



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **STAVMAT STAVEBNINY a. s.**, se sídlem Rudná, Pod Můstkem 884/6, zastoupené Mgr. Pavlem Čvančarou, advokátem se sídlem Praha 5, Vrázova 7, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 7. 2019, č. j. 45 Af 33/2016-57,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Právní předchůdkyně žalobkyně, společnost W.A.W. spol. s r. o., uzavřela (jako nájemce) se společností BLUE RAY a. s. (později Estate rent a.s.) nájemní smlouvu o nájmu prostor sloužících k podnikání. Dne 29. 6. 2010 uzavřela právní předchůdkyně žalobkyně s pronajímatelem a panem J. H. dohodu o změně osoby nájemce; novým nájemcem se stal pan H. Právní předchůdkyně žalobkyně mu na jím určený účet za převzetí práv a povinností z nájemní smlouvy uhradila částku ve výši 41 milionů Kč. Tuto částku si následně uplatnila jako výdaj (náklad) vynaložený na zajištění, udržení, respektive udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal dne 26. 1. 2015 platební výměr č. j. 19349/15/4200-12776-108960 na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací

období roku 2010, kterým právní předchůdkyni žalobkyně doměřil vykázanou daňovou ztrátu ve výši 41 132 937 Kč a současně ji informoval o povinnosti uhradit související penále ve výši 411 329 Kč. Dospěl totiž k závěru, že uhrazenou částku nelze ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2. zákona o daních z příjmů považovat za daňově uznatelný výdaj. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2016, č. j. 27460/16/5200-11431-706481, zamítl.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou Krajský soud v Praze jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud nejprve podrobně rekapituloval skutková zjištění a průběh řízení před daňovými orgány. Následně vysvětlil, proč se ztotožnil s jejich závěry, že žalobkyně provedenou transakcí a její účelnost věrohodně nevysvětlila. Přisvědčil náhledu daňových orgánů, že postrádá jakékoliv rozumné opodstatnění, aby žalobkyně, respektive její právní předchůdkyně, osobě, které bez jakéhokoliv protiplnění postupovala právo užívat předmět nájmu, tedy majetkové aktivum, ještě zaplatila částku 41 milionů Kč. Tím spíše, že k naplnění dohody s panem H. fakticky nikdy nedošlo a pronajímatel dotčené prostory ve stejné době pronajal personálně propojeným společnostem ProCeram, a. s., a NEW LIVING, a. s.

[4] Krajský soud dále shledal nedůvodnou námitku o nepravdivosti závěru žalovaného, dle kterého hlavním předmětem činnosti žalobkyně byl prodej sanitárního materiálu, obkladového materiálu a vybavení koupelen. Vysvětlil, že se jedná o prosté konstatování, nikoliv o důvod, na němž by bylo rozhodnutí žalovaného postaveno.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se nemožnosti ukončit nájemní smlouvu podle § 9 odst. 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor (dále jen „zákon o nájmu“). Uvedl, že ani argument žalovaného o možnosti žalobkyně postupovat podle uvedeného ustanovení nebyl rozhodným důvodem, na němž postavil své závěry. Podstatou příslušné argumentace bylo, že existovaly jiné způsoby, jakými žalobkyně mohla optimalizovat své výdaje jako daňově uznatelné. Namísto toho, aby uhradila nepřiměřeně vysokou částku spřízněné osobě, s jejím následným přerozdělením na účty aktérů, kteří byli do transakce zapojeni.

[6] Dále krajský soud vysvětlil, že žalobkyně není činěna odpovědnou za jednání jejího pronajímatele, spočívající v tom, že jí opuštěný předmět nájmu pronajal jiným subjektům. K doměření daně vedla mimo jiné zjištění, že nedošlo k naplnění dohody s panem H. a že dotčené prostory ve skutečnosti využívaly jiné subjekty spjaté s bývalým jednatelem žalobkyně.

[7] K argumentaci žalobkyně, že daňové orgány nejsou povolány k výkladu soukromoprávních smluv, krajský soud uvedl, že daňové orgány se za účelem posouzení, zda uhrazená částka představuje výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musely zabývat i obsahem smluv, na jejichž základě k příslušné transakci došlo.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani náhledu žalobkyně, dle kterého žalovaný dospěl k závěru, že byla povinna namísto dohody o změně osoby nájemce uzavřít podnájemní smlouvu. Žalovaný pouze poukazyval na to, že by takový postup byl pro žalobkyni výhodnější. Skutečnost, že tak nepostupovala, ani se případného podnájemce nesnažila nalézt, ovšem nasvědčuje tomu, že uskutečněná transakce neměla reálný základ.

[9] Rovněž krajský soud přisvědčil náhledu žalovaného, že podmínky dohody o změně osoby nájemce jsou nestandardní a žalobkyně důvody uzavření této dohody věrohodně nevysvětlila. Krajský soud nerozporoval, že samotné uzavírání smluv o změně účastníků nájemních vztahů

pokračování

je možné a v podnikatelské praxi běžné; nestandardní jsou ale podmínky nyní posuzované dohody.

[10] Za bezpředmětnou označil krajský soud polemiku žalobkyně o povaze protokolů, na jejichž základě mělo dojít k předání předmětu nájmu. Vysvětlil, že podstatou příslušné argumentace žalovaného bylo, že podle předložených předávacích protokolů mělo dojít k hladkému předání předmětu nájmu panu H. To však nekoresponduje zjištění, že tou dobou již předmět nájmu sloužil jiným nájemníkům. Argumentace žalovaného tak spočívala na tom, že dohoda uzavřená s panem H. nebyla fakticky vůbec naplněna. Za podružnou v tomto směru krajský soud považoval polemiku, zda byl za pronajímatele v rozhodnou dobu oprávněn jednat pan P. E.

[11] Za důvodnou krajský soud nepovažoval ani argumentaci, že žalobkyně nemohla znát rodinné vazby osob zapojených do transakce, tj. nemohla vědět, že pan H. je tchánem pana P. B. [který byl od roku 1995 do konce roku 2009 jednatelem právní předchůdkyně žalobkyně, od října roku 2010 vlastníkem 50 % akcií pronajímatele, společnosti s původním názvem BLUE RAY a.s., a současně od dubna roku 2010 jednatelem společnosti - pozn. NSS]. Obecně jí přisvědčil, že si není povinna prověřovat rodinné vztahy osob, s nimiž obchoduje. V posuzované věci však zjištěné rodinné vazby, historie působení jednotlivých osob v dotčených společnostech a toky peněžních prostředků svědčí o jednání spřízněných osob. Pro žalobkyni informace o vazbách zapojených osob nemohly být nikterak nové. Krajský soud tak ani nepřisvědčil její námitce, že by jejich zjištění vyžadovalo vyhledávací prostředky daňových orgánů, kterými soukromé subjekty nedisponují.

[12] Konečně krajský soud neakceptoval námitku, že by daňové orgány žalobkyni vyměřením částky 411 329 Kč sankcionovaly za to, že ji pan B. neinformoval o dalších zájemcích o nájem dotčených prostor. Vyměření penále je ve skutečnosti zákonným důsledkem snížení vykázané daňové ztráty.

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Namítá, že se krajský soud řádně nevypořádal s námitkami, které uplatnila v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného a k věci přistupoval „jednostranně z pohledu správního orgánu“. Rozsudek krajského soudu a rozhodnutí daňových orgánů podle stěžovatelky trpí vadami, jež „hraničí až s ústavností správních a soudních řízení“.

[15] Dále stěžovatelka uvádí, že se krajský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, podle níž mohla nájemní smlouvu ukončit postupem podle § 9 odst. 3 zákona o nájmu. Tuto argumentaci podle stěžovatelky krajský soud použil k odůvodnění napadeného rozsudku, ačkoliv se jedná o spekulaci žalovaného. Podle stěžovatelky je dále nepřijatelné, aby byla rozhodnutí žalovaného a krajského soudu opřena o úvahy, podle nichž nese odpovědnost za jednání pronajímatele nemovitosti.

[16] Stěžovatelka rovněž opakuje svou žalobní argumentaci, že daňové orgány nejsou povolány k výkladu soukromoprávních dokumentů. K této argumentaci připojila citaci ustanovení § 2, § 3 a § 7 odst. 1 občanského soudního řádu. Z těchto ustanovení a z čl. 79 a 81 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) dovozuje, že soukromoprávní vztahy jsou oprávněny posuzovat pouze civilní soudy, nikoliv správní orgány.

[17] Stěžovatelka také doslovně opakuje žalobní bod, v němž argumentovala, že v praxi jsou zcela běžné dohody, jimiž dochází ke změnám v osobách účastníků smluvních vztahů.

Zopakovala rovněž žalobní bod, jehož obsahem je polemika o právní povaze předávacího protokolu ze dne 2. 7. 2010. I v tomto směru se podle ní žalovaný dopustil neodůvodněného výkladu soukromoprávního jednání.

[18] Dále stěžovatelka zopakovala žalobní argumentaci, podle níž nemohla vědět, že pan E. nebyl ke dni 29. 6. 2010 oprávněn jednat za pronajímatele a že jednala v důvěře v údaje zapsané v obchodním rejstříku. Opakuje taktéž žalobní argumentaci, že nevěděla, že její bývalý jednatel, pan B., je zetěm pana H., a ani nebyla povinna si takovou informaci zjišťovat. Taktéž zopakovala, že jí nelze klást za vinu, že neznala skutečnosti, které vyšly najevo následně a které zjistily správní orgány při své vyhledávací činnosti.

[19] Konečně stěžovatelka trvá na své žalobní argumentaci, že uzavřením dohody ze dne 29. 6. 2010 docílila snížení nákladů o nejméně 19 milionů Kč. Žalovaný, potažmo krajský soud, který závěry žalovaného převzal, podle ní ignorují úspory na dalších nákladech, kterých uzavřením předmětné dohody docílila.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, své vyjádření k žalobě a napadený rozsudek, s nímž se ztotožňuje. Je přesvědčen, že se krajský soud řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami a stěžovatelka je v kasační stížnosti pouze opakuje, aniž by na argumentaci krajského soudu reagovala.

[21] 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 v ní uvedených (§ 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.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatelky, je vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem 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). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nabravit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[24] Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publikovaném pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „[p]okud soud postupoval procesně bezvadně a zamítl žalobu řádně zdůvodněným rozsudkem [...] může se žalobce pokusit prosadit své argumenty ještě jednou za pomoci kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) nebo b) s. ř. s. Je logické, že zde obsažená argumentace nebude z povahy věci nijak novátorská – ostatně v kasačním řízení nelze v zásadě řešit jiné otázky, než které byly předmětem řízení už u krajského soudu (srov. § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). I když však žalovaný

pokračování

a krajský soud dospěli ke stejnému závěru, nepředpokládá se, že žalobce jen vezme text žaloby, v níž případně zamění slovo 'žalobce' za slovo 'stěžovatel', a zašle jej Nejvyššímu správnímu soudu pod novým názvem 'kasační stížnost'. V kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. [...] Vždy [...] musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to, reagovat na konkrétní závěry krajského soudu, zdůraznit přílehlavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádňější. V každém případě musí být z kasační stížnosti patrné alespoň to, že advokát napadený rozsudek čte“.

[25] Nejvyšší správní soud ve světle výše uvedeného nemůže přehlédnout, že nynější kasační stížnost je zpracována tak, že stěžovatelka převážně jen zkopírovala vybrané části žaloby, a to včetně dílčích chyb a překlepů, své podání nově nazvala jako „kasační stížnost“, namísto předchozího „správní žaloba“, podatelku nově označila jako „žalobkyni“, namísto jejího předchozího označení jako „žalobce“, a překopírované stížnostní body označila namísto čísel písmeny.

[26] Právě uvedené se konkrétně týká částí kasační stížnosti označených písmeny b), d) až i), které korespondují žalobním bodům označeným jako 3), 6) až 10) a 12). V bodu b) v němž opakuje své přesvědčení, že je činěna odpovědnou za jednání pronajímatele, stěžovatelka nad rámec textu odpovídajícího žalobního bodu na závěr pouze doplnila větu „Z uvedeného plyne, že opírat rozhodnutí žalované a potažmo soudu prvního stupně o tyto úvahy je zcela nepřijatelné“. Neuplatnila však žádnou věcnou polemiku s vysvětlením krajského soudu, kterého se jí již k dané otázce dostalo primárně v odst. 50 a 51 napadeného rozsudku. Do bodu d) stěžovatelka nad rámec textu žaloby doplnila pouze slovo „opětovně“ a do bodu e) větu: „Opětovně neodůvodněný výklad soukromoprávních jednání“. V bodu f) nahradila slovo „žalobce“ slovem „žalobkyně“, slovo „OFŘ“ slovem „žalovaná“, a do textu doplnila slova „podle zákonných ustanovení“. Obdobně si stěžovatelka počínala v bodech g) a h), v nichž pouze slovo „žalobce“ nahradila na některých místech slovem „žalobkyně“ a na ostatních místech (nelogicky) slovem „žalovaná“.

[27] Konečně, rovněž bod i) kasační stížnosti, který se sice na první pohled od korespondujícího textu v žalobě odlišuje, je ve skutečnosti pouze drobně upravenou verzí žalobního bodu, uplatněného v žalobě pod číslem 12. Stěžovatelka shodně jako do žaloby i do kasační stížnosti překopírovala dílčí pasáž ze str. 16 rozhodnutí žalovaného, k níž nově připojila formulaci: „tj. tvrzení správního orgánu, které přejímá žalovaná, když ve svém odůvodnění rozsudku se neustále vrací k úspoře na nájemném [...]“, v žalobě obsaženou větu: „Tuto skutečnost správce daně zcela ignoruje“ změnila na: „Tyto skutečnosti soud prvního stupně zcela ignoruje“, a v bodu 14 žaloby obsaženou větu: „A contratio [sic!] správní orgán říká, pokud byste provozovnu využívaly do r. 2017 a zbytečně bradily více jak 50.000.000,- Kč, ačkoliv v sousedství máte jinou svou provozovnu, pak by to bylo i vůči daňovým povinnostem v pořádku [...]“ změnila na: „A contratio [sic!] soud prvního stupně říká, pokud byste provozovnu využívali do r. 2017 a zbytečně bradili více jak 50.000.000,- Kč a tyto náklady vám tedy neuznáváme.“ Aní tato část kasační stížnosti neobsahuje žádnou polemiku s velmi podrobným odůvodněním krajského soudu obsaženým v odst. 39 a násl. napadeného rozsudku.

[28] S uvedenými částmi kasační stížnosti se tudíž Nejvyšší správní soud nemohl vůbec zabývat pro její nepřipustnost, neboť směřují *de facto* pouze proti závěrům žalovaného. Jedná se buď o doslovně zopakovanou nebo pouze formulačně poupravenou argumentaci žalobní. Slovy výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 106/2006-58, tak stěžovatelkou uplatněné námitky fakticky směřují proti jinému než nyní přezkoumávanému rozhodnutí (napadenému rozsudku), a nejedná se tedy o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelce obecně nic nebrání, aby v rámci kasační argumentace zopakovala námitky uplatněné již v řízení před krajským soudem, a případně před tím již v řízení před správními (daňovými)

orgány, má-li za to, že je krajský soud posoudil nesprávně. Taková kasační argumentace však musí být zdůvodněna. Tak tomu ovšem v případě uvedených částí kasační stížnosti není.

[29] Pokud jde o kasační námitky, jež jsou způsobilé věcného projednání, Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nedostatek jeho důvodů. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[30] Stěžovatelka uvádí pouze to, že se krajský soud s jejími námitkami a tvrzeními „řádně“ nevypořádal, aniž by však jakkoli specifikovala, které konkrétní námitky měly zůstat nevypořádány. Nejvyšší právní soud proto na takto obecně uplatněný kasační bod může reagovat rovněž pouze v obecné rovině. Neshledal přitom, že by se krajský soud s některou částí žalobní argumentace stěžovatelky nevypořádal vůbec či nedostatečně. Naopak, napadený rozsudek je zpracován a odůvodněn s mimořádnou pečlivostí. Krajský soud podrobně a přesvědčivě reagoval na veškeré žalobní námitky; neomezil se přitom na pouhé převzetí či zopakování závěrů daňových orgánů, nýbrž stěžovatelce znovu, vlastními slovy vysvětlil, proč jí nebyl uznán vykázaný výdaj ve výši 41 milionů Kč. Nejvyšší správní soud nemá způsobu, jakým krajský soud přistoupil k odůvodnění napadeného rozsudku, naprosto co vytknout.

[31] Stěžovatelka označila napadený rozsudek za nepřezkoumatelný rovněž pro jeho nesrozumitelnost. Ani tuto námitku však blíže nerozvedla. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají také případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku neshledal. Stěžovatelka současně označila napadený rozsudek za nepřezkoumatelný také pro jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít vliv na jeho zákonnost. Žádnou takovou vadu však v kasační stížnosti neoznačila. Rovněž Nejvyšší správní soud neshledal, že by k takové vadě v řízení před krajským soudem došlo. Lze proto uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[32] Nejvyšší správní soud se následně zabýval kasační argumentací, jíž stěžovatelka, byť spíše jen formálně, brojí proti právnímu hodnocení věci krajským soudem. Ačkoliv totiž stěžovatelka uplatnila rovněž kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., takřka žádnou polemiku s právním posouzením krajského soudu v její kasační stížnosti ve skutečnosti nalézt nelze.

[33] Stěžovatelka konkrétně nad rámec zopakování žalobních námitek uvádí, že se krajský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, dle kterého mohla nájemní smlouvu ukončit výpovědí podle § 9 odst. 3 zákona o nájmu, a tuto argumentaci využil k odůvodnění napadeného rozsudku.

[34] Tato námitka není důvodná. Není totiž pravda, že by se krajský soud s danou argumentací ztotožnil a použil ji pro odůvodnění napadeného rozsudku. Ve skutečnosti krajský soud stěžovatelce v odst. 49 napadeného rozsudku vysvětlil, že rozhodnutí žalovaného vůbec není

pokračování

vystavěno na závěru o možnosti výpovědi nájemní smlouvy. Uplatněná námitka se tedy s příslušným odůvodněním krajského soudu míjí a Nejvyšší správní soud tak může pouze uvést, že se s náhledem krajského soudu ztotožňuje. Žalovaný sice na str. 11 napadeného rozhodnutí možnost postupu podle § 9 odst. 3 zákona o nájmu zmínil, vůbec se však nejedná o nosný argument tohoto rozhodnutí, který by byl důvodem k neuznání stěžovatelkou vykázané daňové ztráty.

[35] Dále stěžovatelka zopakovala svou argumentaci, že správní orgány nejsou povolány k výkladu soukromoprávních dokumentů. Nad rámec žaloby k ní doplnila, že závěr, podle něhož jsou soukromoprávní vztahy oprávněny posuzovat pouze soudy, nikoliv správní orgány, vyplývá z § 2, § 3 a § 7 odst. 1 s. ř. s. a z čl. 79 a čl. 81 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. I v tomto směru stěžovatelku s ohledem na úspornost její kasační argumentace postačí odkázat na odůvodnění krajského soudu k příslušné žalobní námitce obsažené v odst. 52 napadeného rozsudku, s nímž Nejvyšší správní soud souhlasí. Lze dodat, že (civilním) soudům je sice skutečně svěřena pravomoc rozhodovat spory a jiné právní věci vyplývající z poměrů soukromého práva (§ 7 odst. 1 občanského soudního řádu), to však neznamená, že by se výkladem a aplikací soukromoprávních předpisů, stejně jako posuzováním právních jednání opírajících se takové předpisy, nebyly v rámci výkonu svěřené pravomoci a působnosti oprávněny zabývat rovněž správní (daňové) orgány. Je pravidlem, že plnění podléhající zdanění, stejně jako úkony, jejichž cílem je dosáhnout (zdanitelných) příjmů, mají svůj základ v soukromoprávních jednáních, jako jsou kupní, pracovní či kupříkladu také nájemní smlouvy. Jak tedy stěžovatelce již vyložil krajský soud, daňové orgány se při kontrole, zda jí vynaložená částka představuje náklad ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, mohly, ba přímo musely, vyložit příslušné soukromoprávní úkony z pohledu jejich ekonomického významu a dopadu do daňové pozice stěžovatelky. Ani daný kasační bod proto není důvodný.

[36] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost (v části, ve které mohla být věcně projednána) není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. září 2021

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu