



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

**AT Solar s.r.o.**,  
se sídlem Praha 5 - Jinonice, Klikatá 18,  
zastoupené JUDr. Jiřím Rouskem, advokátem  
se sídlem Dubská 390/4, Teplice

proti  
žalovanému

**Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2024, , č.j. 8495/24/5200-11434-707700,

**takto:**

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

## Odůvodnění:

### I.

#### Základ sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2024, č. j. 8495/24/5200-11434-707700, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, č. j. 9121386/21/2005-52524-109098 ze dne 9. 12. 2021, a toto prvostupňové rozhodnutí bylo potvrzeno.

### II.

#### Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že v průběhu daňového řízení došlo k závažným procesním pochybením, která činí celý postup správce daně nepřezkoumatelným. Klíčovým problémem je zahájení daňové kontroly bez řádného oznámení – kontrola byla zahájena pouze na základě telefonických hovorů, bez formálního písemného oznámení, které by specifikovalo požadované dokumenty, a dále nedodržení zákonného postupu dle § 87 daňového řádu – správce daně měl podle žalobkyně využít možnost korespondenčního zahájení kontroly, zejména pokud požadoval pouze doložení dokumentace.
3. Dále žalobkyně tvrdí, že byla zkrácena na svých právech, protože byla zbavena svého zákonného správce daně – místo místně příslušného Finančního úřadu pro Prahu 5 byla kontrola provedena Finančním úřadem v Jindřichově Hradci, který podle žalobkyně neměl žádný legitimní důvod k vedení kontroly. Přitom jí nebyla dána možnost soudního přezkumu změny příslušnosti – změna nebyla provedena rozhodnutím nadřízeného správce daně, jak vyžaduje § 18 daňového řádu, čímž došlo k zásahu do jejích práv bez možnosti obrany. Došlo tak ke zneužití § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě, protože Finanční úřad v Jindřichově Hradci nebyl místně příslušný – žalobkyně nemá žádnou podnikatelskou činnost ani obchodní vazby v oblasti působnosti tohoto finančního úřadu, a neexistoval legitimní důvod pro změnu příslušnosti – nebyla doložena žádná mimořádná okolnost, která by ospravedlňovala delegaci příslušnosti mimo zákonný rámec. Změna příslušnosti nebyla řádně zdůvodněna – žalobkyně poukazuje na judikaturu (např. Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 13/2007), která vyžaduje, aby delegace byla krajním a řádně zdůvodněným řešením.
4. Žalobkyně dále namítala nezákonnost daňová kontrola byla nezákonná – jelikož ji provedl nepřislušný správce daně bez zákonného zmocnění, tudíž zjištění z této kontroly jsou nepoužitelná – výsledky kontroly nelze použít jako podklad pro dodatečný výměr daně, protože byly získány v rozporu se zákonem a má to za následek neplatnost celého kontrolního řízení.
5. V dalším žalobním bodu žalobkyně namítala porušení § 102 odst. 1 písm. b) daňového řádu – formální vady oznámení o kontrole, s tím, že oznámení o zahájení daňové kontroly nemělo samostatné číslo jednací, jak vyžaduje zákon. Místo toho bylo opatřeno stejným číslem jako protokol o jednání, což je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tento nedostatek je závažnou procesní vadou (odporuje Metodickému pokynu Generálního finančního ředitelství k daňové kontrole), která činí zahájení daňové kontroly

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nezákonným. Daňová kontrola byla od počátku vedena nezákonně a její výsledky jsou nepoužitelné pro dodatečné doměření daně.

6. Dále žalobkyně vytýkala porušení § 145 odst. 2 daňového řádu – absence výzvy k dodatečnému tvrzení. Správce daně totiž měl k dispozici dostatek informací, které umožňovaly důvodně předpokládat doměření daně, a měl proto nejprve vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen takovou výzvu vydat, pokud má indicie o nesprávnosti daňového tvrzení, a zahájit kontrolu až v případě, že výzva nebude splněna.
7. V daném případě však správce daně zahájil kontrolu bez předchozí výzvy, čímž porušil zákon. Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky č. j. 9 Afs 46/2016–33, 7 Afs 229/2018–29, 1 Afs 183/2014–65) potvrzuje, že postačuje vyšší míra pravděpodobnosti doměření daně, nikoliv jistota, aby byla výzva podle § 145 odst. 2 zákonná a nutná.
8. Výzva je považována za rozhodnutí, které musí být řádně odůvodněno a nelze ji obcházet formálním zahájením kontroly. Zahájení daňové kontroly tak bez výzvy bylo nezákonné, a proto jsou výsledky kontroly i následné rozhodnutí o doměření daně nezákonné.
9. Nepřípustný postup žalovaného v rámci odvolacího řízení
10. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný svévolně spojil více řízení do jednoho, aniž by k tomu vydal řádné procesní rozhodnutí (např. usnesení o spojení řízení), čímž porušil zásady správního řízení. Takto postupoval nepředvídatelně a nezákonně, protože daňový řád takový postup výslovně neupravuje a žalovaný nepostupoval ani podle analogie správního řádu (§ 140 odst. 1).
11. Zaslal výzvu k vyjádření se ke zjištěním v rámci odvolacího řízení, která se vztahovala k více zdaňovacím obdobím, bez řádného procesního rámce. Tento postup je procesně vadný a nezákonný, což má vliv na zákonnost celého odvolacího řízení.
12. Další žalobní bod se týkal nepřiměřené lhůty pro vyjádření v odvolacím řízení, neboť žalobkyni byla stanovena nepřiměřeně krátká lhůta 15 dnů pro vyjádření k rozsáhlým zjištěním, ačkoliv žalovaný měl na rozhodnutí více než rok. Požádala o prodloužení lhůty o 30 dnů, ale žalovaný jí vyhověl pouze o 2 dny, což považuje za arogantní a vrchnostenský přístup.
13. Takto krátká lhůta znemožnila žalobkyni efektivně uplatnit svá práva, zejména s ohledem na složitost věci a množství důkazního materiálu. Tímto došlo k porušení práva na spravedlivý proces a zkrácení práv žalobkyně.
14. Další procesní vadou bylo neprovedení navržených důkazů. Žalobkyně navrhla výsledky šesti svědků, kteří mohli prokázat účelnost emise dluhopisů a reálnost investičních záměrů. Navrhla také znalecký posudek, který měl posoudit ekonomickou a daňovou účelnost transakcí.
15. Žalovaný neprovedl žádný z těchto důkazů a pouze paušálně odkázal na vlastní odbornost, což žalobkyně považuje za nepřijatelné a nedostatečné. Tím byla žalobkyni odňata možnost vyvrátit závěry správce daně, čímž došlo k porušení zásady rovnosti zbraní a spravedlivého procesu.
16. Napadené rozhodnutí je podle žalobkyně nepřezkoumatelné, neboť nevypovídá jednotlivé námitky žalobkyně, zejména ty, které se týkají procesních pochybení v předcházejícím řízení. Neobsahuje také dostatečné odůvodnění, a to jak ve vztahu ke

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

skutkovým okolnostem, tak k právní argumentaci, ignoruje navržené důkazy, aniž by se s nimi vypořádalo věcně a konkrétně.

17. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky č. j. 5 Afs 342/2017-40, 2 Ads 58/2003-75, 1 Afs 92/2012-45) je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože není zřejmé, na základě jakých důkazů a úvah bylo rozhodnuto, chybí jasné právní závěry vyplývající ze skutkových okolností a není možné zjistit důvody, pro které bylo rozhodnutí vydáno, což znemožňuje soudní přezkum.
18. Dále správní orgán nepostupoval v souladu se zásadami správního řízení, zejména s povinností zjistit skutečný stav věci (§ 50 odst. 3 správního řádu). Nepřijal odpovědnost za opatření důkazů, přestože měl povinnost zjišťovat okolnosti svědčící jak ve prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu. Odmítl provést navržené důkazy, včetně výsledků svědků a znaleckého posudku, a místo toho se spoléhal na vlastní odborný aparát, což žalobkyně považuje za nedostatečné.
19. Podle judikatury (např. rozsudky NSS č. j. 1 As 20/2013-64, 2 As 78/2010-49, 7 As 104/2010-88) je správní orgán povinen aktivně zjišťovat skutkový stav, a to i bez návrhu účastníka řízení.
20. Tuto část žalobní argumentace žalobkyně uzavřela s tím, že nedostatečné odůvodnění rozhodnutí, ignorování důkazních návrhů a porušení zásad správního řízení vedly k zásadnímu zásahu do jejího práva na spravedlivý proces. Tento zásah je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu (např. nálezn. sp. zn. I. ÚS 1534/08) i Evropského soudu pro lidská práva (např. rozsudky ve věci *Van de Hurk a Ruiz Torija*), které vyžadují, aby rozhodnutí byla srozumitelná, přesvědčivá a řádně odůvodněná.
21. Pokud jde o vady skutkové a právní, žalobkyně namítala, že správce daně nesprávně hodnotil účel emise dluhopisů, když tvrdil, že k žádné investiční činnosti nedošlo a že emise nepřinesla nové prostředky (kromě 4,58 mil. Kč).
22. Účelem emise bylo získání prostředků na plánované investice, které byly sice nerealizované, ale to nezpochybňuje legitimitu záměru. Nerealizace investic byla podnikatelsky rozumným rozhodnutím, které zabránilo ekonomickému ohrožení společnosti – investice by podle veřejně dostupných informací (např. prodej aktiv ČEZ v Bulharsku) vedly k finančnímu kolapsu. Dluhopisy přispěly ke konsolidaci financování společnosti, což samo o sobě naplňuje účel emise.
23. Žalobkyně dále uvádí, že jednatelé a společníci společnosti byli osobně zainteresováni na stabilitě firmy, protože ručili směnkami a jinými zajišťovacími nástroji. Emise dluhopisů byla prostředkem k ochraně společnosti i fyzických osob, které ji vedou – šlo o způsob, jak získat kontrolu nad financováním bez rizika osobního postihu. Správce daně ignoroval tyto okolnosti a hodnotil situaci pouze z pohledu čísel, bez zohlednění podnikatelského kontextu a rizik.
24. Další námitka se týkala nesprávného hodnocení důkazů správcem daně, který důkazy hodnotil rozporně – na jedné straně tvrdil, že žádná konkrétní jednání o investicích neexistují, na druhé straně uznal existenci dohody o spolupráci na výstavbě elektráren.
25. Dohoda s panem V. z roku 2012 je konkrétním důkazem investičního záměru, i když nebyla realizována. Nerealizace investice neznamená, že účel emise neexistoval – záměr byl doložen a měl legitimní ekonomické opodstatnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

26. Správce daně hodnotil situaci zjednodušeně a neobjektivně, bez pochopení širších ekonomických souvislostí. Finanční stabilita společnosti byla zajištěna právě emisí dluhopisů, která umožnila konsolidaci rizikových závazků a ochranu před osobními dopady na statutární orgány. Zajištění financování nemusí znamenat okamžitý příliv hotovosti, ale může spočívat v restrukturalizaci závazků a snížení rizik.
27. Podle názoru žalobkyně správce daně nesprávně interpretoval e-mailovou komunikaci s bankami jako důkaz, že nebyl důvod k emisi dluhopisů. Přitom z komunikace vyplývá, že banky sice financování odmítly, ale zároveň nabídly alternativní možnosti (např. kontakt na pobočku v Rumunsku). Správce daně požaduje nerealistické důkazy, jako např. přímý převod prostředků na zahraniční účet, což neodpovídá běžné praxi financování investic. Příprava investic v oblasti energetiky je komplexní proces, který nelze zjednodušit na jediný účetní pohyb. Emise dluhopisů měla sloužit i ke konsolidaci závazků a zajištění stability.
28. Správce daně též ignoroval reálné riziko osobního postihu jednatelů, kteří ručili za úvěry bianco směnkami. Tvzení, že nemovitost byla již zastavena jinou bankou, neznamená, že by nemohla být exekučně postižena. Hodnocení důkazů je vedeno s předpojatostí vůči daňovému subjektu, bez znalosti mimodaňových právních souvislostí.
29. Zpráva o daňové kontrole je vnitřně rozporná, protože na jedné straně uznává část emise jako důvodnou (4,58 mil. Kč), ale zároveň ji dodání jako zneužití práva.
30. Napadené rozhodnutí je tudíž nesrozumitelné, protože není jasné, jak správce daně hodnotil jednotlivé části emise – uznává jejich účelnost, ale zároveň je penalizuje.
31. Rozhodnutí je vnitřně rozporné, což podle judikatury (např. NSS č. j. 2 Ads 58/2003-75) zakládá jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost.
32. Zpráva o daňové kontrole působí jako šablona, bez individuálního posouzení konkrétního případu, a její závěry nejsou podloženy objektivním hodnocením důkazů.
33. Ohledně daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů žalobkyně trvala na tom, že úroky z korunových dluhopisů splňují všechny čtyři podmínky daňové uznatelnosti podle rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73:
  - výdaj byl skutečně vynaložen
  - výdaj souvisel se zdanitelnými příjmy
  - výdaj byl vynaložen ve správném zdaňovacím období
  - zákon výslovně uznává tento výdaj jako daňově účinný.
34. Správce daně sám uznal, že tyto podmínky byly splněny, přesto však úroky dodal, což je podle žalobkyně v rozporu se zákonem.
35. Další žalobní námitka se týkala prekluze práva vyměřit daň. Podle žalobkyně lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 3. 2021, protože daňová kontrola nebyla řádně zahájena a nedošlo k přerušení nebo obnovení běhu lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Právo vyměřit daň tedy zaniklo (prekludovalo) a jakýkoli dodatečný výměr daně je z tohoto důvodu nezákonný.
36. Žalobkyně dále vytýkala porušení zákazu retroaktivity právních norem, když správce daně aplikoval ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, které bylo zavedeno až novelou účinnou

od 1. 4. 2019, na zdaňovací období roku 2017. Tím došlo k pravé retroaktivitě, která je v českém právním řádu zcela nepřipustná.

37. Zákaz retroaktivity je základním principem právního státu, jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu (např. nález sp. zn. III. ÚS 611/01) i Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 5 Afs 28/2003-69). Zpětná aplikace právní normy porušuje právní jistotu a důvěru v právo, a proto nemůže být podkladem pro dodatečný výměr daně.
38. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nehodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, jak ji vykládá judikatura (např. NSS č. j. 5 Afs 5/2008-75). Závěry správce daně nejsou výsledkem logického a přezkoumatelného procesu, ale působí jako účelové a jednostranné. Důkazy nebyly posouzeny ve vzájemných souvislostech, ačkoliv to zákon (§ 8 odst. 1 daňového řádu) výslovně vyžaduje.
39. Správce daně rovněž porušil povinnost zjistit skutkový stav, když nevyvinul dostatečné úsilí k objasnění skutečností, zejména ohledně zahraničních investic, přestože měl k dispozici indicie a důkazy o jejich plánování. Neprovedl další důkazy, které by mohl a měl provést i bez návrhu, čímž porušil § 92 odst. 2 daňového řádu a judikaturu NSS (např. č. j. 4 Afs 298/2018-49). Závěry správce daně jsou předčasné a objektivně vyvrácené, protože ignorují relevantní důkazní návrhy a podnikatelský kontext.
40. Správce daně odmítl výslech jednatele A. K., s odůvodněním, že jako statutární orgán nemůže být svědkem. Tento výslech však navrhl sám daňový subjekt, a měl být proveden alespoň jako výslech účastníka řízení. Judikatura NSS (např. 5 Afs 6/2010, 8 Afs 51/2013) připouští výslech jednatele, pokud jej navrhuje daňový subjekt – odmítnutí výslechu je tedy procesní pochybení.
41. Totéž platí pro neprovedení výslechu R. K., což žalobkyně označuje za další závažné porušení povinnosti zjistit skutkový stav.
42. Dále žalobkyně namítala nerovné zacházení a porušení zásady legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu) s tím, že správce daně porušil zásadu rovnosti při posuzování skutkově obdobných případů. Poukazuje na to, že tzv. korunové dluhopisy byly v jiných případech považovány za legální nástroj, zatímco v jeho případě byly označeny za zneužití práva.
43. Rozhodnutí správce daně postrádá dostatečné a konkrétní odůvodnění, zejména v otázce údajného zneužití práva. Podle žalobkyně správce daně použil šablonovité odůvodnění z jiného případu, čímž porušil zásadu individualizace rozhodnutí, navíc ignorování jeho důkazů a argumentů činí rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalobkyně doložila rozsáhlé důkazy o účelu emise dluhopisů (e-mailová komunikace, projektová dokumentace, dohody o mlčenlivosti). Správce daně tyto důkazy ignoroval a neprovedl navržené výslechy svědků.
44. Stran skutečného účelu emise dluhopisů žalobkyně uvedla, že cílem bylo financování konkrétních zahraničních investic v oblasti obnovitelných zdrojů (např. FVE v Rumunsku a Bulharsku, vodní elektrárny v Rumunsku). Její záměry byly konzistentní a doložené od počátku řízení.
45. Žalobkyně se pokusila získat úvěr od UniCredit Bank a Komerční banky, ale byla odmítnuta. Kvůli vysokému zajištění stávajícího úvěru (např. zástavy, směnky, osobní ručení) nebylo možné získat další úvěr, a proto zvolil financování prostřednictvím dluhopisů. Jednatelé čelili osobnímu tlaku kvůli zajištění úvěru, včetně zástavy rodinného

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

domu. Emise dluhopisů byla proto legitimním způsobem, jak zajistit prostředky pro další rozvoj podnikání.

46. Dne 7. 12. 2012 uzavřela žalobkyně dohodu s investorem R. V. o společném záměru realizace FVE projektů v Rumunsku a Bulharsku. Investor byl ochoten financovat projekt prostřednictvím nákupu dluhopisů pouze za podmínky osobní účasti jednatelů a atraktivního úročení. Na konci roku 2012 daňový subjekt emitoval 45 milionů kusů dluhopisů. Cílem bylo nejen vyrovnání přezajištěného úvěru u UniCredit, ale především financování zahraničních investičních projektů.
47. Žalobkyně tvrdí, že skutkový stav byl doložen uceleným a konzistentním důkazním řetězcem, správce daně však tyto důkazy ignoroval a jeho závěry neodpovídají skutečnému stavu věci. Pokud žalovaný převzal tyto závěry bez provedení důkazů, došlo ke zkrácení procesních práv daňového subjektu.
48. Správce daně je povinen vysvětlit, proč navržené důkazy neprovedl. Může odmítnout pouze nadbytečné nebo neproveditelné důkazy, což zde podle žalobkyně nenastalo. I pokud by správce daně považoval některý důkaz za nevěrohodný, musí to řádně a přezkoumatelně odůvodnit. Důkazy musí být hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Správce daně neprovedl důkazy navržené daňovým subjektem a nijak nezdůvodnil jejich odmítnutí, a tím zatížil řízení závažnou vadou, která podle žalobce činí rozhodnutí nezákonným.
49. V další žalobní námitce žalobkyně namítala, že rozhodnutí správce daně je vnitřně rozporné, když správce daně sám uznal část emise dluhopisů ve výši 4 580 000 Kč jako důvodnou (pro získání finančních prostředků), přesto ji dodal. Tato skutečnost podle žalobkyně zakládá vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, která sloužila jako podklad pro dodatečný daňový výměr.
50. Žalobkyně částečně uznala závěry správce daně ohledně výše úrokové sazby z dluhopisů a dobrovolně upravila úrok z původních 10 % na 7,3 %, což odpovídá běžnému bankovnímu financování, a uhradila rozdíl daně i za další zdaňovací období.
51. Vzhledem k závažným pochybením správce daně, nezákonnosti zprávy o kontrole a vadám v řízení žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí.
52. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl žalobní námitky, když uvedl, že tyto v podstatné míře kopírují námitky uvedené v odvolání, protože žalovaný odkázal na jednotlivé části odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se s nimi vypořádal. S odkazem na své závěry pak navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### III.

#### Posouzení žaloby

53. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 soudního řádu správního), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

54. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 soudního řádu správního bez nařízení jednání, když účastníci s takovým rozhodnutím věci souhlasili.
55. Žaloba není důvodná.
56. Napadeným rozhodnutím žalovaný dne 15. 3. 2024 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, č. j. 9121386/21/2005-52524-109098 ze dne 9. 12. 2021, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 ve výši 462.080 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 92.416 Kč.
57. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 (dále jen „ZO 2017“) v neomezeném rozsahu byla zahájena dne 29. 1. 2020 protokolem č. j. 146798/20/2205-60562-303782. S výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena písemností č. j. 1643599/21/2205-60562-303782 ze dne 14. 7. 2021, ve které správce daně uzavřel, že podáními ze dne 18. 3. 2021 (č. j. 522315/21 a č. j. 522349) a ze dne 17. 5. 2021 (č. j. 1372342/21), žalobkyně neodstranila pochybnosti vydefinované ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 236896/21/2205-60562-303782 ze dne 11. 2. 202.
58. Dne 2. 9. 2021 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jehož vyhodnocení však již nevedlo ke změně správní úvahy správce daně, ale ani ke změně výše kontrolních zjištění. Doručením oznámení o ukončení daňové kontroly dne 23. 11. 2021 (č. j. 2176812/21/2205-60562-303782 ze dne 23. 11. 2021), jehož nedílnou součástí byla Zpráva podepsaná úřední osobou, byla daňová kontrola ukončena. Na základě Zprávy byl vydán dne 9. 12. 2021 dodatečný platební výměr, uvedený ve výrokové části napadeného rozhodnutí. Po daňové kontrole byl základ daně ZO 2017 navýšen celkem o 2.432.088 Kč.
59. Žalobkyně brojí proti zvýšení základu daně ZO 2017 ve výši 1.854.584 Kč [kontrolní zjištění ve výši Kč 577.504,-, související s postupem v rozporu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona o dani z příjmů v návaznosti na porušení ustanovení § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů nebylo odvoláním napadeno], kdy ve věci finančních nákladů souvisejících s korporátními korunovými dluhopisy správce daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o dani z příjmů zvýšil základ daně s odůvodněním, že emise korunových dluhopisů ze dne 28. 12. 2012 v celkovém objemu 45.000.000 kusů, při jmenovité hodnotě dluhopisu Kč 1,-, nesoucí pevný úrokový výnos 10%, splatné dne 30. 11. 2032, neměla pro žalobkyni racionálně odůvodněný ekonomický smysl a že hlavním/převažujícím úmyslem bylo realizovat výplatu úroků nezatížených srážkovou daní upisovatelům dluhopisů a osobám spojeným (jednatelé a společníci odvolatele) a současně získat daňové zvýhodnění v podobě významného nákladového zatížení úrokovými náklady po dobu splatnosti dluhopisů, které by odvolatel v běžných ekonomických vztazích a za standardních podmínek nezískal.
60. Správce daně neuznal předmětné výdaje, s dluhopisovou emisí související úroky, za daňově účinný náklad ZO 2017 a na daný případ aplikoval institut zneužití práva, jestliže nelze akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona o dani z příjmů, ale ani úkony, jež byly provedeny pouze či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění.

61. Skutkovou stránku věci lze stručně popsat shodně se žalovaným tak, že žalobkyně je emitentem korunových dluhopisů v zaknihované podobě, ve formě na doručitele, v celkovém objemu 45 000 000 kusů, jež byly emitovány dne 28. 12. 2012. Jmenovitá hodnota dluhopisu činila 1 Kč. Úroková míra byla podle emisních podmínek stanovena jako fixní ve výši 10 % p. a. Doba splatnosti emitovaných dluhopisů byla stanovena do 30. 11. 2032. V emisních podmínkách bylo uvedeno, že žalobkyně nepožádala o přijetí dluhopisů k obchodování na regulovaném trhu či jiném trhu s cennými papíry a nehodlá dluhopisy veřejně nabízet.
62. Upisovateli korunových dluhopisů byly fyzické osoby, pan A. K. a pan T. K. V dotčeném zdaňovacím období roku 2017 byl pan T. K. držitelem dluhopisů v celkové hodnotě 9 145 892 Kč a pan A. K. také v celkové hodnotě 9 145 892 Kč (celkem tedy 18 291 784 Kč). K úpisu dluhopisů pak docházelo postupně v průběhu let 2012 až 2016.1 Žalobkyně těmto upisovatelům v průběhu roku 2017 pravidelně vyplácela úroky z předmětných dluhopisů v celkové částce 1 854 583,66 Kč, a to v hotovosti. Tyto úroky pak žalobce zahrnul do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2017 a uplatňoval je jako daňové uznatelné náklady. Upisovateli korunových dluhopisů a tudíž osobami, kterým byly úroky vypláceny, jsou jednatelé a zároveň i společníci žalobkyně, tedy spojené osoby ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
63. Městský soud v Praze konstatoval, že mezi účastníky není spor ohledně skutkové stránky věci, ovšem zásadně se žalobkyně a žalovaný rozcházejí v hodnocení skutkového stavu, kdy žalovaný dospěl k závěru, že emise tzv. korunových dluhopisů tak, jak ji provedla žalobkyně, neměla ekonomický účel, resp. že se jednalo o zneužití práva za účelem snížení daňové povinnosti.
64. Soud posoudil věc takto:
65. Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, *Žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.*
66. Povinností žalobce tedy je tvrdit nejen to, že napadené rozhodnutí správního orgánu je nezákonné, resp. nicotné, ale též musí srozumitelně vyložit, proč takový zastává. Je tedy nezbytné, aby v žalobě jasně vyložil své námitky, ať již povahy skutkové anebo právní.
67. Doktrína i judikatura posléze dospěl k závěru, že této své povinnosti se žalobce nemůže úspěšně zhostit tím, že bez dalšího jen odkáže na své námitky, které uplatnil v průběhu řízení před správním orgánem nebo jež uvedl v opravném prostředku proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Prostý odkaz na obsah odvolání nebo jakéhokoliv vyjádření pro správní orgán tedy nepředstavuje dostatečnou žalobní argumentaci. Takto nedostatečnou žalobou se pak bude soud zabývat právě jen v rozsahu, který mu její nekonkrétnost umožňuje.
68. V projednávané věci pak je zřejmé, že žalobkyně v podané žalobě uvedla množství skutkových i právních námitek, což vytváří dojem rozsáhlé žalobní argumentace, avšak ve skutečnosti tak tomu není.
69. Jak ve svém vyjádření k žalobě upozornil žalovaný, žaloba obsahuje námitky, jež jsou vesměs zcela převzaté z odvolání, které žalobkyně podala proti rozhodnutí Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

úřadu pro hlavní město Prahu, č. j. 9121386/21/2005-52524-109098 ze dne 9. 12. 2021, resp. jež jsou obsahem doplnění tohoto odvolání ze dne 17. 2. 2022.

70. Srovnáním obsahu tohoto doplnění odvolání a obsahu žaloby pak je zřejmé, že – s výjimkou dále uvedenou – se obě tato podání téměř zcela shodují, takže podaná žaloba je pouhým přepokopírováním odvolání.
71. Žalobkyně tedy dostala požadavku podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního toliko formálně, neboť se sice neomezila na prostý odkaz na toto odvolání, avšak provedla pouze a právě to, že jeho obsah bez dalšího převzala do žaloby.
72. Přitom v zásadě není vyloučeno, aby žalobce učinil obsahem své žaloby ty námitky, které uplatnil již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, avšak nesmí zůstat jen u toho. Je nezbytné, aby v takové žalobě následovala argumentace, v níž bude tvrzeno například to, že žalovaný ony odvolací námitky vypořádal sice v úplnosti a konkrétně, avšak po věcné nebo právní stránce nesprávně, nebo že vypořádal, leč jen povrchně a nedostatečně nebo nesrozumitelně, anebo že se jimi vůbec nezabýval.
73. V nyní rozhodované věci však žalobkyně žádnou další argumentaci (s jedinou výjimkou) neuvedla. K žádné ze žalobních námitek neuvedla nic o tom, že nebyla odvolacím orgánem vypořádána, nebo že by byla vypořádána povrchně anebo že by žalobkyně s jejím vypořádáním nesouhlasila a proč. Ze samotného faktu, že žalobkyně své odvolací námitky v úplnosti převzala do žaloby, lze sice dovodit, že nesouhlasí s tím, jak o nich pojednal žalovaný, ale v žalobě chybí následný výklad toho, proč s tím žalobkyně nesouhlasí.
74. Pouhé přepokopírování obsahu odvolání dalo soudu jen mizivou možnost napadené rozhodnutí přezkoumat.
75. V rámci této omezené možnosti přezkumu tedy soud předně konstatuje, že žalovaný odvolací správní orgán se v napadeném rozhodnutí obsáhle a detailně vyjádřil k námitkám vzneseným žalobkyní v odvolání. Všechny námitky tak, jak jsou z podané žaloby identifikovatelné, byly žalovaným vypořádány, přičemž soud zdůrazňuje právě to, že žalobkyně v žalobě neuvedla, že by některá z odvolacích námitek byla opomenuta a především která jmenovitě by to měla být.
76. Pokud pak jde o přezkoumatelnost, resp. správnost tohoto vypořádání odvolacích námitek, nezbyvá než zopakovat, že žalobkyně ani v tomto směru nesplnila svou povinnost vyložit, z jakých skutkových a právních důvodů označila žádnou považuje žalobkyně závěry žalovaného za nezákonné nebo nicotné.
77. K tomu soud poukazuje na to, že podle judikatury správních soudů správní orgány nemají povinnost detailně vypořádávat každou dílčí námitku či tvrzení, resp. jak je uvedeno v bodě [9] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36: správní orgány, resp. soudy „[n]emají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

78. Jelikož tedy žalobkyně nevznesla konkrétní žalobní námitky vůči tomu, jak žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námitky, neměl soud možnost přezkoumávat správnost tohoto vypořádání, jelikož právě v tom je vázán obsahem a rozsahem žaloby.
79. Jak je uvedeno výše, tyto závěry se týkají žaloby jako celku, ovšem s jedinou výjimkou. Tou je část žaloby označená jako Nepřípustný postup žalovaného v rámci odvolacího řízení, obsahující body 31 až 50 žaloby. Tam uvedenými námitkami se proto soud zabýval jednotlivě.
80. První námitka – body 31 až 37 – vytýká žalovanému, že dne 11. 1. 2024 doručil žalobkyni písemnost „SEZNÁMENÍ SE ZJIŠTĚNÝMI SKUTEČNOSTMI A VÝZVA K VYJÁDŘENÍ SE V RÁMCI ODVOLACÍHO ŘÍZENÍ“, přičemž žalobkyni vyzval podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. K tomu žalovaný určil žalobkyni lhůtu 15 dnů, již následně prodloužil pouze o dva dny. Závažnou procesní vadou pak je, že seznámení svévolně spojuje více řízení vedených se žalobkyní, a to bez jakéhokoliv řádného procesního úkonu žalovaného, který by takovému svévolnému postupu předcházel. Přitom podle názoru žalobkyně bylo třeba, aby žalovaný před vydáním seznámení vydal usnesení, kterým by spojil řízení vedená se žalobkyní do jednoho a teprve poté byl oprávněn vydat uvedenou výzvu. Postup žalovaného byl v tomto směru svévolný a neoprávněný, což má za následek nezákonnost řízení, neb postup žalovaného jako správce daně byl zcela nepředvídatelný a tím pádem i nezákonný.
81. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že přistoupil k vydání seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 154/24/11434-707700 ze dne 3. 1. 2024 s ohledem na to, že důkazní prostředky předložené žalobcem ve věci odvolání za zdaňovací období 2017 byly obsahově zcela identické s důkazními prostředky předloženými ve věci odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, kterými byla žalobci doměřena DPPO za zdaňovací období 2018 až 2020. Přímo z ust. § 7 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že z důvodu hospodárnosti může správce daně konat úkony pro různá řízení společně. Nelze souhlasit s námitkou žalobce, že by měl žalovaný před vydáním seznámení nejprve usnesením řízení spojit dle ust. § 140 odst. 1 správního řádu, neboť použití správního řádu je v případě správy daní vyloučeno.
82. Pokud jde o délku lhůty podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu, tu nelze stanovit delší než 15 dnů, takže žalovaný ve výzvě stanovil lhůtu v maximální možné délce. Tuto lhůtu lze ovšem na žádost prodloužit. Žalovaný rozhodnutím o prodloužení lhůty č. j. 3117/24/5200-11434-707700 ze dne 26. 1. 2024 lhůtu prodloužil, a to na první žádost žalobkyně, o dva dny, tj. o dobu, která ještě v den podání žádosti z původní lhůty zbývala. V tomto rozhodnutí žalovaný řádně odůvodnil, proč k tomuto kroku přistoupil a jaké skutečnosti vzal v potaz (výzva neobsahovala žádná nová zjištění, k nimž by neměl žalobce již v předchozím řízení možnost se vyjádřit), přičemž celková lhůta
83. Tuto žalobní námitku soud odmítl, když se ztotožnil s vyjádřením žalovaného k ní.
84. Podle ust. § 7 odst. 2 daňového řádu *Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*

85. Podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu *Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*
86. V obou věcech tedy žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když jednak byl oprávněn pro různá daňová řízení vykonat jeden a tentýž úkon – zde Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, pokud daňová řízení co do podstaty a předmětu jsou obdobná. Jak soud z obsahu označeného dokumentu ze dne 11. 1. 2024, č.j. č. j. 154/24/5200-11434-707700, založeného v daňovém spise, shledal, tato podmínka byla dodržena a jmenovaný úkon tedy není nezákonný.
87. Pokud pak jde o lhůtu podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu, její délka je stanovena zákonem (s možností případného nezbytného prodloužení), a její původní stanovení tedy odpovídá zákonu.
88. Podstatné tu není ani to, čím žalobkyně argumentovala dále, tedy že žalovaný v odvolacím řízení překročil délku lhůty pro vydání rozhodnutí, a to několikanásobně. Obecně totiž platí, že lhůta pro vydání rozhodnutí správního orgánu je lhůtou pořádkovou, a její překročení – jakkoliv nežádoucí - nemá vliv na zákonnost takto vydaného rozhodnutí.
89. Dále žalobkyně vytýkala žalovanému neprovedení navržených důkazů, a to jednak výsledkem konkrétních osob jako svědků, a jednak vypracováním znaleckého posudku.
90. Zde soud poukazuje na ust. § 92 daňového řádu, podle něhož okazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně, přičemž dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
91. Rozhodnout o rozsahu dokazování je tedy úkolem a odpovědností správce daně, který při tom jedná podle vlastního uvážení. Skutečnost, že není vázán jen návrhy daňových subjektů znamená, že může provést i ty důkazy, jež daňový subjekt nenavrhnul, a naopak nemusí provést ani takové, které daňovým subjektem navrženy byly. Pokud však daňový subjekt navrhne provedení konkrétních důkazů, není správní orgán povinen provést, ale musí pak svůj postup odůvodnit.
92. Této povinnosti žalovaný dostal, když na straně 21 až 25 napadeného rozhodnutí vyložil, proč k výsledku navržených svědků nebylo přistoupeno, a to ani v řízení před správcem daně, ani v odvolacím řízení.
- Pokud pak jde o návrh na dokazování znaleckým posudkem, ten byl vznesen v rámci podání žalobkyně ze dne 7. 7. 2022 ve věci správcem daně vedených postupů k odstranění pochybností vztahujících se k DPPO za zdaňovací období 2018 až 2020 a žalovaným byl vypořádán v bodech 11 a 12 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v odvolacím řízení č. j. 154/24/5200-11434-707700). Součástí odvolání pak takový důkazní návrh již nebyl a žalovaný proto nepochybil, jestliže se o něm v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezmínil.
93. Nadto soud uvádí, že účelem a smyslem znaleckého posudku je vyjádřit se z odborného hlediska k věcným okolnostem, nikoliv k otázkám právním. Přitom posouzení toho, zda v konkrétním případě šlo o zneužití práva, není otázkou skutkovou, ale výhradně právní, takže znalec by se k ní tak jako tak nemohl vyjádřit. Z tohoto důvodu ani městský soud nemohl vyhovět návrhu žalobkyně na doplnění dokazování znaleckým posudkem.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

94. Námitka není důvodná.
95. V bodech 43 až 50 pak žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodu, resp. pro nevypořádání jednotlivých námitek žalobkyně ohledně procesních pochybení předcházejícího řízení. K tomu žalobkyně citovala z judikatury Nejvyššího správního soudu, jmenovitě z rozsudků ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, a z rozsudku č.j. 1 Afs 92/2012 – 45, a též z rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1534/08 ze dne 17. 12. 2008.
96. Tuto námitku soud neshledal důvodnou.
97. Podle recentní judikatury rozhodnutí je **nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů** tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).
98. **Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů** pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec byly v řízení nějaké důkazy provedeny.
99. Zde nezbyvá, než konstatovat, že napadené rozhodnutí takovými vadami netrpí. Jak je ostatně uvedeno výše, žalobkyně se v podané žalobě omezila jen na mechanické zopakování týchž námitek, jaké uplatnila už v odvolání, aniž by výslovně uvedla, která z námitek byla například žalovaným ignorována, nebo vypořádána povrchně anebo nesprávně, a z jakého důvodu. Soud naopak má za to, že žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal v úplnosti a srozumitelně.
100. Nadto je třeba upozornit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, a to z důvodu absence jeho obsahu nebo důvodů, pro které bylo vydáno. Naproti tomu nepřezkoumatelnost není způsobena tím, že odvolací orgán neshledal důvodným odvolání účastníka řízení, tedy že věc posoudil jinak, než jak se toho účastník řízení domáhal.
101. Konečně se soud zabýval úvahami žalobkyně ohledně vztahu mezi daňovým řádem na straně jedné a správním řádem na straně druhé, kdy žalobkyně má jednak za to, že daňový řád v rámci procesní úpravy spojení více řízení do jednoho neupravuje, proč je třeba použít obecné předpisy o správním řízení, a jednak že ust. § 177 správního řádu má jakožto norma speciální přednost před ust. § 262 daňového řádu.
102. Ani s jedním z těchto argumentů se soud neztotožnil.
103. Podle ust. § 262 daňového řádu *Při správě daní se správní řád nepoužije.*
104. Podle ust. § 177 odst. 1 správního řádu *Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*

105. Z citovaných norem je zřejmé, že obecně se při výkonu správy daní nepoužívá správní řád, ale postupuje se podle speciálního předpisu, kterým je zákon č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.
106. Použití správního řádu při správě daní přichází v úvahu pouze výjimečně, a to toliko jeho základních zásad činnosti správních orgánů uvedených v § 2 až 8 správního řádu - nikoliv tedy jiných procesních norem - a jen tehdy, pokud by daňový řád neobsahoval vlastní úpravu odpovídající těmto zásadám.
107. Taková situace však v projednávané věci nenastala.
108. Zejména se žalobkyně mylí, má-li za to, že nebyly splněny předpoklady pro vydání Seznámení ze dne 11. 1. 2024, jestliže mu nepředcházela procesní úkon spojení více daňových řízení do jednoho. Jak již vyloženo výše, zákon dává správci daně výslovně pravomoc konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Správce daně tedy není povinen ona různá řízení nejprve spojit do jednoho, aby mohl potřebná úkon učinit. Nejde tu o absenci institutu spojení ke společnému řízení podle ust. § 140 správního řádu, ale o zcela jiný procesní institut. Jinak vyjádřeno: podle daňového řádu se různá daňová řízení nespojují do jednoho, ale je možné jednotlivý konkrétní úkon učinit současně pro více samostatných řízení.
109. Pokud pak jde o úvahy žalobkyně v bodech 49 a 50 žaloby, soud rovněž se s nimi neztotožnil. Pokud je jejich smyslem dovést, že v daňovém řádu není zakotvena zásada materiální pravdy tak, jak ji stanoví ust. § 3 správního řádu a rozvádí ust. § 50 správního řádu, pak nezbyvá než poukázat na ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
110. Jestliže ust. § 3 správního řádu stanoví, že *Nevyplývá-li ze zákona něco jiného, postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v § 2*, pak jsou obě ustanovení téměř rovnocenná a jejich případné rozdíly vyplývají zejména z odlišné povahy obecného správního řízení na straně jedné a daňového řízení na straně druhé.
111. Předně ani z jedna z norem nestanoví povinnost zjistit skutkový stav zcela spolehlivě, ale jen s relativní spolehlivostí, a to v té míře, která je pro rozhodnutí dostačující, tedy *aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, resp. aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky v § 2 správního řádu.*
112. Daňové řízení je nadto postaveno na institutu povinnosti tvrzení a důkazní povinnosti daňového subjektu, jak je zřejmé z ust. § 1 odst. 3 daňového řádu, podle něhož *Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem.*
113. To zcela zásadně moderuje povinnost správce daně zjišťovat stav věci, který tak zejména má za úkol potvrdit anebo vyvrátit právě to, co daňový subjekt stran své daňové povinnosti tvrdí. Soud na základě obsahu spisu a napadeného rozhodnutí konstatuje, že dokazování v tomto smyslu bylo provedeno dostatečně a stav věci byl zjištěn tak, že o něm nejsou důvodné pochybnosti.
114. Konečně se pro úplnost soud zabýval námitkou ohledně záležitosti, kterou se musí zabývat i bez žalobního bodu – tedy otázkou prekluze práva doměřit daň.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

115. V odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně ji žalobkyně uvedla jen velmi stručně, a žalovaný se s ní vypořádal v bodu 95 napadeného rozhodnutí, a to se stejnou stručností.
116. V podané žalobě žalobkyně námitku prekluze zopakovala, a to shodně jako ostatní své námitky, tedy pouze prezentovala tentýž text jako v odvolání, aniž by však připojila jakýkoliv vlastní rozbor toho, proč jsou závěry žalovaného v této věci nesprávné anebo nepřezkoumatelné.
117. Žalovaný ve vyjádření k žalobě se k věci vyjádřil v bodech 59 až 62, kde zevrubně vyložil, jak ke svým závěrům dospěl.
118. Soud v této věci pokládá vypořádání odvolací námitky za dostatečné. Žalovaný na ni reagoval s toutéž mírou stručnosti, s jakou byla v odvolání koncipována, ovšem dostatečně a srozumitelně. Měla-li žalobkyně za to, že jeho závěry jsou nesprávné, měla to v žalobě vyložit, což však neučinila. Výklad žalovaného ve vyjádření k žalobě tedy nelze podle soudu považovat za dodatečné vyargumentování jeho závěru, jež by jinak bylo nutno odmítnout, jelikož odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze doplňovat či upravovat až ve vyjádření k žalobě; o to se však zde nejedná.
119. Pokud pak jde o věcnou stránku, soud se se závěry žalovaného stran prekluze zcela ztotožnil a v plném rozsahu proto odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě v již zmíněných bodech 59 až 62.

#### IV.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

120. Městský soud v Praze po přezkoumání věci tedy dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
121. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

#### 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 23. dubna 2025

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.