola je vedle postupu k odstranění pochybností, dalším, nikoliv jediným možným kontrolním postupem, který slouží správci daně v zákonném limitu daňového řádu ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Záleží vždy na konkrétním případě a zejména na rozsahu pochybností ve vztahu k daňovému tvrzení daného daňového

subjektu, jaký postup bude zvolen (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52).

23. V daném případě, jak žalovaný uvedl, byly předmětem daně de facto pouze příjmy z pronájmu jedné bytové jednotky a náklady s tímto spojené a tedy, konkrétní pochybnosti ohledně výnosů/příjmů, resp. nákladů/výdajů bylo možno odstranit předložením např. nájemní smlouvy, předpisu záloh společenství vlastníků jednotek, smlouvou o zápůjčce či účetními doklady k tokům peněz z titulu těchto smluv, jak mj. specifikoval správce daně již ve výzvě k odstranění pochybností. Bylo tedy zcela namístě zvolit jako kontrolní postup právě postup k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 daňového řádu, a to s ohledem na rozsah pochybností ve smyslu zásady rychlosti a hospodárnosti daňového řízení dle § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu.
24. K výhradě žalobce, že správce daně „slídil“ na jeho bankovních účtech, a proto měl zahájit daňovou kontrolu, žalovaný odkázal na bod [63] rozhodnutí o odvolání, v němž uvedl, že dle § 78 odst. 1 daňového řádu vyhledává správce daně důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Tuto činnost provádí i bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 2 téhož ustanovení). Správce daně tedy neporušil dikci zákona, když vyhledávací činnost provedl, a to ať před zahájením nalézacího řízení, tak v jeho průběhu, což se mj. týká i obstarání si výpisu z bankovního účtu u Fio banka, a.s., které proběhlo dle zákona (§ 57 odst. 3 daňového řádu) formou výzvy k poskytnutí informací bankou.

B) Nedostatečné vyhodnocení důkazních prostředků

25. Jak již žalovaný uvedl výše, správcem daně bylo zjištěno, že v předloženém Výkazu zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2022 jsou evidovány výnosy v celkové výši 61 000 Kč. Výnosy byly tvořeny příjmem za nájem bytové jednotky (bez záloh na služby spojené s jeho užíváním) ve výši 60 000 Kč (a výnosovým úrokem 1 000 Kč). Příjmy dle Výkazu zisku a ztráty však neodpovídaly úhrnu plateb přijatých na bankovní účet v roce 2022 v souhrnné výši 115 779 Kč, jež tvořilo 12 pravidelných měsíčních plateb od nájemníka P. ve výši 9 584 Kč (tj. měsíční výše nájmu 5 000 Kč a zálohy na služby 4 584 Kč) a jedna platba ve výši 771 Kč přijatá z účtu Společenství vlastníků, Dolní 87, Ostrava (dále též „SVJ“). Rovněž tvrzené náklady ve VZZ k 31. 12. 2022 ve výši 81 000 Kč neodpovídaly výdajům zjištěným z bankovního účtu v souhrnné výši 68 346 Kč.
26. Na základě provedení dokazování a po vyhodnocení informací v návrhu na pokračování v dokazování, který žalobce zaslal v reakci na Výsledek postupu k odstranění pochybností a který neobsahoval žádné listinné důkazní prostředky, považoval žalovaný za prokazané příjmy žalobce plynoucí z nájmu bytové jednotky ve výši 60 000 Kč. Žalovaný však neuznal výdaje uplatněné žalobcem ve výši celkem 81 000 Kč. Částka 40 000 Kč představovala zálohy za služby spojené s pronájemnou bytovou jednotkou, vyúčtované a přeúčtované nájemci, a částka 41 000 Kč byla uvedena jako nákladové úroky, ke kterým však žalobce nepředložil smlouvy, ani jiné důkazní prostředky, ze kterých by povinnost hradit úroky vyplývala. Žalovaný zdůraznil, že se tak jedná o zřejmou důkazní nouzi žalobce, nikoliv jakékoliv pochybení správce daně v procesu dokazování. Základ daně tak byl zvýšen o částku 81 000 Kč (ř. 40 DAP), viz body [53] až [54] rozhodnutí o odvolání. Současně správce daně neshledal důvody v pokračování dokazování, proto v souladu § 90 odst. 3 daňového řádu vydal platební výměr, kterým vyměřil daňovou povinnost ve výši 4 560 Kč.

27. K tvrzení žalobce, že správce daně v odůvodnění hovoří o příjmech a výdajích, přičemž je žalobce právnickou osobou a účtuje o výnosech a nákladech, žalovaný uvedl, že tato skutečnost nemá vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.
28. K otázce rozložení důkazního břemene žalovaný uvedl, že žalobce na doručenou výzvu k odstranění pochybností vydanou podle § 89 odst. 1 daňového řádu nereagoval, přičemž důkazní břemeno leží na žalobci a záleží pouze na jeho vlastní aktivitě, zda a jaké důkazní prostředky předloží či navrhne, aby jejich prostřednictvím mohl odstranit pochybnosti správce daně. Stejně tak se žalobce nemůže domáhat uznání sporných nákladů pouze na základě ničím nepodložených tvrzení, které správce daně řádně zpochybnil. Pro úplnost žalovaný připomněl i bod [25] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020–29, v němž tento soud uvedl: „*Dostala-li se přitom stěžovatelka nesoucí důkazní břemeno do důkazní nouze, jde tato skutečnost k její tíži*“.

III. Jednání ve věci

29. Při nařízeném jednání pověřená pracovnice žalovaného odkázala na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na písemné vyjádření k žalobě. Navrhla zamítnutí žaloby.
30. Žalobce se na jednání nedostavil. Předsedkyně senátu tedy ověřila, že předvolání na jednání bylo řádně žalobci doručeno a shledala, že původně bylo jednání nařízeno na 11. 12. 2025 v 9.45 hod., předvolání bylo žalobci doručeno dne 18. 11. 2025, tedy za dodržení lhůty vyžadované ust. § 49 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce poté požádal o odročení jednání, svůj požadavek odůvodnil a zdejší soud žádosti vyhověl s tím, že původně nařízené jednání odročil na 10. 12. 2025 v 9.45 hod. Oznámení o odročení jednání bylo žalobci doručeno do datové schránky v souladu s ust. § 50 s. ř. s. dne 8. 12. 2025. O odročeném jednání tak byl žalobce řádně informován a soud pouze podotýká, že ust. § 50 s. ř. s. již žádnou lhůtu pro doručení tohoto oznámení nestanoví.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

31. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
32. Krajský soud v první řadě uvádí, že žalobní argumentaci žalobce lze interpretovat jako námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Obecně platí, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, při nichž pro absenci důvodů nebo nesrozumitelnost vůbec nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů musí být patrné, proč považovaly námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené a proč považovaly skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, či ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se tak jedná zejména tehdy, opomeneli správní orgán zcela na námitku reagovat. Správní orgány však nemají povinnost jednotlivě se vypořádat s každou dílčí námitkou, stačí pokud proti tvrzení účastníka postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobcovy námitky jako celek neobstojí. Stačí tedy, aby vysvětlily, proč nepovažují žalobcovu argumentaci za správnou, byť výslovně nereagují na všechny vznesené námitky (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Těmto požadavkům napadené rozhodnutí dostalo.
33. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že poté, co žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2022 včetně příloh, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti takto prezentované daňové povinnosti, jakož i o výši zdanitelných výnosů a s nimi souvisejících nákladů. Správce daně vycházel ze zjištění, že žalobce v předloženém Výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2022 eviduje výnosy v celkové výši 61 000 Kč (I. Tržby z prodeje výrobků a služeb 60 000 Kč, VI. Výnosové úroky a podobné výnosy 1 000 Kč) a náklady v celkové výši 81 000 Kč. Kč (v položce A. Výkonová spotřeba 40 000 Kč, v položce J. Nákladové úroky a podobné náklady 41 000 Kč). Z předchozí komunikace správce daně s žalobcem nevyplývalo žádné zjištění o tom, že by žalobce měl uzavřeny nějaké úvěrové smlouvy, z nichž by vyplývala povinnost hrazení úroků. Správce daně zjistil, že oproti roku 2021 došlo v Rozvaze k výraznému poklesu hodnot v položkách Aktiva celkem B. Stálá aktiva, Pasiva celkem, B. + C. Cizí zdroje a C. Závazky. přičemž hodnota položky Základní kapitál uvedená v Rozvaze neodpovídá údajům, který je dostupný ve výpisu z obchodního rejstříku.
34. Lze tak konstatovat, že správci daně vznikly při posuzování daňové povinnosti žalobce konkrétní pochybnosti o správnosti a zákonnosti daňového přiznání žalobce. Postupoval v souladu s požadavky danými pro daňové řízení v daňovém řádu a žalobce vyzval k odstranění těchto povinností. Takový postup splňoval požadavky ust. § 89 daňového řádu, dle něhož *„Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“*
35. Krajský soud posuzoval, zda správcem daně vydaná výzva je dostatečně konkrétní. Z jejího obsahu shledal, že správce daně naprosto přesně ozřejmil, v čem spočívají jeho pochybnosti

o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, když uvedl, že hodnoty položek v rozvaze k 31. 12. 2022 neodpovídají hodnotám předmětných položek v rozvaze k 31. 12. 2021, údajům ve výpisu z obchodního rejstříku a dále údajům na výpisu z katastru nemovitostí. V uvedené výzvě pak správce daně konkrétně v bodech 1 až 4 přesně vymezil, jaké důkazy by pochybnosti o průkaznosti daňového přiznání odstranily. Lze tak konstatovat, že předmětná výzva splňovala zákonné požadavky.

36. Na tuto výzvu, jak krajský soud seznal z průběhu daňového řízení, žalobce ve stanovené lhůtě nereagoval, nevyjádřil se k formulovaným pochybnostem a nejasnosti nevysvětlil. Správce daně tedy při prověřování správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání vycházel mimo jiné z výpisu z bankovního účtu žalobce vedeného u Fio banka, a. s., za uvedené zdaňovací období. Z toho důkazu zjistil, že byly na tomto účtu pravidelné měsíční platby nájemce bytové jednotky pana P. P. ve výši 9 584 Kč (celkem 115 008 Kč ročně) a jedna platba ve výši 771 Kč přijatá z účtu Společenství vlastníků, Dolní 87, Ostrava (dále též "SVJ"). Z bankovního výpisu bylo dále zjištěno, že žalobce v roce 2022 odeslal 12 měsíčních plateb ve výši 4 134 Kč (celkem 49 608 Kč ročně) na účet SVJ, z čehož správce daně usuzoval, že se jedná o výdaje vztahující se k pronajímané bytové jednotce. vlastněné ve ZO 2022 odvolatelem. Dále z bankovního účtu správce daně zjistil blíže nespécifikovanou platbu ve výši 11 979 Kč, platbu 6 171 Kč na účet pana P. P. a platbu 588 Kč za daň z nemovitostí. Tyto údaje správce daně vyhodnotil se závěrem, že celkové příjmy na bankovním účtu v roce 2022 ve výši 115 779 Kč neodpovídaly výši tržeb z prodeje výrobků a služeb uvedených ve výkazu zisku a ztrát za předmětné zdaňovací období. Rovněž tak výše tvrzených nákladů (výkonové spotřeby a nákladových úroků) uvedených v předmětném výkazu k 31. 12. 2022 neodpovídala výdajům zjištěným z bankovního účtu v souhrnné výši 68 346 Kč.
37. Pasivita žalobce v daňovém řízení měla za následek další postup správce daně, který v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu přistoupil k vydání výsledku postupu k odstranění pochybností a žalobci sdělil přetrvávající pochybnosti ohledně dosažených příjmů resp. výdajů na základě zjištěných nesrovnalostí údajů uvedených v daňovém přiznání a v bankovních výpisech. Správce daně následně vyčíslil výši daně na částku 7 410 Kč, když zdanitelné příjmy oproti daňovému přiznání navýšil o příjmy patrné z bankovních výpisů tedy o částku 54 779 Kč a neuznal nákladové úroky ve výši 41 000 Kč.
38. Žalobce sice návaznosti na shora uvedené pak podal návrhu na pokračování v dokazování, nicméně nepředložil žádné důkazní prostředky (tedy např. účetní podklady, smlouvy atp.). Správce daně tak považoval příjmy žalobce z nájmu bytové jednotky ve výši 60 000 Kč za prokázané, neuznal však výdaje uplatněné daňovým subjektem ve výši celkem 81 000 Kč. Částka 40 000 Kč tak představovala zálohy za služby spojené s pronajímanou bytovou jednotkou, vyúčtované a přeúčtované nájemci, a částka 41 000 Kč byla uvedena jako nákladové úroky, ke kterým však žalobce nepředložil smlouvy, ani jiné důkazní prostředky, ze kterých by povinnost hradit úroky vyplývala. Základ daně tak byl zvýšen o částku 81 000 Kč. Správce daně na základě shora uvedeného neshledal důvody v pokračování dokazování a v souladu § 90 odst. 3 daňového řádu vydal platební výměr, kterým vyměřil daňovou povinnost ve výši 4 560 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce odvolal, na podporu svých tvrzení však žádné důkazní prostředky nepředložil.
39. Postup správce daně a potažmo žalovaného shledává krajský soud zákonným.

40. Je totiž zřejmé, že správci daně vznikly po podání daňového přiznání žalobcem včetně příloh konkrétní pochybnosti o správnosti výše daňové povinnosti za vzpomínané zdaňovací období, jakož i o výši zdanitelných příjmů a s nimi souvisejících nákladů, správce daně tak důvodně zvolil postup k odstranění pochybností vymezený § 89 a 90 daňového řádu. Nelze mu v žádném případě vyčítat, že nezvolil další kontrolní postup ve formě daňové kontroly ve smyslu ust. § 85 až 88a uvedené právní úpravy. Lze souhlasit s žalovaným, že tato kontrola slouží primárně pro vedení složitějšího a časově náročnějšího dokazování, než je tomu právě v případě postupu k odstranění pochybností. Postupem k odstranění pochybností mají být odstraňovány pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Tento postup se tak může realizovat pouze v průběhu dílčího řízení nalézacího ve fázi vyměřovací, tak jak nastalo v tomto případě.
41. Tento názor podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu obsažená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52). *„Postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“*
42. *„Postup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkaznímu břemeni.“* Z uvedených právních závěrů tak lze dovodit, že v případě postupu k odstranění pochybností a v případě daňové kontroly se jedná o odlišné instituty, kdy každý slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití se dle vhodnosti rozhodne správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31).
43. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že je tak zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. V daném případě žalobce z hlediska potřeb dokazování nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly jeho tvrzení.
44. Povinností správce daně tak bylo zvolit postup k vyjasnění sporných a skutečností postup k odstranění pochybností a to za použití výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Správce daně tak učinil a krajský soud seznal, že obsah výzvy byl stylizován tak, aby žalobci umožnil konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků, když pochybnosti byly formulovány dostatečně konkrétně a stejně tak byly označeny i podklady, které tyto pochybnosti měly rozptýlit.

45. K této otázce se dále žalovaný podrobně vyjádřil, když uvedl že „*Samotný proces odstranění pochybností de facto probíhá jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (§ 91 odst. 1 daňového řádu), ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku, ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně podle § 90 odst. 1 daňového řádu celý průběh postupu k odstranění pochybností zaznamenává v protokolu nebo o tom učiní v případě písemného vyřízení úřední záznam, v tomto případě Výsledek POP. Z tohoto dokumentu musí být patrné, které pochybnosti považuje správce daně za odstraněné, a které nikoliv, jak tomu bylo i v tomto případě.*“ K tomuto názoru se krajský soud rovněž přiklání.
46. V návaznosti na shora uvedené krajský soud znovu zdůrazňuje, že na výzvu k odstranění pochybností žalobce nereagoval a ani nepředložil jakékoliv důkazní prostředky, eventuálně nesdělil, že této výzvě nerozumí či ji shledává nezákonnou a z jakého důvodu, tuto námitku vznáší poprvé až v odvolacím řízení. Tím se nepochybně žalobce dostal do důkazní nouze, což je bezesporu přičítáno k jeho tíži. Žalovaný důvodně setrval na svém vyjádření, že žalobce je obchodní společností, a tedy má ze zákona povinnost sestavit a v rámci daňového tvrzení předložit výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a současně se správnými údaji, což se v tomto případě nestalo.
47. Dlužno přitom dále podotknout, že žalobce měl následně možnost se k postupu správce daně vyjádřit, což také následně v reakci na obdržení Výsledek POP i učinil. Nebyl tak na svých právech během vyměřovacího řízení nijak krácen. Je rovněž nutno zdůraznit, že průběh a výsledek postupu k odstranění pochybností správce daně řádně uvedl ve výsledku postupu k odstranění pochybností. Dále je nepřehlédnutelné, že následně předložená tvrzení žalobce v rámci návrhu na pokračování dokazování správce daně vyhodnotil a následně zohlednil ve prospěch žalobce, tak jak uvedl v odůvodnění vydaného platebního výměru v souladu s ust. § 90 odst. 3 daňového řádu.
48. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 18. prosince 2025

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu