



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Hanácká zemědělská společnost Jevíčko a. s.**, se sídlem Třebovská 713, Jevíčko, zastoupena Mgr. Jakubem Trávníčkem, advokátem, se sídlem Pechova 1228/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 40/2021 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 11. 2019 (dále jen „*platební výměry*“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob a penále, a to za zdaňovací období od 1. 11. 2012 do 31. 10. 2013 daň vyšší o částku 286 900 Kč a penále ve výši 57 380 Kč, za zdaňovací období od 1. 11. 2013 do 31. 10. 2014 daň vyšší o částku 344 280 Kč a penále ve výši 68 856 Kč a za zdaňovací období od 1. 11. 2014 do 31. 10. 2015 daň vyšší o částku 1 660 030 Kč a penále ve výši 332 006 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 4. 2021, č. j. 13000/21/5200-11434-703000, (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“) zamítl a platební výměry potvrdil. Důvodem doměření daně bylo, že žalobkyně v prosinci 2012 emitovala korunové dluhopisy s úrokovou sazbou 8,5 % ročně, jež upsaly osoby s ní spojené, a žalobkyně získané prostředky použila na úhradu svých závazků. Žalovaný proto úrokové náklady dluhopisů vyhodnotil jako úroky z dodavatelského úvěru, porovnal je s obvyklou

úrokovou sazbou (2,46 % ročně) a vzhledem k tomu, že žalobkyně zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložila, doměřil jí z tohoto rozdílu daň z příjmů právnických osob.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „*krajský soud*“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud předeslal, že mezi stranami nebylo sporné, že se jedná o transakce mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“). Krajský soud konstatoval, že bylo povinností správce daně prokázat odlišnost ceny sjednané a referenční ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. K namítané nepřesvědčivosti důkazu otiskem obrazovky počítače (dále jen „*printscreen*“) s obecnou statistikou krajský soud uvedl, že není důvod odmítat důkazní prostředek pouze z důvodu jeho formy. Šlo o zobrazení dat, která jsou součástí informačního systému provozovaného orgánem veřejné správy (myšlena Česká národní banka, pozn. NSS) a která lze zobrazit zpětně. Žalobkyně nevznášela námitky proti použití *ARAD systému časových řad* jakožto veřejné databáze, která je součástí informačního servisu České národní banky a jejímž cílem je vytvořit jednotný systém prezentace časových řad agregovaných údajů za jednotlivé statistiky a oblasti finančního trhu. Žalobkyně podle krajského soudu nezpochybňovala ani samotnou volbu statistiky nových úvěrů poskytnutých bankami nefinančním podnikům v České republice, ani volbu ukazatele č. 14 *nefinanční podniky (S. 11) – úvěry s objemem nad 30 mil. Kč*; nezpochybňovala ani takto zjištěnou referenční hodnotu úroku 2,46 % za období 12/2012. Krajský soud shrnul, že správce daně spolehlivě zjistil referenční cenu peněžních prostředků mezi nezávislými osobami a své důkazní břemeno unesl. Jeho postup je v rozhodnutí žalovaného zevrubně popsán, a proto krajský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost.

[4] Skutečnost, že úřední záznam obsahující zmíněný printscreen nebyl do veřejné části spisu zařazen před výzvou k prokázání skutečností, není podle krajského soudu vadou, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť práva žalobkyně nebyla zkrácena. Závěr, že z důvodu (případně) nezákonně provedeného postupu jsou skutková zjištění nepoužitelná pro stanovení daně, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře. K tomu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28. Žalobkyně ostatně nekonkretizovala, která její práva byla chybným postupem dotčena, ani netvrdila a neprokázala, že porušení těchto práv mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, krajský soud uvedl, že žalobkyně měla povinnost na výzvu správce daně prokázat, proč nakupovala peníze jako cizí zdroje za cenu (úrok) přesahující ceny (úroky) mezi nezávislými osobami. Žalobkyně v žalobě neuvedla konkrétní důvody, proč by srovnání emise dluhopisů s dodavatelským úvěrem mělo být nesprávné. Podrobně zdůvodněné závěry žalovaného nelze podle krajského soudu zvrátit obecně vyjádřeným nesouhlasem. Krajský soud konstatoval, že žalobkyni nebylo upřeno právo volby způsobu financování podnikatelské činnosti, nicméně žalobkyně musí počítat s tím, že i svobodně provedená volba soukromoprávního jednání může mít z daňového hlediska nepříznivé důsledky, neboť je „notorieta“, že uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.

pokračování

[5] Podle krajského soudu nemohlo mít na posouzení věci vliv, že žalovaný na rozdíl od správce daně neshledal zneužití práva žalobkyní. Zneužití práva nastává, pokud 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. Taková situace však v případě žalobkyně nenastala, neboť danou situaci bylo možné postihnout „prostou“ kvalifikací jejího jednání podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Závěr, že se žalobkyně nedopustila zneužití práva, podle krajského soudu aplikaci tohoto ustanovení nevylučuje. Krajský soud konstatoval, že prodloužení lhůty se odvíjí ode dne, kdy měla lhůta původně skončit, nikoli od doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty. K důkaznímu návrhu učiněnému dne 12. 3. 2021 (po marném uplynutí lhůty k doplnění důkazů dne 10. 3. 2021) neměl žalovaný podle krajského soudu přihlížet (§ 115 odst. 4 daňového řádu). Krajský soud uzavřel, že postupem žalovaného, který se nad rámec úvahy o opožděnosti důkazního návrhu věcně zabýval tím, proč by navrhovaný výslech svědka považoval za nadbytečný, nebyla práva žalobkyně nijak zkrácena.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Podle stěžovatelky se krajský soud nevypořádal se žalobním bodem upozorňujícím na neprovedení navrhovaných důkazů v odvolacím řízení (výslech svědka). Stěžovatelka má za to, že důvodem neprovedení výslechu svědka nebyla opožděnost návrhu, ale jeho nadbytečnost, což žalovaný potvrdil v odstavci 15 vyjádření k žalobě. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54, stěžovatelka uvádí, že vyžaduje-li to daňový subjekt, je třeba svědka vyslechnout vždy, ledaže by se jednalo požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Stěžovatelka zdůrazňuje, že tuto judikaturu přdestřela při jednání krajského soudu a označila důvody, proč se v jejím případě nemohlo jednat o snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.

[8] Stěžovatelka namítá, že uložení povinnosti prokázat oprávněnost uplatněných vyšších nákladů v podobě neobvyklých cen (úrokových sazeb) zasahuje do jejich vlastnických práv a příslušná výzva nemůže být vydána bez opory ve spisovém materiálu. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani fakt, že důkazy pro uložení povinnosti byly dodatečně doplněny. Stěžovatelka zdůrazňuje, že již v žalobě upozorňovala na to, že žalovaný přesvědčivě neprokázal, že jím stanovená úroková sazba (k jinému finančnímu nástroji, než jsou dluhopisy) je sazbou obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, zatímco stěžovatelkou doložený relevantní důkaz k výši úrokové sazby odmítl. Pouhý odkaz na statistiku České národní banky podle stěžovatelky k doměření daně nepostačuje. Žalovaný neodůvodnil, jak se tato statistika vztahuje k danému případu, ani proč prokazuje správnost použité úrokové sazby. Tvrzení krajského soudu, že unesení důkazního břemene žalovaným zpochybňovala toliko z formálních důvodů, pokládá stěžovatelka za nepravdivé. Poukazovala totiž také na to, že za situace, kdy existovaly jasné podmínky dluhového financování, sloužil jako důkaz pouhý printscreen statistiky bez odůvodnění, proč právě tato statistika byla jediným vhodným důkazem. Stěžovatelka připomíná, že v žalobě namítala „*nepřezkoumatelnost důvodů použití samotného postupu, tedy zcela jasných a konkrétních důvodů dopadajících na konkrétní situaci*“. Podle stěžovatelky „*nemůže obstát ani tvrzení, že žalovaný doložil, proč postupoval právě tímto způsobem, pakliže*

tento způsob aplikoval na jím svévolně provedenou „reklasifikaci“ dluhového financování“. Stěžovatelka konstatuje, že žalovaný nezpochybňoval potřebu financování její podnikatelské činnosti, ale jen jeho formu, a volil důkazy tak, aby podporovaly jeho závěry zajišťující státu vyšší daňový příjem.

[9] Podle stěžovatelky nemohl žalovaný svévolně „reklasifikovat“ emisi dluhopisů na pouhý dodavatelský úvěr, neboť tyto instrumenty jsou svou podstatou nesrovnatelné. Stěžovatelka upozorňuje na to, že existuje-li více možností, jak dosáhnout téhož účelu, podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze daňovým subjektům vnucovat takovou variantu, která zabezpečí lepší fiskální výnosy státu. Stěžovatelka zdůrazňuje, že žalovaný ani krajský soud neshledali zneužití práva. Za dané situace je podle stěžovatelky závěr krajského soudu, že svobodně provedená volba soukromoprávního jednání může mít z daňového hlediska nepříznivé důsledky, v rozporu se všeobecně akceptovaným názorem Nejvyššího správního soudu ohledně volby varianty, která je pro daňový subjekt výhodnější. Stěžovatelka vysvětluje, že v žalobě nebrojila proti možnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale proti způsobu jeho aplikace, tj. že ačkoli nebylo zjištěno zneužití práva, byla porušena zásada svobodné volby daňově příznivější varianty. Žalovanému stěžovatelka vytýká, že při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nestanovil obvyklou úrokovou sazbu z nástroje, který použila (financování pomocí dluhopisů), ale z nástroje, který si sám stanovil. Stěžovatelka dodává, že závěry krajského soudu ohledně aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyznívají „naprázdno“.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu. Napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný a uvádí, že krajský soud se ve všech otázkách, které nepodrobil originálnímu náhledu na věc, ztotožnil s jeho závěry, což je přijatelný postup. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS. K námitce neprovedení navrženého výslechu svědka žalovaný připomíná, že stěžovatelka v žalobě proti závěru o nadbytečnosti tohoto důkazu nebrojila, námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný souhlasí s tím, že marginální pochybení správce daně spočívající v pozdním založení printscreenu do veřejné části spisu, nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle žalovaného se krajský soud nezabýval pouze formou důkazního prostředku (printscreen), ale také jeho obsahem, a svůj závěr, že správce daně spolehlivě zjistil referenční cenu peněžních prostředků mezi nezávislými osobami, opřel o hodnocení důkazní síly tohoto důkazního prostředku. Žalovaný vysvětluje, že pokud správce daně zjistí rozdíl mezi převodní a referenční cenou, musí dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil. Prokáže-li správce daně, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční (obvyklé), přeneše se důkazní břemeno na daňový subjekt. Podle žalovaného stěžovatelka jen uvedla, že s ohledem na specifický charakter dluhopisů, jejich dlouhodobou splatnost, podřízenost a dohodu s finančními institucemi o zpětné reinvestici části úrokových příjmů považuje vyšší úrokové sazby 8,5 % za obvyklou, aniž by ke svým tvrzením předložila důkazní prostředky. Žalovaný souhlasí s krajským soudem, že správce daně prokazatelně vyčíslil rozdíl mezi vyšší úrokové sazby korunových dluhopisů (8,5 %) a vyšší obvyklé úrokové sazby (2,46 %); tento rozdíl stěžovatelka uspokojivě nedoložila.

[11] Podle žalovaného argumentace stěžovatelky nezpochybňuje podrobné odůvodnění jeho rozhodnutí. Žalovaný stěžovatelce nevytýká, že se rozhodla vydat dluhopisy a jak je

pokračování

emitovala. Daňové orgány hodnotily její podnikatelské aktivity striktně pohledem zákona o daních z příjmů, zda jsou splněny podmínky pro aplikaci jeho § 23 odst. 7. Žalovaný trvá na tom, že správce daně je oprávněn ověřit, zda byly úrokové sazby dluhopisů stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Posouzení a vyvození příslušných důsledků předvídaných právem nelze podle žalovaného zaměňovat za určování toho, jak si má stěžovatelka počínat coby podnikatel. Žalovaný je přesvědčen, že na emisi dluhopisů, jejímž prostřednictvím došlo k úhradě dodavatelských faktur, lze nahlížet jako na vztah obdobný dodavatelskému úvěru. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů, které v ní stěžovatelka přípustně uplatnila (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že *„podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 2 Afs 32/2021 - 36, nebo ze dne 10. 6. 2021, č. j. 7 As 20/2021 - 72; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Lze tak odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011 - 90, podle kterého *„řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu [...] Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky“*. V již zmíněném rozsudku č. j. 2 Afs 32/2021 - 36 Nejvyšší správní soud dále uvedl: *„Co přitom platí pro řízení o kasační stížnosti, platí i pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a jde o výraz dispoziční zásady v řízení před správními soudy. V rámci zachování zásady rovnosti účastníků není soud oprávněn (a tudíž ani povinen) namísto žalobce či stěžovatele domýšlet a vyhledávat případné další nezákonnosti napadeného rozhodnutí, než které tento účastník řízení dostatečně detailně uvádí. Pakliže by to soud učinil, přestal by být nestranným rozhodcem sporu a stal se žalobcovým či stěžovatelovým advokátem, což je nepřípustné. Tyto závěry vážou jak Nejvyšší správní soud, tak krajské správní soudy.“*

[15] V nyní řešené věci Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchýlit a konstatuje, že sama stěžovatelka přeúčtila rozsah a důkladnost soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného tím, jak formulovala žalobu (do značné míry obecně; některé námitky, které nyní uplatnila v kasační stížnosti, do ní nezahrnula vůbec – viz níže). Rámec přezkumu napadeného rozsudku je přitom limitován tím, jaké žalobní body byly přípustně uplatněny v řízení před krajským soudem a do jaké míry stěžovatelka na závěry krajského soudu reaguje.

[16] Kasační stížnost je totiž opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Kasační stížnost je nepřípustná, pokud nesměruje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, a judikaturu citovanou v jeho odstavci [140]). Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, „*opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*“. Stěžovatel tak musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud tak nečiní a kupříkladu pouze opakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoli reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že tyto námitky krajský soud vypořádal a v jejich opakování nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopna obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, publ. pod č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015 - 36). Úkolem Nejvyššího správního soudu totiž není opětovné projednání žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu krajského soudu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2022, sp. zn. II. ÚS 1852/22).

[17] V nyní řešené věci nesměřuje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku stěžovatelčina námitka, že vyžaduje-li to daňový subjekt, je třeba svědka vyslechnout vždy, ledaže by se jednalo požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, a že stěžovatelka příslušnou judikaturu předestřela při jednání krajského soudu a označila důvody, proč se v jejím případě nemohlo jednat o snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka v žalobě (respektive ve lhůtě pro podání žaloby) zpochybňovala výhradně závěr žalovaného o opožděnosti důkazního návrhu na výslech svědka. Krajský soud v napadeném rozsudku v reakci na příslušný žalobní bod vysvětlil, že žalovaným stanovená a následně prodloužená lhůta k doplnění důkazů uplynula dne 10. 3. 2021, stěžovatelka však tento důkazní návrh učinila až dne 12. 3. 2021, a proto se k němu podle § 115 odst. 4 daňového řádu nepřihlíží. Stěžovatelka uvedené závěry krajského soudu týkající se opožděnosti důkazního návrhu, které ve střetu s její argumentací obstojí samy o sobě, nijak relevantně nezpochybnila. Postavila proti nim jen prosté tvrzení, že důvodem neprovedení výslechu svědka nebyla opožděnost návrhu, ale nadbytečnost tohoto výslechu. Uvedené tvrzení ovšem stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, a proto jde o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Toto tvrzení navíc není pravdivé (srov. odstavec 104 rozhodnutí žalovaného). Vycházejí z těchto úvah Nejvyšší správní soud vyhodnotil kasační námitky zpochybňující závěr o nadbytečnosti výslechu svědka jako nepřipustné, neboť se mýjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[18] Proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku nemíří ani námitka stěžovatelky, že žalovaný nemohl svévolně „*reklasifikovat*“ emisi dluhopisů na pouhý dodavatelský úvěr, neboť tyto instrumenty jsou svou podstatou nesrovnatelné. Krajský soud v reakci na obdobně formulovanou žalobní námitku v odstavci 18 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelkou přednesený nesouhlas je nanejvýš obecný a nekonkrétní, v žalobě nezazněly konkrétní důvody, proč by právní posouzení učiněné žalovaným mělo být nesprávné. Obecnost žalobní námitky podle krajského soudu předurčuje míru, v jaké se soud mohl touto námitkou zabývat. Krajský soud zdůraznil, že na rozdíl od stěžovatelky, která nepřinesla žádné argumenty, žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně rozebral, proč „*redukoval*“ emisi dluhopisů na vztah obdobný dodavatelskému úvěru a takto jej hodnotil; podrobnou argumentací podepřené závěry žalovaného přitom lze jen stěží

pokračování

zvrátit obecně vyjádřeným nesouhlasem. Stěžovatelka tyto závěry krajského soudu o obecnosti dané námitky a jejím kontrastu s podrobným odůvodněním žalovaného v kasační stížnosti nijak relevantně nezpochybnila. Uvedená kasační námitka se tudíž míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu, a proto je nepřijatelná.

[19] Také námitku stěžovatelky, že pouhý odkaz na statistiku České národní banky k doměření daně nepostačuje, shledal Nejvyšší správní soud nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač jí v tom nic nebránilo. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka v žalobě toliko obecně tvrdila, že „*stanovení daně [...] prostým odkazem na webové stránky s jakousi obecnou statistikou*“ formou printscreenu není přesvědčivým důkazním prostředkem, „*o který by bylo možné opřít tak závažné rozhodnutí o stanovení daně*“. Tato obecná formulace se však významně liší od námitky přednesené v kasační stížnosti. Obecný žalobní bod krajský soud dostatečně vyvrátil jednak tím, že nešlo o „*jakousi obecnou statistiku*“, nýbrž o konkrétní statistiku nových úvěrů poskytnutých bankami nefinančním podnikům v České republice – ukazatel č. 14 *nefinanční podniky (S. 11) – úvěry s objemem nad 30 mil. Kč*, a jednak tím, že tato data pochází z informačního systému České národní banky a lze je zobrazit zpětně, tudíž jde o přesvědčivá data z důvěryhodného zdroje. Odpovědnost za formulaci žalobních bodů nese stěžovatelka, a skutečnost, že se na obecně formulovaný žalobní bod dočkala jen obecné odpovědi, jde výhradně k její tíži.

[20] Nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. je také námitka, že žalovaný při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nestanovil obvyklou úrokovou sazbu z nástroje, který použila stěžovatelka (financování pomocí dluhopisů), ale z nástroje, který si sám stanovil. Ani tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač jí v tom nic nebránilo.

[21] K námitce stěžovatelky, že již v žalobě upozorňovala na to, že žalovaný přesvědčivě neprokázal, že jím stanovená úroková sazba je sazbou obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, zatímco stěžovatelkou doložený relevantní důkaz k výši úrokové sazby odmítl, Nejvyšší správní soud konstatuje, že takový žalobní bod stěžovatelka v žalobě neuplatnila. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, stěžovatelka toliko obecně tvrdila, že „*stanovení daně [...] prostým odkazem na webové stránky s jakousi obecnou statistikou*“ formou printscreenu není přesvědčivým důkazním prostředkem, „*o který by bylo možné opřít tak závažné rozhodnutí o stanovení daně*“. To je však zcela jiná námitka, než stěžovatelka nově uvádí v kasační stížnosti. Tato nově uplatněná kasační námitka je proto nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[22] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že se krajský soud nevypořádal s žalobním bodem upozorňujícím na neprovedení navrhovaných důkazů v odvolacím řízení (výslech svědka). Jedná se o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou stěžovatelka chybně podřadila pod písmeno a) daného ustanovení. Toto pochybení však stěžovatelce nemůže jít k tíži, neboť podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „*není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí*“ (srov. rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS).

[23] Krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Požadavek náležitého odůvodnění soudních rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10). Popsané vady Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud se v nyní řešené věci srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal s podstatou všech námitek uplatněných v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. S žalobním bodem upozorňujícím na neprovedení navrhovaných důkazů v odvolacím řízení (výslech svědka) se krajský soud řádně vypořádal v odstavci 20 napadeného rozsudku, kde odpovídajícím způsobem reagoval na obsah stěžovatelkou uplatněné námítky, ve které stěžovatelka zpochybňovala výhradně závěr žalovaného o opožděnosti důkazního návrhu. Proti závěru žalovaného o nadbytečnosti navrženého výslechu svědka stěžovatelka ve lhůtě pro podání žaloby a její případné rozšíření o nové žalobní body nijak nebrojila, a proto nebylo povinností krajského soudu se k této otázce věcně vyjadřovat. Napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný.

[24] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že krajský soud výslovně nereagoval na nový žalobní bod, který stěžovatelka poprvé uplatnila až při jednání soudu a ve kterém zpochybnila závěr žalovaného o nadbytečnosti dokazování výslechem svědka. Uvedené pochybení krajského soudu nicméně nedosahuje takové intenzity, aby bylo důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť tento žalobní bod byl uplatněn až několik měsíců po skončení lhůty pro podání žaloby, tedy zjevně opožděně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 3 Afs 409/2019-34). Bylo by přepjatým formalismem zrušit napadený rozsudek jen proto, aby krajský soud doplnil do jeho odůvodnění, že k opožděně uplatněnému žalobnímu bodu nepřihlížel. Tento závěr ostatně z napadeného rozsudku implicitně vyplývá.

[25] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti zpochybňovala přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť tvrdila, že neodůvodnil, jak se jím užitá statistika (zachycená ve formě printscreenu) vztahuje k danému případu, proč byla jediným vhodným důkazem a proč prokazuje správnost použité úrokové sazby. Tyto námítky stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, a proto je Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud si však je vědom toho, že k případné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, a tím pádem i k případné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, je povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Prostudoval proto odůvodnění rozhodnutí žalovaného a shledal, že v něm žalovaný vysvětlil, jaké úvahy vedly správce daně k tomu, že srovnával úrokovou sazbu dluhopisů emitovaných stěžovatelkou v prosinci 2012 s úrokovou sazbou úvěrů poskytovaných bankami v prosinci 2012. Toto vysvětlení považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné, neboť poskytuje odpověď na všechny shora uvedené otázky stěžovatelky. Ani rozhodnutí žalovaného tudíž není nepřezkoumatelné.

pokračování

[26] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že uložení povinnosti prokázat oprávněnost uplatněných vyšších nákladů v podobě neobvyklých cen (úrokových sazeb) zasahuje do vlastnických práv stěžovatelky a příslušná výzva nemůže být vydána bez opory ve spisovém materiálu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že termín *správa daně*, jak jej definuje § 1 odst. 2 daňového řádu, je souborem kompetencí daňových orgánů, jejichž účelem je mimo jiné správné zjištění a stanovení daní. Za tím účelem je správce daně oprávněn, respektive povinen vyžadovat plnění celé řady povinností. Základní kompetencí je v tomto směru oprávnění správce daně zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu a v jejím rámci vyžadovat plnění stanovených povinností (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).

[27] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007 - 65, „v případě výdaje ve vztahu mezi nezávislymi osobami je správce daně oprávněn zabývat se otázkou, zda výdaj zjevně nepřesahuje vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy cenu obvyklou (kritérium tržní přiměřenosti) a ve vztahu mezi osobami spojenými – jako v posuzované věci, může uplatnit přísnější kritérium vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něž cena sjednaná mezi spojenými osobami nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou (s přihlédnutím k podmínkám stanoveným § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) vůbec“.

[28] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS, platí, že „k prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislymi 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 (§ 23 odst. 7 zákona [...] o daních z příjmů). Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislymi 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“. Na tento závěr navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, podle kterého poté, kdy správce daně prokáže, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od referenčních cen, 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). Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od těchto závěrů v nyní řešené věci jakkoli odchýlit.

[29] Ačkoli tedy stěžovatelka může uložení povinnosti prokázat oprávněnost uplatněných vyšších nákladů v podobě neobvyklých cen (úrokových sazeb), tj. výzvu k prokázání skutečností, subjektivně vnímat jako zásah do svých práv, jedná se o postup správce daně, který odpovídá daňovému řádu, rozložení důkazního břemene v daňovém řízení i příslušné judikatuře správních soudů. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že výzva správce daně nemůže být vydána bez opory ve spisovém materiálu. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že stěžovatelkou zpochybňovaná výzva oporu ve spisovém materiálu má. Správce daně totiž při formulaci výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 5. 2019 zjevně vycházel z údajů zjištěných ze statistických dat České národní banky ohledně nových úvěrů

poskytnutých bankami nefinančním podnikům v České republice – ukazatel č. 14 *nefinanční podniky (S. 11) – úvěry s objemem nad 30 mil. Kč*, neboť zjištění z této statistiky ve výzvě citoval. Skutečnost, že správce daně tyto podklady z internetu vytiskl až dne 3. 6. 2019 a do spisového materiálu je ve formě printscreenu spolu s úředním záznamem vložil až dne 7. 6. 2019, představuje za dané situace marginální pochybení. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelkou tvrzené pochybení v podobě opožděného založení listin do veřejné části spisu nedosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení rozhodnutí žalovaného. Tato vada neohrozila meritorní zákonnost rozhodnutí žalovaného a nijak nezasáhla do práv stěžovatelky, která podle svého žalobního tvrzení do správního spisu nahlížela až dne 8. 4. 2021, kdy již byl spis z tohoto hlediska kompletní. Její námitka proto není důvodná.

[30] K námitce stěžovatelky o nepravdivosti tvrzení krajského soudu, že unesení důkazního břemene žalovaným zpochybňovala toliko z formálních důvodů, Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka se k otázce důkazního břemene žalovaného vyjadřovala v části II.B žaloby. V této části poukazovala na časový nesoulad výzvy správce daně ze dne 28. 5. 2019 a jejího podkladu ze dne 3. 6. 2019, založeného do spisu dne 7. 6. 2019, čímž zjevně napadá unesení důkazního břemene žalovaným toliko z formálního pohledu. Dále stěžovatelka v této části žaloby toliko obecně tvrdila, že správce daně je povinen prokázat, jak stanovil obvyklé ceny. Tato obecná proklamace ovšem nedosahuje kvality žalobního bodu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS), neboť neuvádí, v čem konkrétně správce daně či žalovaný pochybili nebo zasáhli do práv stěžovatelky. Stěžovatelka pak v dané části žaloby rovněž obecně tvrdila, že „*stanovení daně [...] prostým odkazem na webové stránky s jakousi obecnou statistikou*“ formou printscreenu není přesvědčivým důkazním prostředkem, „*o který by bylo možné oprít tak závažné rozhodnutí o stanovení daně*“. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že i tato námitka napadá unesení důkazního břemene žalovaným primárně z formálních důvodů, neboť v ní stěžovatelka poukazuje na původ informace (webové stránky), zpochybňuje její formu (printscreen) a hovoří o jakési obecné statistice, přičemž zcela pomíjí, že jde o konkrétní, zpětně dohledatelná statistická data z ověřeného zdroje (Česká národní banka). Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud se nezabýval jen formou tohoto důkazního prostředku, ale hodnotil i jeho obsah, věrohodnost a důkazní sílu. Tato kasační námitka tudíž není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud připomíná, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že emise korunových dluhopisů v daném případě byla transakcí mezi spojenými osobami. Žalovaný proto správně aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle jehož první věty platí, že „*liší-li se 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, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*.“ Vzhledem k tomu, že žalovaným provedenou volbu referenční ceny a její zdůvodnění stěžovatelka v žalobě relevantně nezpochybnila, lze uzavřít, že rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami (úrok z dluhopisů ve výši 8,5 % ročně) a referenční cenou mezi nezávislými osobami (úrok z dodavatelského úvěru ve výši 2,46 % ročně) byl prokázán. Za dané situace považuje Nejvyšší správní soud názor stěžovatelky, že žalovaný volil důkazy tak, aby podporovaly jeho závěry zajišťující státu vyšší daňový příjem, za nepodloženou spekulaci.

pokračování

[32] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že žalovaný nezpochybňoval potřebu financování její podnikatelské činnosti a že daňové subjekty mají právo si zvolit takovou variantu financování své činnosti, která je pro ně daňově příznivější, nikoli povinnost vybrat si tu, která zabezpečí lepší fiskální výnosy státu. Tyto skutečnosti však nic nemění na tom, že se v daném případě jednalo o transakci mezi spojenými osobami, jejíž parametry podle zjištění daňových orgánů neodpovídaly tomu, jak by taková transakce proběhla mezi osobami nezávislými. Jak správně uvedl krajský soud, daňové orgány stěžovatelce neupíraly právo volby způsobu financování její podnikatelské činnosti ani neurčovaly, jak má stěžovatelka podnikat. Daňové orgány pouze vyhodnotily soukromoprávní jednání stěžovatelky z hlediska § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a vzhledem k tomu, že úroková sazba dluhopisů nebyla stanovena v souladu s principem tržního odstupu a stěžovatelka zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložila, provedly příslušnou korekci základu daně.

[33] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že podmínkou pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů není zneužití práva. Jedná se o dva odlišné právní instituty, přičemž zneužití práva se uplatní až jako *ultima ratio* v případě, kdy jsou formálně splněny zákonné podmínky, jednání je tedy formálně bezvadné, ale jeho materiální výsledek je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy (k institutu zneužití práva srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 - 94, publ. pod č. 2085/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS). Žalovaný tedy postupoval správně, pokud přehodnotil závěry správce daně a namísto klasifikace jednání stěžovatelky jako zneužití práva aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[34] Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že svobodně provedená volba soukromoprávního jednání může mít z daňového hlediska nepříznivé důsledky jen v případě zneužití práva. Právě zmíněný § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů totiž také umožňuje korigovat základ daně, a to v situaci, kdy soukromoprávní jednání mezi spojenými osobami neodpovídá principu tržního odstupu. Námitka stěžovatelky, že ačkoli nebylo zjištěno zneužití práva, byla porušena zásada svobodné volby daňově příznivější varianty, tak není důvodná. Nejvyšší správní soud zároveň nesdílí názor stěžovatelky, že závěry krajského soudu ohledně aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyznívají „*naprázdno*“, neboť tyto závěry jsou správné a pro danou věc přílehavé.

[35] Námitku stěžovatelky, že v žalobě namítala „*nepřezkoumatelnost důvodů použití samotného postupu, tedy zcela jasných a konkrétních důvodů dopadajících na konkrétní situaci*“, a že „*nemůže obstát ani tvrzení, že žalovaný doložil, proč postupoval právě tímto způsobem, pakliže tento způsob aplikoval na jím svévolně provedenou ‚reklasifikaci‘ dluhového financování*“, považuje Nejvyšší správní soud za nesrozumitelnou. Pouze pro úplnost proto opakuje, že k tvrzené „*reklasifikaci*“ stěžovatelka v žalobě neuvedla žádnou konkrétní námitku, zatímco žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně vysvětlil, proč emisi dluhopisů hodnotil jako vztah obdobný dodavatelskému úvěru. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného oprávněně vyhodnotil jako přezkoumatelné, jak už Nejvyšší správní soud konstatoval výše.

[36] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, ale náhradu nákladů nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladu řízení ani jednomu z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu