



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. Ondřeje Bartoše a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **Hanácká zemědělská společnost Jevíčko, a. s.**, IČ 48173053  
sídlem Třebovská 713, 569 43 Jevíčko,  
zastoupená JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou se sídlem Bráfova  
50, Třebíč

proti  
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1300/21/5200-11434-703000

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhala přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým rozhodl o odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen

„správce daně“) – dodatečným platebním výměřem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 11. 2012 do 31. 10. 2013 (č. j. 1786056/19/2806-50522-603917 ze dne 26. 11. 2019), za zdaňovací období od 1. 11. 2013 do 31. 10. 2014 (č. j. 1786083/19/2806-50522-603917 ze dne 26. 11. 2019), a za zdaňovací období od 1. 11. 2014 do 31. 10. 2015 (č. j. 1786100/19/2806-50522-603917 ze dne 26. 11. 2019). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

## II.

### Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobkyně předně brojila proti odmítnutí svědecké výpovědi žalovaným v odvolacím řízení. Navrženým svědkem byl zpracovatel dokumentace ke stanovení tzv. transferových cen ze společnosti V4 Tax, s. r. o. Poukazoval na časové souvislosti průběhu odvolacího řízení a tvrdil, že lhůta k doplnění dokazování dosud neuplynula. Současně stanovenou lhůtu označila za nepřiměřeně krátkou vzhledem ke složitosti problematiky stanovování tzv. transferových cen.
3. Žalobkyně dále zpochybňovala, že došlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni v režimu splnění podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Poukazovala v této souvislosti na časové nesrovnalosti ohledně zařazení relevantních podkladů do správního spisu: k prokázání rozdílu mezi úrokem z upsaných dluhopisů a úrokem, který by byl sjednán mezi nezávislými osobami, byla žalobkyně vyzvána dne 28. 5. 2019, přitom až 7. 6. 2019 vyhotovil správce daně úřední záznam o zařazení otisku webových stránek ČNB do správního spisu; z otisku pak vyplývá, že správce daně nahlížel na webové stránky dne 3. 6. 2019. V době vydání výzvy ze dne 28. 5. 2019 tak správce daně nedisponoval listinou, na níž byl založen přechod důkazního břemene; výzva neměla oporu ve spisovém materiálu. Následně žalobkyně zpochybňovala i formu listiny samotné – stanovení daně prostým odkazem na webové stránky s obecnou statistikou zachycenou ve formě otisku obrazovky počítače není přesvědčivým důkazním prostředkem, o který by bylo možné opřít rozhodnutí o doměření daně. Rozhodnutí správce daně je tak nepřezkoumatelné.
4. Konečně žalobkyně zpochybnila správnost skutkového zjištění a právního posouzení věci. Označila za nesporné, že emisí dluhopisů žalobkyně zabezpečovala úhradu dodavatelských faktur souvisejících s vlastní podnikatelskou činností. Nesouhlasila však s tím, že by se na tuto transakci mělo nahlížet jako na přeměnu závazku ze splatných faktur na vztah obdobný dodavatelskému úvěru mezi dlužníkem – žalobkyní a věřitelem – mateřskou společností AGRO 2000 s. r. o. Žalobkyně namítala, že žalovaný ani správce daně nejsou oprávněni žalobkyni určovat způsob, jakým podniká, resp. jakým financuje své ekonomické činnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neexistuje povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu, a existuje-li více možností, jak dosáhnout téhož cíle, je zcela legitimní, že daňový subjekt volí ten způsob, který je pro něj komplexně daňově nejvýhodnější. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že v dané situaci nedošlo ke zneužití práva a současně prokazatelně existovala potřeba úhrady splatných závazků, nebylo důvodu klasifikovat danou transakci jako pouhý dodavatelský úvěr.

### III.

#### Shrnutí vyjádření žalovaného

5. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Námitky žalobkyně k běhu lhůty k doplnění důkazních návrhů a z toho plynoucího odmítnutí opožděného důkazního návrhu odmítl s tím, že lhůta uplynula 10. 3. 2021, a podrobně tento závěr odůvodnil. Důkazní návrh byl tedy podán opožděně. Nadto žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč by výslech svědka – bez ohledu na opožděnost důkazního návrhu – považoval za nadbytečný, neboť by nebyl schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti.
6. K námitce, že správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností bez opory ve spise, žalovaný uvedl, že předmětný otisk obrazovky počítače je součástí správního spisu a žalobkyně se s ním mohla seznámit. Žalobkyně navíc ani netvrdí, jak by mohla postupem správce daně být zkrácena její práva, a skutečnosti obsažené v předmětné listině nepokládá za sporné. Žalobkyní uváděné okolnosti tedy nemohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný popsal, proč se domnívá, že ohledně skutečností uvedených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ohledně nichž jej tíží důkazní břemeno, toto důkazní břemeno také unesl. Naopak žalobkyně, ač k tomu měla možnost, neunesla své důkazní břemeno ohledně odůvodněnosti rozdílu mezi převodní a referenční cenou.
7. K námitce neodůvodněnosti klasifikace emise dluhopisů jako dodavatelského úvěru žalovaný uvedl, že právo žalobkyně na volbu způsobu podnikání akceptuje; posouzení a vyvození důsledků předvídaných daňovým právem nelze zaměňovat za určování toho, jak si má žalobce počínat coby podnikatel; nelze zaměňovat soukromoprávní pozadí transakce s jejími efekty v oblasti daňového práva. Žalovaný podrobně popsal, proč má za to, že je nutno na uměle vytvořené transakce vč. emise dluhopisů nahlížet obdobně jako na přeměnu závazků ze splatných faktur na vztah obdobný dodavatelskému úvěru – jednalo se o účelovou emisi dluhopisů, podstata transakcí mezi spojenými osobami spočívala v získání finančních zdrojů, což správce daně posoudil jako vztah obdobný dodavatelskému úvěru, a tedy nestanovil cenu obvyklou úrokové sazby dluhopisů, ale cenu obvyklou úrokové sazby dodavatelského úvěru. Úroková sazba představuje cenu peněz a souvisejícím úrokem žalobce zatížil své náklady, z těchto důvodů správce daně porovnal cenu peněz získaných z účelové, řízené transakce mezi spojenými osobami a cenu peněz, za kterou žalobce mohl získat finanční zdroje od nezávislé osoby, a dospěl k závěru, že úroková sazba dluhopisů neodpovídá sazbě, která by byla sjednána v případě dodavatelského úvěru mezi žalobcem a jeho skutečným věřitelem, jakožto transakce, u níž bylo osvědčeno její ekonomické opodstatnění.

### IV.

#### Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud věc projednal při jednání, konaném dne 23. 3. 2022; během jednání strany setrvaly na svých dříve vyjádřených stanoviscích – žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí, žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Dokazování nebylo prováděno. Soud poté přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

9. Žaloba není důvodná.
10. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně v roce 2012 emitovala celkem 100 000 000 kusů dluhopisů s nominální hodnotou 1 Kč s konečnou splatností emise do 31. 12. 2032 a úrokovou sazbou 8,5 % p. a. Žalobkyně ohledně jí emitovaných dluhopisů uzavřela tři smlouvy o úpisu dluhopisů. Upisovatelem 50 000 000 kusů dluhopisů byl Ing. R. K., upisovatelem 40 000 000 kusů dluhopisů byl L. K. a upisovatelem 10 000 000 kusů dluhopisů byl Ing. P. B. Správce daně zahájil o žalobkyně dne 11. 5. 2017 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob v rozsahu daňových aspektů souvisejících s emisí dluhopisů v roce 2012. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 10. 2018 vyzval správce daně žalobkyni, aby prokázala, že úroky související s emisí dluhopisů jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a v návaznosti na to též požadoval prokázat ekonomické opodstatnění emise (účel emise, potřebu finančních prostředků v době emise dluhopisů a z jakých důvodů byla tato finanční potřeba odložena až do roku 2014, a dále důvody nehrazení závazků vůči společnosti AGRO 2000 s.r.o. a společnosti AGRO 2000 – zemědělské služby, s.r.o. Další výzvou ze dne 28. 5. 2019 správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala rozdíl mezi úrokem z upsaných dluhopisů ve výši 8,5 % p. a. sjednaným mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů a úrokem, který by byl sjednán mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek u obchodních bank ve výši 2,46 %, který správce daně zjistil z měnové statistiky České národní banky (ČNB) u nových úvěrů poskytnutých bankami nefinančním podnikům v ČR v období 12/2012 za použití ukazatele č. 14 – nefinanční podniky (S. 11) – úvěry s objemem nad 30 mil. Kč. V rámci oběhu finančních prostředků souvisejících s emisí a úhradou dluhopisů došlo k úhradě dodavatelských faktur souvisejících s podnikatelskou činností žalobkyně spojeným osobám. Z tohoto důvodu správce daně přistoupil ke zjištění ceny obvyklé, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, a na tyto transakce nahlížel jako na přeměnu závazku ze splatných faktur na vztah obdobný dodavatelskému úvěru mezi dlužníkem – žalobkyní na straně jedné a věřitelem – mateřskou společností AGRO 2000 s.r.o. Jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byl uznán úrok ve výši 2,46 % p. a. Ze základu daně správce daně vyloučil za zdaňovací období 2012/2013 částku 1 510 000 Kč, za zdaňovací období 2013/2014 částku 1 812 000 Kč a za zdaňovací období 2014/2015 částku 6 612 122,20 Kč.
11. Krajský soud konstatuje, že smyslem soudního přezkumu není znovu a podrobně opakovat argumentaci vyjádřenou již v předchozích fázích řízení, případně hledat pro tutéž argumentaci nové formy, proto lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění odkazovat; tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn.

III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12).

12. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (ve znění do 31. 12. 2012) platilo, že „liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. V případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, ustanovení věty první se nepoužije. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,

2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4. blízké,

5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“

13. Není sporu o tom, že při korekci základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů leží prvotní důkazní břemeno na správci daně; ten musí předně prokázat, že se v posuzované transakci jedná o vztah mezi spojenými osobami. Tato skutečnost ovšem v projednávané věci mezi stranami nebyla sporná.

14. Následně musí správce daně prokázat, že se převodní cena liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Z právních závěrů, vyjádřených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, vyplývá, že k prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně. Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo – *sic!* – (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.
15. V této záležitosti žalobce sporoval unesení důkazního břemene žalovaným. Činil tak ovšem výlučně z formálních důvodů, když v žalobě namítal nepřesvědčivost důkazu otiskem obrazovky počítače (printscreenu) s obecnou statistikou. Krajský soud konstatuje, že nevidí důvod odmítat důkazní prostředek pouze z důvodu jeho formy, když ustanovení § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, hovoří o tom, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Nelze přehlédnout, že žalobce nevznášel námitky k samotnému použití ARAD systému časových řad jakožto veřejné databáze, která je součástí informačního servisu ČNB a jejímž cílem je vytvořit jednotný systém prezentace časových řad agregovaných údajů za jednotlivé statistiky a oblasti finančního trhu. Žalobce nezpochybňoval ani samotnou volbu statistiky nových úvěrů poskytnutých bankami nefinančním podnikům v ČR, ani volbu ukazatele č. 14 nefinanční podniky (S. 11) – úvěry s objemem nad 30 mil. Kč; nezpochybňoval ani takto zjištěnou referenční hodnotu za období 12/2012 v hodnotě 2,46 %. Žalobce brojil výlučně proti formě – prostému otisku obrazovky počítače se zobrazením použitého zdroje. Jedná se přitom o zobrazení dat, která jsou součástí informačního systému provozovaného orgánem veřejné správy, přičemž data evidovaná v tomto informačním systému lze zpětně zobrazit. Formální námitky žalobce je tak třeba jako nedůvodné odmítnout. V daňovém řízení správce daně spolehlivě zjistil referenční cenu peněžních prostředků mezi nezávislými osobami a unesl tak důkazní břemeno vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Postup, jakým správce daně dospěl ke zjištění obvyklé ceny, je pak v napadeném rozhodnutí zevrubně popsán (body 5, 14, 83 a 84 odůvodnění napadeného rozhodnutí); nelze tak přisvědčit ani námitce jeho nepřezkoumatelnosti.
16. Stran časových souvislostí toho, kdy byl otisk předmětné statistiky prostřednictvím „krycího“ úředního záznamu zařazen do veřejné části spisu, lze konstatovat, že by bývalo bylo procesně správné, aby byl tento podklad ve spise zařazen před tím, než byla žalobci zaslána výzva k prokázání skutečností. To, že se v daném případě tak nestalo, není však vzhledem ke všem okolnostem vadou natolik významnou, aby měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ve svém důsledku nijak nezkrátila žalobkyni

na jejich procesních právech. Závěr, že skutková zjištění pocházející z (případně) nezákonně provedeného postupu jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, bod 18). Ne každé procesní pochybení má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud by námitka procesního pochybení měla být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, žalobkyně by bývala musela v řízení před správním soudem konkretizovat procesní práva, která v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy; současně by bývala musela tvrdit a prokázat, že porušení těchto práv mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. To však žalobkyně neučinila.

17. Z právních závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, vyplývá kromě jiného, že je výlučně na daňovém subjektu, jako koncovém účastníku řetězce, aby správci daně – k jeho výzvě – uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za ceny, které přesahují ceny v běžných obchodních vztazích (mezi nezávislymi osobami). Tento závěr lze na projednávanou věc vztáhnout, neboť, jak správně uvedl žalovaný, úrok představuje cenu peněz; žalobkyni tedy tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání, proč nakupoval peníze jako cizí zdroje za cenu (úrok) přesahující ceny (úroky) mezi nezávislymi osobami. Krajský soud připomíná, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).
18. Žalobkyní přednesený nesouhlas s interpretací žalovaného, že na transakci emise dluhopisů ve vztahu k úhradě dodavatelských faktur lze pohlížet jako na vztah obdobný dodavatelskému úvěru mezi žalobkyní a skutečným věřitelem (mateřskou společností AGRO 2000 s. r. o.), neboť se jedná o nesrovnatelné instrumenty, je nanejvýš obecný a nekonkrétní. V žalobě nezaznávají konkrétní důvody, proč by toto právní posouzení učiněné žalovaným mělo být nesprávné. Obecnost této žalobní námítky pak předurčuje i míru, v jaké se soud mohl touto námitkou zabývat; na rozdíl od žalobkyně, která nesnesla žádné argumenty vyvracející správnost posouzení věci žalovanou, žalovaná v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně rozebrala, proč „redukovala“ předmětnou emisi dluhopisů na vztah obdobný dodavatelskému úvěru a takto jej hodnotila. Podrobnou argumentací podepřené závěry žalované lze jen stěží zvrátit obecně vyjádřeným nesouhlasem. Nelze přitakat ani námitkám žalobkyně, že žalovaná svými závěry prakticky určovala žalobkyni, jakým má podnikat, resp. financovat své podnikatelské činnosti. Žalobkyni nebylo žádným způsobem upřeno právo volby způsobů financování podnikatelské činnosti. Je nutné odlišovat soukromoprávní rovinu transakcí, kde má žalobkyně svobodu právně jednat takovými formami, jakými uzná za vhodné (neodporuje-li to ovšem zákonu nebo dobrým mravům), od dopadů tohoto jednání do veřejného práva a do daňové sféry. Zde žalobkyně musí počítat s tím, že i svobodně provedená volba soukromoprávního jednání může mít z hlediska daňového pro ni nepříznivé důsledky, neboť je notorií, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.

19. Na posouzení věci nemohla mít vliv ani okolnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nakonec – na rozdíl od správce daně – neshledal, že by došlo ke zneužití práva žalobkyní. Jak žalovaný správně uvedl v bodu 87 odůvodnění napadeného rozhodnutí, zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy; jedná se o svého druhu *ultima ratio* postihových mechanismů v daňovém právu. Taková situace ale v projednávané věci nenastala, neboť danou situaci bylo možné postihnout „prostou“ kvalifikací podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jinak řečeno, závěr o tom, že se žalobkyně nedopustila zneužití práva, nevyklučuje aplikaci mechanismů podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
20. Námitka žalobkyně ohledně běhu lhůty k doplnění důkazů v odvolacím řízení je rovněž nedůvodná. Nelze se ztotožnit s názorem, že by se prodloužení lhůty mělo počítat od okamžiku doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty žalobkyni. Protože se jedná o prodloužení již běžící lhůty a nikoli o stanovení lhůty nové, logický a správný závěr je, že prodloužení lhůty se odvíjí ode dne, kdy měla lhůta původně skončit – její původní konec se posouvá o příslušný počet dnů, které ještě zbývaly do jejího původního konce v okamžiku žádosti o prodloužení. V duchu této úvahy tak lhůta k doplnění důkazů marně uplynula 10. 3. 2021. K důkaznímu návrhu učiněnému žalobkyní dne 12. 3. 2021 žalovaný neměl pro jeho opožděnost přihlížet (§ 115 odst. 4 daňového řádu). I nad tento procesní rámec se věcně zabýval tím, proč by navrhovaný svědecký výslech považoval za nadbytečný. Lze tak konstatovat, že postupem žalovaného nebyla práva žalobkyně nijak zkrácena.

## V.

### Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
22. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

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

Pardubice 23. března 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu