

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobkyně: **PS Slovácko, spol. s r. o.**, se sídlem Náměstí Svobody 360, Kunovice, zastoupena JUDr. Vítem Buršou, advokátem, se sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 1404/16/5200-11435-711892, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 23/2016 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 23/2016 – 39 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 1404/16/5200-11435-711892 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo na základě odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Hradišti

ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1264707/15/3309-51523-700447, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2012 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 164 920 Kč a jímž bylo žalobkyni předepsáno penále ve výši 32 984 Kč. Toto rozhodnutí bylo změněno tak, že došlo ke změně citace daňového řádu, na jejichž základě došlo k doměření předmětné daňové povinnosti.

[3] Žalovaný popsal, že u žalobkyně byla dne 31. 3. 2014 zahájena daňová kontrola, která se mj. týkala daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob ve smyslu ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), o částku ve výši 867 693 Kč z důvodu porušení ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně zahrnula do daňově uznatelných nákladů částku ve výši 867 693 Kč, jež proúčtovala dle vnitřního účetního dokladu č. 57/U/1212 dne 31. 12. 2012 s textem: „úroky z půjčky" na stranu MD účtu 56200 – „Úroky bankovní, finanční výpomoci" souvztažně na stranu D účtu 37900 – „jiné závazky". K tomuto dokladu doložila listinu „Vyúčtování úroků z finanční výpomoci ing. L. Měšťánka společnosti PS Slovácko, spol. s. r. o. za rok 2012" a „Smlouvu o půjčce" uzavřenou dne 3. 1. 2012 mezi Ing. Liborem Měšťánkem jako věřitelem (který je současně jediným jednatelem a společníkem žalobkyně) a žalobkyní jako dlužníkem. Dle smlouvy o půjčce ze dne 3. 1. 2012 se smluvní strany dohodly, že půjčka - finanční výpomoc do výše 2 400 0000 Kč bude dlužníkovi poskytnuta s úrokem 4 % p.a., a to v termínu po vzájemné dohodě po podpisu smlouvy. Jelikož byl věřitelem v daném případě poplatník uvedený v ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů, tj. fyzická osoba, která nevede účetnictví, prověřoval správce daně dále úhradu výše specifikovaných úroků z půjčky, neboť v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů, který nevede účetnictví, jsou dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) téhož předpisu daňově uznatelnými výdaji (náklady) mimo jiné úroky z půjček a úroky z úvěrů, pokud byly zaplaceny. Žalobkyně úhradu úroků z půjčky dokládala „Dohodou o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků" uzavřenou ke dni 31. 12. 2012 mezi ní a Ing. Liborem Měšťánkem, přičemž předmětem zápočtu byla pohledávka žalobkyně za Ing. L. Mešťánkem z titulu půjčky, resp. nároku na půjčku ve výši 867 693 Kč dle Smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 a závazek žalobkyně vůči téže osobě z titulu neuhrazených úroků z půjčky ve výši 867 693 Kč. Správce daně vysvětlil, že smlouva o půjčce podle ustanovení § 657 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník"), má reálnou povahu, vznik půjčky předpokládá nejen dohodu smluvních stran, ale i skutečné odevzdání předmětu půjčky dlužníkovi; o této půjčce mělo být rovněž účtována v okamžiku skutečného přijetí finančních výpomoci (peněžních prostředků). Nebylo přitom prokázáno, že by k faktickému poskytnutí finanční výpomoci došlo. Správce daně proto Dohodu o vzájemném započtení pohledávek nepokládal za důkaz osvědčující úhradu úroků z půjčky, tudíž nebyly splněny podmínky pro uznatelnost nákladů podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Žalovaný k věci doplnil, že započtení je zákonem upraveným způsobem zániku vzájemných pohledávek a závazků, avšak k započtení nemohlo dojít, neboť zde nebyla existující pohledávka žalobkyně za Ing. Liborem Měšťánkem z titulu tzv. nároku na půjčku, neboť ke vzniku smlouvy o půjčce dojde tedy, až jsou předmětné peněžní prostředky poskytnuty, což však nebylo žalobkyní prokázáno. Změnu výroku prvostupňového rozhodnutí žalovaný

odůvodnil tím, že správce daně nesprávně citoval ustanovení daňového řádu, na jejichž základě doměřil předmětnou daň.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 14. 3. 2016, v níž namítala, že byly splněny všechny podmínky pro uznatelnost výdaje dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, neboť finanční orgány dospěly k účelovému závěru, že zde nebyla pohledávka ze smlouvy o půjčce z prosince 2012. To, že předmětnou částku jako úrok z předchozí půjčky vyplatila, vyplývá dle žalobkyně z jejího účetnictví. Rovněž pan Ing. L. Mešťánek tuto částku uvedl jako příjem ve svém daňovém přiznání za rok 2012. Žalobkyně trvala na tom, že Ing. L. Měšťánek jí poskytl půjčku ve výši 867 693 Kč a že žalobkyně mu zaplatila úroky z předchozí půjčky ve stejné výši, tj. žalobkyně si půjčila další peníze od svého věřitele, aby mu uhradila předchozí úroky z prodlení. Aby nemuselo docházet ke složitému zaúčtování a dokladování, byla uzavřena dohoda o zápočtu pohledávek, což považovala žalobkyně za přípustné. Zpochybněním tohoto zápočtu nemůže dojít k popření toho, že došlo ze strany žalobkyně k úhradě jejího závazku.

[5] Krajský soud se v odůvodnění **napadeného rozsudku** zaměřil na posouzení toho, zda ze smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 vyplývá pohledávka žalobkyně na půjčku vůči Ing. Měšťánkovi, kterou by následně žalobkyně mohla započíst v dohodě o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012, čímž by došlo k uhrazení pohledávky žalobkyně vůči panu Měšťánkovi z titulu úroků z půjčky, v důsledku čehož by si mohla ponížit svůj základ daně z příjmů právnických osob. Soud se přitom posuzoval znaky smlouvy o půjčce dle občanského zákoníku. V souladu s odbornou literaturou a relevantní judikaturu přitom konstatoval, že smlouva o půjčce má reálnou povahu, tudíž dlužníkovi vzniká závazek vrátit věřiteli to, co mu bylo půjčeno, a stejně tak i tomu odpovídající právo věřitele požadovat vrácení půjčky, až předáním předmětu půjčky. V posuzované věci žalobkyně neprokázala, že by došlo na základě smlouvy ze dne 31. 12. 2012 k jakémukoli plnění ze strany věřitele, tudíž nedošlo ke vzniku příslušných práv a povinností z této smlouvy. V důsledku neexistující pohledávky z této smlouvy pak žalobkyně nemohla uzavřít týž den ani dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků, tudíž ani nedošlo k úhradě úroků z půjčky ve výši 867 693 Kč. Zúčtování předmětných účetních případů v účetnictví reálně neprokazuje skutečné uhrazení závazku. Ostatně samotná žalobkyně uznává, že k reálné úhradě úroků nedošlo, neboť si musela k „úhradě“ těchto úroků opětovně půjčit. Na dané věci rovněž ničeho nemění, že Ing. L. Měšťánek předmětnou částku přiznává ve svém daňovém přiznání a daní ji.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 20. 3. 2018, v níž uváděla, že ji podala z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Měla za to, že krajský soud nesprávně zaměřil svoji pozornost na půjčku ze dne 31. 12. 2012, aniž by se někdo zabýval tím, zda byly splněny podmínky pro postup dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Soud se přitom nevypořádal s argumentací, že došlo k řádnému zaúčtování celé transakce. Za nesprávné označil i závěr soudu, že zdanění předmětné částky jako vyplacených úroků Ing. L. Měšťánkem

neprokazuje poskytnutí půjčky. Krajský soud tedy podle stěžovatelky nesprávně uchopil žalobní argumentaci. Stěžovatelka považovala rovněž za nepřezkoumatelný závěr soudu, že její argumentace stran porušení základních zásad daňového řízení byla obecná. K věci samé uvedla, že správě daně měl vycházet ze skutečného obsahu právního jednání a měl hodnotit důkazy ve vzájemných souvislostech. Za stěžejní považovala své účetnictví, z něhož vyplývá, že došlo k uhrazení úroků, a příslušné dokumenty, v nichž strany projevily příslušnou vůli ohledně placení úroků. Tomu odpovídá i daňové přiznání pana Ing. L. Měšťánka, který přijeté úroky řádně zdanil. Stěžovatelka proto nesouhlasí s tím, že nemohlo dojít k započtení z důvodu neexistence příslušné pohledávky ze smlouvy o půjčce z 31. 12. 2012. Nadto stěžovatelka uváděla, že materiálně se jedná o smlouvu o úvěru, což mělo být ze strany soudu náležitě zváženo, neboť pak by bylo zjevné, že zde vznikla řádná pohledávka stěžovatelky, která by byla způsobilá započtení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 24. 5. 2018 uvedl, že věc byla sice primárně řešena pohledem, zda stěžovatelce vznikla pohledávka, kterou by mohla započíst, to však nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka se sice skutečně ve své žalobě dovolávala základních zásad správy daní, avšak tuto argumentaci blíže nerozvedla. Žalovaný setrval na stanovisku, že samotné zaúčtování předmětných účetních případů nemůže prokázat skutečné uhrazení závazku stěžovatelkou a poskytnutí půjčky stěžovatelce ze strany Ing. L. Měšťánka. Pokud stěžovatelka tvrdí, že se materiálně jednalo o smlouvu o úvěru, měl za to, že se jedná o nepřípustnou novou argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[11] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatelka dovozuje z toho, že se krajský soud nedostatečně zabýval její argumentací ohledně porušení základních zásad správy daní.

K tomu Nejvyšší správní soud musí uvést, že žádné takové pochybení nezjistil – krajský soud žalobní námitky posoudil a vypořádal se s nimi – ve vztahu k námitce stěžovatelky stran porušení základních zásad správy daní Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. 33 napadeného rozsudku, v němž se krajský soud touto námitkou výslovně s ohledem na jím uvedené závěry zabýval. To, že dospěl k závěru, že finanční orgány postupovaly správně, nezakládá, že by jeho rozsudek byl nepřezkoumatelný; z práva na spravedlivý proces a práva na řádné odůvodnění rozhodnutí totiž neplyne, že soud musí žalobní argumentaci a žalobě samotné vyhovět.

[12] Krajský soud se žalobními důvody stěžovatelky zabýval, což Nejvyššímu správnímu soudu mj. vyplývá i z toho, že proti jeho závěrům stěžovatelka věcně brojí. Fakt, že krajský nevyhověl stěžovatelčině argumentaci, neznamená, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že není povinností krajského soudu reagovat na každou dílčí námitku, ale že musí reagovat na základní klíčovou argumentaci (srov. odstavec 51 nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 644/18), kterou v projednávané věci bylo tvrzení, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro uznatelnost výdaje dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o dani z příjmů, přičemž na tento žalobní bod krajský soud dostatečně reagoval. Posouzení, zda závěry krajského soudu jsou zákonné a správné, potom představuje naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí následující:

[14] Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka uzavřela dne 3. 1. 2012 smlouvu o půjčce s Ing. L. Měšťánkem, jejímž předmětem byla finanční výpomoc do výše 24 000 000 Kč s úrokem ve výši 4 % p. a. Úhradu úroků z půjčky stěžovatelka dokládala dohodou o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků ze dne 31. 12. 2012 mezi ní a Ing. L. Měšťánkem, přičemž předmětem této dohody byla pohledávka stěžovatelky za Ing. L. Měšťánkem z titulu půjčky, resp. nároku na půjčku ve výši 867 693 Kč dle smlouvy o půjčce ze dne 31. 12. 2012 a závazek stěžovatelky vůči Ing. L. Měšťánkovi z titulu neuhrazených úroků z půjčky ve výši 867 693 Kč.

[15] Nejvyšší správní soud souhlasí s postupem finančních orgánů a krajského soudu, jež svou pozornost zaměřily nejen na účetnictví stěžovatelky a na to, jak ona sama celý případ ve svém účetnictví zaúčtovala, ale na to, jestli skutečnosti zanesené v účetnictví odpovídají realitě, tj. jestli svá daňová tvrzení dostatečně prokázala a jestli s ohledem na příslušná ustanovení hmotného práva byly splněny podmínky pro závěr, že došlo k uhrazení předmětného úroku z předchozí smlouvy o půjčce. Nejvyšší správní soud přitom v tomto směru odkazuje na svou setrvalou judikaturu, podle níž je to daňový subjekt (tj. v projednávané věci stěžovatelka), koho tíží břemeno tvrzení a prvotní důkazní břemeno.

[16] Daňový řád v ustanovení § 92 daňového řádu upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31

odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34). Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[17] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[18] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, bod 23). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“. Samotné daňové tvrzení věřitele stěžovatelky rovněž nemůže představovat „další důkazní prostředek“, který by měl zlepšit důkazní situaci daňového subjektu, jak namítá stěžovatelka, pokud takové daňové tvrzení neodpovídá realitě, resp. je v rozporu právem.

[19] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s tím, že v projednávané věci bylo zevrubně zkoumáno, zda řádně vznikla smlouva o půjčce ze dne 31. 12. 2012, zda na jejím základě vznikla stěžovatelce příslušná pohledávka a zda takto vzniklá pohledávka mohla být započtena na základě dohody o započtení z téhož dne. Povahou smlouvy o půjčce dle občanského zákoníku se Nejvyšší správní soud již zabýval, a to v rozsudku ze dne 23. 2. 2011, č. j. 1 Afs 91/2010 – 45 (byť ve vztahu k zákonu č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů), v němž konstatoval, že *„K otázce vzniku závazkového právního vztahu založeného smlouvou o půjčce lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 5. 2004, sp. zn. 21 Cdo 2217/2003, dostupný na www.nsoud.cz, podle něhož „smlouva o půjčce je tradičně považována za smlouvu reálnou, tedy že ke smlouvě o půjčce nedochází jen na základě dohody stran (účinným přijetím návrhu na*

uzavření smlouvy), ale až skutečným odevzdáním předmětu půjčky dlužníku.“ Rovněž podle odborné literatury je smlouva o půjčce „reálný kontrakt, který zavazuje obě smluvní strany, aniž by se však jednalo o smlouvu synallagmatickou. Ačkoliv zákon ponechává na vůli stran způsob sjednání půjčky, je třeba si vždy uvědomit, že součástí perfekce půjčky je i (současné) předání/odevzdání (tradice) jejího objektu. (...) Snaha dovolávat se věřitelova plnění z titulu půjčky tak musí být neúspěšná pro absenci existence smlouvy, když její vznik je vázán na předání.“ (srov. Eliáš, K. a kol. Občanský zákoník. Velký akademický komentář. 2. svazek. Praha: Linde, 2008. s. 1956; jinak srov. Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník I, II. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 1853).“

[20] Nejvyšší správní soud má za to, že výše uvedené plně dopadá i na projednávaný případ, neboť tyto závěry vyplývají z právní úpravy obsažené v občanském zákoníku regulující smlouvu o půjčce, nikoli z příslušné veřejnoprávní úpravy. V posuzované věci tedy nestačilo, že byla sepsána a podepsána smlouva o půjčce, ale bylo nutné, aby ze strany věřitele (pana Ing. L. Měšťánka) došlo k přenechání věcí určených dle druhu (zde peněžních prostředků ve výši 867 693 Kč) dlužníkovi (stěžovatelce). Pokud se tak nestalo, nevznikla smlouva o půjčce dle ustanovení § 657 občanského zákoníku. Stěžovatelce tedy nevznikla žádná pohledávka, kterou by mohla započíst, neboť pohledávka jako oprávnění nemůže existovat bez závazku protistrany, resp. bez příslušného právního vztahu. Pokud tento právní vztah v projednávané věci nevznikl, nevznikla ani pohledávka stěžovatelky.

[21] Ve vztahu k argumentaci stěžovatelky dovolávající se porušení základních zásad správy daní musí Nejvyšší správní soud uvést, že stěžovatelka jejím prostřednictvím fakticky namítá, že nebyla správně posouzena otázka uznatelnosti výdaje dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Pokud však Nejvyšší správní soud seznal, že toto ustanovení nebylo s ohledem na výše uvedené porušeno, nemá rovněž za to, že by došlo ze strany finančních orgánů k porušení základních zásad správy daní.

[22] Jestliže stěžovatelka v neposlední řadě dovozuje, že fakticky uzavřela úvěrovou smlouvu dle ustanovení § 497 zákona č. 513/1991, Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že tato argumentace je nepřípustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelka touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnila v řízení před krajským soudem. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[23] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ačkoli žalovaný měl v řízení úspěch, zdejší soud mu náhradu nákladů řízení

nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. října 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu