



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Petry Venclové, Ph. D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **Hanácká zemědělská společnost Jevíčko, a.s.**, IČO: 48173053,
sídlem Třebovská 713, 56943 Jevíčko,
zastoupená advokátkou JUDr. Evou Hrbáčkovou,
sídlem Bráfova 50, Třebíč,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2022, č. j. 17609/22/5200-11434-713082,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

1. Dne 28. 6. 2018 podal žalobce řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období (dále též „ZO“) 2017 a dne 24. 6. 2019 podal řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období (dále též „ZO“) 2018 (dále též „ŘDaP za ZO

2017“ a „ŘDaP za ZO 2018“). V průběhu daňové kontroly daně z příjmů vedené u žalobce za ZO 2012/2013, ZO 2013/2014 a ZO 2014/2015 správce daně zjistil, že žalobce zahrnul do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za ZO 2017 a za ZO 2018 úrok ve výši 8 500 000 Kč, který odpovídá sazbě 8,5 %.¹ Správce daně proto vyzval žalobce dle § 145 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“), výzvami ze dne 10. 2. 2020 [č. j. 192352/20/2808-50522-603917 za ZO 2017 a č. j. 192533/20/2808-50522-603917 za ZO 2018 (dále též „výzvy k podání DODAP“)] k podání dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za ZO 2017 a ZO 2018, které byly doručeny do datové schránky žalobce dne 11. 2. 2020. Na výzvy k podání DODAP reagoval žalobce dne 20. 3. 2020 podáními nazvanými „reakce na výzvu k podání daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob“ (dále též „reakce na výzvy k podání DODAP“), v nichž mimo jiné uvedl, že se neztotožňuje se závěry správce daně a je toho názoru, že „nejsou dány důvody pro podání dodatečného daňového přiznání“ za ZO 2017 a ZO 2018.

2. Reakce na výzvy k podání DODAP správce daně vyhodnotil v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podle skutečného obsahu bez ohledu na to, jak byly označeny, jako dodatečná daňová přiznání, ve kterých nejsou oproti ŘDaP za ZO 2017 a ŘDaP za ZO 2018 uvedeny žádné rozdíly. Dne 24. 6. 2020 správce daně vydal dle § 89 odst. 1 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností č. j. 1234228/20/2808-50522-603917 (dále též „výzva k odstranění pochybností za ZO 2017“) a výzvu k odstranění pochybností č. j. 1234149/20/2808-50522-603917 (dále též „výzva k odstranění pochybností za ZO 2018“), které byly žalobci doručeny dne 25. 6. 2020. Ve výzvách k odstranění pochybností správce daně vyjádřil pochybnosti o správnosti a úplnosti dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za ZO 2017 a ZO 2018. Na výzvy k odstranění pochybností žalobce reagoval dne 9. 7. 2020 podáním nazvaným „reakce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016“ (dále též „reakce na výzvy k odstranění pochybností“). Toto podání dle skutečného obsahu bylo

¹ Výsledky této daňové kontroly správce daně shrnul do zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 11. 2019, č. j. 1729721/19/2808-60562-608256 (dále též „zpráva DPPO“), v níž správce daně uzavřel, že jednání žalobce bylo účelové a postrádalo ekonomický smysl, přičemž v tomto jednání shledal prvky zneužití práva, zároveň však uznal, že v rámci koloběhu finančních prostředků souvisejících s účelovou emisí dluhopisů došlo u žalobce v roce 2012 a 2014 k úhradě dodavatelských faktur spojeným osobám, a proto přistoupil ke zjištění ceny obvyklé, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V souvislosti s touto skutečností zpochybnil správce daně s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP daňovou uznatelnost úrokových nákladů z dluhopisů (hodnoty převyšující zjištěnou cenu obvyklou – sazbu ve výši 2,46 %, uvedenou ve statistice ČNB, tj. úrokovou sazbu korunových úvěrů poskytnutých bankami nefinančním podnikům v České republice v období 12/2012) v částkách 1 510 000 Kč za ZO 2012/2013, 1 812 000 Kč za ZO 2013/2014 a 6 612 122,20 Kč za ZO 2014/2015, neboť žalobce ekonomickou racionalitu emise dluhopisů v celkovém objemu 100 000 000 Kč [o nominální hodnotě 1 Kč, se splatností dne 31. 12. 2032, s pevnou roční úrokovou sazbou ve výši 8,5 %, upsáno osobami spojenými dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP] neobjasnil. Závěry správce daně v této věci korigoval žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 4. 2021, č. j. 13000/21/5200-11434-703000 (dále též „rozhodnutí DPPO 2012/2013 až 2014/2015“), v němž se sice ztotožnil se závěrem správce daně týkajícím se neprokázání rozdílu mezi cenou sjednanou v řízené transakci a cenou obvyklou v nezávislých vztazích s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP, avšak konstatoval, že když je jednání žalobce postižitelné dle § 23 odst. 7 ZDP, institut zneužití práva v tomto případě aplikovat nelze. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 40/2021 – 58, zamítl.

současně i reakcí žalobce na výzvy k odstranění pochybností vztahujících se k ZO 2017 a ZO 2018. V reakci na výzvy k odstranění pochybností žalobce opakovaně uvedl, že „dle jeho názoru nejsou dány důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2016, 2017 a 2018“ a z opatrnosti k podání přiložil důkazní prostředek nazvaný „dokumentace k transferovým cenám“ (dále též „dokumentace“).

3. Vzhledem k tomu, že nedošlo k odstranění pochybností, sdělil správce daně žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností. Žalobce se k tomuto výsledku ve stanovené lhůtě nevyjádřil. Správce daně poté dle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“), a dle § 147 a § 143 odst. 1 daňového řádu doměřil žalobci:
 - a) platebním výměrem na DPPO (ze dne 9. 11. 2020, č. j. 1725106/20/2808-50522-603917) za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 DPPO vyšší o částku 1 147 600 Kč; podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně v částce 229 520 Kč,
 - b) platebním výměrem na DPPO (ze dne 9. 11. 2020, č. j. 1724968/20/2808-50522-603917) za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 DPPO vyšší o částku 1 147 600 Kč; podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně v částce 229 520 Kč.
4. Správce daně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, když v reakci na výzvu k odstranění pochybností neprokázal, že úrok v obou předmětných zdaňovacích obdobích ve výši 6 040 000 Kč, který představuje rozdíl mezi úrokem z dluhopisů ve výši 8,5 % upsaných osobami spojenými s žalobcem ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP a úrokem ve výši 2,46 %, který by byl sjednán mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, byl vynaložen za účelem dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů v předmětných zdaňovacích obdobích. Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 24. 5. 2022, č. j. 17609/22/5200-11434-713082.

II.

5. Proti rozhodnutí ze dne 24. 5. 2022, č. j. 17609/22/5200-11434-713082, podal žalobce žalobu, v níž předně namítal, že „daňové řízení bylo zahájeno nezákonně“, neboť dodatečná daňová tvrzení za předmětná zdaňovací období nebyla vůbec podána, resp. reakce žalobce na výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemohl správce daně považovat za dodatečná daňová tvrzení a měl zahájit daňovou kontrolou a prověřit skutečnosti tvrzené žalobcem v řádných daňových tvrzeních. V této souvislosti poukázal žalobce i na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 15. 11. 2021, č. j. 52 Af 32/2021- 81, v němž se zdejší soud ztotožnil s názorem žalobce, že obdobná reakce na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání nemohla být považována za dodatečné daňové přiznání.
6. Žalobce v žalobě dále namítal, že po nezákonně zahájeném řízení bylo též „nezákonně vedeno daňové řízení formou postupu k odstranění pochybností“. Dle žalobce je totiž postup k odstranění pochybností procesním prostředkem vedoucím k neprodlenému a k bezprostřednímu zjištění nebo ověření řádného splnění daňových povinností. Nicméně

v daném případě dle žalobce trval postup k odstranění pochybností nepřiměřeně dlouho, jelikož „*první úkon správce daně*“ byl v dané věci učiněn již dne 10. 2. 2020 (vydáním výzev k podání dodatečných daňových přiznání), avšak „*pravomocně ukončen*“ byl až vydáním žalobou napadeného rozhodnutí (24. 5. 2022). Žalobce v této souvislosti zdůraznil, že daňové řízení je třeba dle jeho názoru chápat jako jeden celek a pro posouzení přiměřenosti délky postupu k odstranění pochybností není rozhodná doba cca čtyř a půl měsíců, v níž byl postup k odstranění pochybností ukončen. Rozhodná je délka trvání celého daňového řízení.

7. V neposlední řadě žalobce v žalobě žalovanému vytкнуł, že „*nesprávně posoudil skutkový a právní stav*“ a nepřezkoumatelným způsobem stanovil obvyklou cenu. Konkrétně žalobce nesouhlasí s tím, že na emisi dluhopisů, jejímž prostřednictvím došlo k úhradě dodavatelských faktur, bylo nutno pohlížet jako na vztah obdobný dodavatelskému úvěru mezi dlužníkem (žalobcem) a skutečným věřitelem (jeho mateřskou společností AGRO 2000, s.r.o., DIČ: CZ25596521). Žalobce se domnívá, že žalovaný nemohl svévolně „*reklasifikovat*“ emisi dluhopisů na pouhý dodavatelský úvěr, neboť svou podstatou jsou dané instrumenty vzájemně nesrovnatelné. Žalobce je též přesvědčen, že žalovaný „*neprokázal*“, že by stanovená referenční úroková sazba byla úrokovou sazbou, kterou lze použít na posuzovaný případ. Dle žalobce „*stanovení daně (respektive základu daně či jeho úprava) prostým odkazem na webové stránky s jakousi obecnou statistikou formou printscreenu obrazovky počítače není přesvědčivým důkazním prostředkem, o který by bylo možné opřít tak závažné rozhodnutí o stanovení daně*“. Dle názoru žalobce je napadené rozhodnutí v tomto ohledu nedostatečné a v podstatě nepřezkoumatelné. Žalobce v této souvislosti též „*tvrdí*“, že využití měnové statistiky České národní banky (dále též „*ČNB*“) „*nebylo v daném případě přílehlavé*“, stejně jako „*není přílehlavé při stanovení výše obvyklé úrokové sazby použít referenční hodnotu za jedno jediné období (zde konkrétně za období 12/2012 v hodnotě 2,46 %)*“, neboť dle žalobce „*drtivá většina úvěrů poskytnutých bankami podléhá alespoň nějaké formě zajištění*“, což „*snižuje riziko možnosti nesplacení, a tím přímo ovlivňuje výši úrokové sazby*“. Nadto „*drtivá většina úvěrů poskytnutých k financování provozních aktivit není poskytována na dobu 20 let, tedy na dobu, na kterou byly emitovány žalobcem předmětné dluhopisy, což také nepochybně ovlivňuje výši úrokové sazby*“. Konečně dle žalobce „*dodatelský úvěr v drtivé většině případů nebývá poskytnut s pevnou úrokovou sazbou, ale většinou s úrokovou sazbou vázanou na některou z referenčních sazeb finančního trhu*“, a proto „*vztažení úroku pouze k jedinému období (období emise dluhopisů) tak neodpovídá běžné realitě podnikatelského prostředí*“.
8. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobce mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky, teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou

napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*„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“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019 – 93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019 – 106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016 – 61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018 – 25, bod 18).
12. Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020 – 81, bod 26) *„obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námitky vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní“*. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).

13. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu dodat i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není ani Evropským soudem pro lidská práva (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke zvláštnostem řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
14. K dvěma prvním skupinám námitek (viz body 5 a 6 tohoto rozsudku) soud uvádí, že skutkově a právně téměř totožným případem (ve věci mateřské společnosti žalobce AGRO 2000, s. r. o.) se nedávno zabýval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 6 Afs 391/2021-31. Jelikož závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 6 Afs 391/2021 jsou plně využitelné i v nyní projednávaném případě, soud zcela ve shodě s Nejvyšším správním soudem uvádí, že dle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle odst. 3 téhož ustanovení zákona k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Výkladem citovaných ustanovení daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž vyslovil, že *„zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě“*. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se dozví o skutečnostech či o důkazech nasvědčujících tomu, že daňovému subjektu má být daň doměřena.

15. Z citované právní úpravy dále vyplývá, že doměření daně se provádí primárně – nikoli však výlučně – ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. K doměření daně za příslušné zdaňovací období může dojít tehdy, pokud správce daně získá takové poznatky či indicie, na jejichž základě lze doměření daně předpokládat. Doměřením daně se rozumí následné stanovení daně ve vztahu k téže daňové povinnosti, k němuž může dojít poté, co již jednou byla daň stanovena. Daňový řád totiž vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; určujícím hlediskem je přitom správné zjištění a stanovení daní, jak konstatuje § 1 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38). Závěr, že správce daně může v rámci zahájeného doměřovacího řízení stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale také mimo ni, pak Nejvyšší správní soud potvrdil např. v rozsudku ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, v němž současně doplnil, že se tento závěr uplatní nejen v řízení odvolacím, ale také v řízení prvostupňovém.
16. V nyní posuzované věci správce daně v souladu s § 143 odst. 3 větou druhou daňového řádu postupoval podle § 145 odst. 2 téhož zákona a vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání). Tato výzva je operativním nástrojem a vytváří v souladu se závěry již zmiňovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 nezbytný prostor pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, který mu musí být poskytnut. Odmítne-li daňový subjekt využít této možnosti, vystavuje se riziku dodatečného stanovení daně podle pomůcek. Zůstane-li tedy daňový subjekt pasivní, je správce daně oprávněn stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Co všechno lze považovat za nevyhovění výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu přitom vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Již v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-295, Nejvyšší správní uvedl, že připouští-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak je možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje mu potřebou součinnost (shodně též rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, nebo ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS). Uvedená judikatura zároveň dovodila, že reaguje-li daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení, nemůže správce daně ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit, neboť na taková podání je nutno nahlížet jako na dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu (bez ohledu na nedostatek formy podání).
17. Pokud tedy v nyní posuzovaném případě žalobce reagoval na výzvu správce daně podáním, v němž uvedl, že dodatečné daňové tvrzení nepodá (neboť „dle jeho názoru nejsou dány důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2016, 2017 a 2018“), lze souhlasit se správcem daně i s žalovaným, že žalobce uvedeným způsobem projevil nesouhlas s vydanou výzvou (výzvami) a zároveň tím projevil vůli setrvat na svém původním daňovém tvrzení. Nebylo tedy třeba vyzývat žalobce k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu, případný není ani odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74, č. 819/2006 Sb., v němž byla řešena situace, kdy z obsahu úkonu nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, co jím chtěl účastník řízení vyjádřit.

18. Lze tedy shrnout, že judikatura Nejvyššího správního soudu je ustálena na tom, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nesouhlasí s podáním dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu (tzn. tvrzení, že nedošlo ke změně základu daně a výše vyměřené daně). Nelze proto přisvědčit námitkám žalobce, že by žalovaný v tomto ohledu za žalobce cokoli nepřipustně domýšlel nebo že by jeho podání vyložil svévolně. Měl-li správce daně s ohledem na zjištění učiněná z předchozích ukončených daňových kontrol poznatky týkající se správnosti daně vyměřené za zdaňovací období roku 2017 a 2018, byl oprávněn tyto pochybnosti právě v návaznosti na reakci žalobce odstranit, a to postupem, který ve výsledku žalobce nejméně zatížil. V této souvislosti soud odkazuje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43, či v rozsudku téhož soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 (bod 18), dle kterých lze v návaznosti na reakci daňového subjektu na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení použít též postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Ostatně volba konkrétního postupu je věcí správce daně, který zohledňuje konkrétní skutkové okolnosti, specifika jednotlivých postupů a zároveň je povinen v co největší míře šetřit práva daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52). Při rozhodování o tom, jaký kontrolní postup správce daně v konkrétním případě zvolí, zohledňuje především rozsah vzniklých pochybností, složitost řešené otázky a zejména předpokládaný rozsah dokazování. V projednávaném případě správce daně zcela správně vycházel z toho, že na základě zjištění učiněných v předchozích pravomocně ukončených daňových řízeních (týkajících se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015) disponuje dostatkem důkazních prostředků, a tedy lze existující pochybnosti odstranit rychle a jednoduše, bez nutnosti provádění rozsáhlého dokazování v rámci daňové kontroly. Provádění daňové kontroly proto správce daně (a následně i žalovaný) v daném případě hodnotil jako postup náročnější, nevhodnější a žalobce nepochybně mnohem více zatěžující. Rovněž soud (obdobně jako Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 6 Afs 391/2021) pokládá v dané věci žalobcem požadované vedení daňové kontroly v rámci doměřovacího řízení za zcela nadbytečné a nevhodné, přičítá se zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu, a to zvláště v situaci, kdy žalobce mohl v rámci správcem daně zvoleného přiměřeného, šetrnějšího a méně invazivního postupu uplatnit veškeré své nesouhlasné argumenty v reakci na vydanou výzvu. Uvedeným postupem správce daně poskytl žalobci dostatečný prostor pro uplatnění věcné argumentace, která mohla vést k vyvrácení a odstranění jeho pochybností, a dále k tomu, aby žalobce navržením relevantních důkazů unesl své důkazní břemeno.
19. Závěry zdejšího soudu vyjádřené v odůvodnění rozsudku ze dne 15. 11. 2021, č. j. 52 Af 32/2021 – 82, nelze v nyní projednávané věci využít, neboť jednak ve věci vedené pod sp. zn. 52 Af 32/2021 Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích posuzoval zákonnost daňové kontroly provedené žalovaným u žalobce na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (předmět řízení byl tedy odlišný), jednak závěry zdejšího soudu ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu (který je finálním vnitrostátním interpretem správního práva) prezentovaných v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 6 Afs 391/2021-31, neobstojí.

20. Pokud jde o délku daňového řízení, pak ta sama o sobě nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2008, č.j. 9 Afs 47/2007-172). Samotný postup k odstranění pochybností byl ukončen promptně, resp. po cca 4, 5 měsících, jak sám žalobce v žalobě připustil. Daňové řízení přitom rozhodně nelze ztotožňovat s postupem k odstranění pochybností. Daňová kontrola, stejně jako postup k odstranění pochybností, nejsou řízeními, nýbrž kontrolními postupy, tedy uceleným souborem pravomocí správce daně, které lze realizovat mimo probíhající řízení (např. v rámci tzv. vyhledávací činnosti), anebo v rámci probíhajícího řízení (vyměřovacího nebo doměřovacího). Řízeními, která v daném případě nepochybně probíhala, byla řízení doměřovací zahájená v návaznosti na výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení) dle § 145 odst. 2 daňového řádu, v rámci kterých došlo výzvami k zahájení konkrétního kontrolního postupu, který ovšem není řízením.
21. Jde-li o obecnou námitku „*nesprávného posouzení skutkového a právního stavu*“ a o námitku týkající se způsobu stanovení obvyklé výše úrokové sazby, pak k těmto námitkám se soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 23. 2. 2022, č. j. 52 Af 40/2021-58, přičemž od tam vyslovených závěrů se v nyní projednávané věci nehodlá odchylovat a opakuje, že dle § 23 odst. 7 ZDP (ve znění do 31. 12. 2012) platilo, že *„liší-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.“

22. Není sporu o tom, že při korekci základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP 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.
23. 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 (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. V tomto bodě žalobce sporoval unesení důkazního břemene žalovaným. Činil tak ovšem především z formálních důvodů, když v žalobě namítal nepřesvědčivost důkazu otiskem obrazovky počítače (printscreenu) s obecnou statistikou. Soud konstatuje, že nevidí důvod odmítnout důkazní prostředek pouze z důvodu jeho formy, když § 93 daňového řádu 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. 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.
24. Žalobce dále v žalobě tvrdil, že využití měnové statistiky České národní banky „nebylo v daném případě přiléhavé“, stejně jako „není přiléhavé při stanovení výše obvyklé úrokové sazby použít referenční hodnotu za jedno jediné období (zde konkrétně za období 12/2012 v hodnotě 2, 46 %)“, neboť dle žalobce „drtivá většina úvěrů poskytnutých bankami podléhá alespoň nějaké formě zajištění“ (což „snižuje riziko možnosti nesplacení, a tím přímo ovlivňuje výši úrokové sazby“), nadto „drtivá většina úvěrů poskytnutých k financování provozních aktivit není poskytována na dobu 20 let, tedy na dobu, na kterou byly emitovány žalobcem předmětné dluhopisy, což také nepochybně ovlivňuje výši úrokové sazby“. Dle žalobce též „dodavatelský

úvěr v drtivé většině případů nebyvá poskytnut s pevnou úrokovou sazbou, ale většinou s úrokovou sazbou vázanou na některou z referenčních sazeb finančního trhu“, a proto „vztažení úroku pouze k jedinému období (období emise dluhopisů) tak neodpovídá běžné realitě podnikatelského prostředí“.

25. K tomu soud uvádí, že žalobcem prezentované „statistiky“ („drtivá většina“, „většinou“ apod.), stejně jako jeho tvrzení týkající se (blíže nespecifikovaného) vlivu různých faktorů na výši úrokových sazeb a způsobu úročení dodavatelských úvěrů rozhodně nelze považovat za skutečnosti obecně známé (tj. známé širšímu okruhu osob – k pojmu notorieta viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 5. 2022, sp. zn. 30 Cdo 3060/2021) ve smyslu § 121 o. s. ř. (ve spojení s § 64 s. ř. s.), které by nebylo nezbytné dokazovat. Žalobce ovšem k prokázání těchto svých tvrzení (která v řízení, z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí, neuplatnil) žádné důkazy nepředložil, resp. je ani neoznačil, a tudíž neunesl břemeno důkazní, neboť i řízení před správními soudy je ovládáno zásadou projednací a nikoliv vyšetřovací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 As 100/2009-129, či rozsudky téhož soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 46/2013 – 28, a ze dne 5. 3. 2015, č. j. 7 As 279/2014 - 23), tzn., že skutkový stav je zjišťován v rozsahu účastníky tvrzeném a pomocí důkazů účastníky označených (příčemž platí, že každý z účastníků prokazuje ty skutečnosti, ze kterých vyvozuje pro sebe příznivé právní důsledky).² Nad rámec nutného odůvodnění soud dodává, že i dodavatelský úvěr bývá zajištěn, a to buď přímo (např. směnkou), nebo nepřímo (např. prostřednictvím pojištění odběratele). Obdobně vedle krátkodobých dodavatelských úvěrů jsou poskytovány i dlouhodobé dodavatelské úvěry, přičemž u těchto úvěrů je využívána nejen pohyblivá úroková sazba, ale též sazba fixní. Nadto je třeba připomenout, že již žalovaný k námitce „*dlouhodobé splatnosti dluhopisů*“ v bodě 79 žalobou napadeného rozhodnutí poznamenal, že z emisních podmínek vyplývá, že splatnost dluhopisů v nyní projednávané věci v podstatě závisí na vůli emitenta i upisovatele. Za těchto okolností soud nehodnotí využití statistiky ČNB vztahující se k novým úvěrům poskytnutým bankami nefinančním podnikům v ČR jako excesivní [vůči volbě ukazatele č. 14 nefinanční podniky (S. 11) – úvěry s objemem nad 30 mil. Kč žalobce žádné konkrétní námitky nevznášel], neboť žalobce i jeho věřitel jsou nefinančními podniky. Obdobně vhodně byla užita i sazba za období 12/2012, neboť právě v této době byla celá posuzovaná transakce realizována. Ostatně sám žalobce neuvedl, jak jinak měl správce daně (resp. následně žalovaný) při zjišťování referenční ceny postupovat, resp. z jakých konkrétních jiných (relevantních) dostupných údajů měl vycházet a jaká úroková sazba by dle jeho názoru byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dle názoru soudu tedy v daňovém řízení správce daně dostatečně spolehlivě zjistil referenční cenu peněžních prostředků mezi nezávislými osobami a unesl tak důkazní

² Současné platí, že „*důkazní návrh, který procesní strana zatížená důkazním břemenem činí, slouží k prokázání pravdivosti určité tvrzené skutečnosti, a nikoliv k uvádění nových skutečností do řízení, či k upřesnění a konkretizaci typových, paušálních a nekonkrétních tvrzení*“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. I. ÚS 988/12, bod 29). Jiný postup by totiž stíral rozdíl mezi skutkovými tvrzeními a skutkovými zjištěními, která soud činí z provedených důkazů, a zcela nepřipustným způsobem by přenášel aktivitu a odpovědnost příslušející účastníkům řízení na soud.

břemeno vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Postup, jakým správce daně dospěl ke zjištění obvyklé ceny, je pak v odůvodnění dodatečných platebních výměrů i v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí popsán (viz např. body 76 až 79 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), nelze proto přisvědčit ani námitce jeho nepřezkoumatelnosti.

26. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, 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 nezávislými osobami). Tento závěr lze na projednávanou věc vztáhnout, neboť, jak správně uvedl žalovaný, úrok představuje cenu peněz. Žalobce tedy byl povinen prokázat, proč nakupoval peníze jako cizí zdroje za cenu (úrok) přesahující ceny (úroky) mezi nezávislými osobami, což se mu ovšem nepodařilo.
27. Žalobcem 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 žalobcem a skutečným věřitelem (materskou společností AGRO 2000, s. r. o.), je nanejvýš obecný a nekonkrétní. V žalobě nezaznávají konkrétní důvody, proč by toto právní posouzení učiněné žalovaným mělo být nesprávné. Obecnost této žalobní námitky pak předurčuje i míru, v jaké se soud mohl touto námitkou zabývat. Na rozdíl od žalobce, který nesnesl žádné argumenty vyvracející správnost posouzení věci žalovaným, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně rozebral, proč „redukoval“ předmětnou emisi dluhopisů na vztah obdobný dodavatelskému úvěru a takto jej hodnotil (v posuzovaném případě se ekonomická podstata transakce liší od její formy a orgány finanční správy byly nepochybně oprávněny ji charakterizovat v souladu s její podstatou). Podrobnou argumentací podepřené závěry žalovaného lze jen stěží zvrátit obecně vyjádřeným nesouhlasem [ostatně dle Nejvyššího správního soudu dokonce pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů správních orgánů nelze ani považovat za žalobní námitku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 - 43, bod 50)]. Nelze přitakat ani námitkám žalobce, že žalovaný svými závěry prakticky určoval žalobci, jakým způsobem má podnikat, resp. financovat své podnikatelské činnosti. Žalobci nebylo žádným způsobem upřeno právo volby způsobů financování podnikatelské činnosti. Je nutné odlišovat soukromoprávní rovinu transakcí, kde má žalobce svobodu právně jednat takovými formami, jakými uzná za vhodné (neodporuje-li to ovšem zákonu nebo dobrým mravům), od dopadů tohoto jednání do daňové sféry. Zde žalobce musí počítat s tím, že i svobodně provedená volba soukromoprávního jednání může mít z hlediska daňového pro něho nepříznivé důsledky (např. tehdy, pokud se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen – viz § 23 odst. 7 ZDP). Na tomto místě soud připomíná, že podstatou § 23 odst. 7 ZDP je zabránit daňovým únikům. Obchodní transakce mezi osobami blízkými totiž mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Byť je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních a obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového

práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt tak musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007–105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

28. Na posouzení věci nemohlo mít vliv ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nakonec – na rozdíl od správce daně – neshledal, že by došlo ke zneužití práva žalobcem. 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, přednost mají standardní instrumenty – např. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že se žalobce nedopustil zneužití práva, proto nevyklučuje aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

IV.

29. Soud tedy shrnuje, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
30. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl (výrok II), že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Pardubicích dne 7. prosince 2022

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu