

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **H., spol. s r. o.**, zast. JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem, Praha 1, Václavské nám. 21, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2003, č. j. 38 Ca 816/2002 – 30,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou ze dne 16. 12. 2002 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15. 10. 2002, sp. zn. FŘ-8985/12/01 a zároveň i rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 21. 6. 2001, sp. zn. 220144/01/005511/2344. Posledně uvedeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o vyměření daně z příjmu právnických osob dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 1996. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 21. 6. 2001.

Žalobce v podané žalobě především namítal, že obě rozhodnutí, jimiž správní orgány rozhodly o vyměření daně z příjmu právnických osob dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 1996, nemají oporu v zákoně. Své námitky odůvodnil tím, že zákon o dani z příjmu umožňuje odpočítat ze základu daně úroky z půjček, jestliže výše úroku z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období nepřesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěru a půjčky. Finanční úřad však neuznal úroky z půjček poskytnutých dceřinnou společností A.

C., a. s. mateřské společnosti H. s. r. o., jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu (odpočitatelné od základu daně). Správní orgán vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 0 Kč. Odvolání, které proti touto výměru žalobce podal, žalovaný správní orgán napadeným rozhodnutím zamítl jako nedůvodné. Žalobce dále vyslovil názor, že omezení podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu se vztahují pouze na případy poskytování úvěru mateřskou společností společnosti dceřinné, jakožto společnosti, která má možnost rozhodovat o postupech druhé společnosti. V daném případě byl postup opačný, úvěr poskytla dceřinná společnost společnosti mateřské a rozhodovat o postupech nepříslušelo dceřinné společnosti, ale vždy a pouze jen mateřské společnosti. Bez majetkových nebo personálních změn nemohla společnost A. C., a. s. ovlivňovat nebo rozhodovat o postupech žalobce. Vyslovil názor, že z hlediska výkladu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) nevyvstávají problémy při pojmu „přímá nebo nepřímá účast na kontrole kapitálu“, neboť definici lze najít přímo v zákoně. Odlišná je však situace v případě „přímé nebo nepřímé účasti na vedení příjemce úvěru“, neboť bližší konkretizaci tohoto pojmu neobsahuje ani zákon, ani Pokyny Ministerstva financí D – 132, resp. D – 190. V obou případech se jedná o dvoustranné právní úkony, a to vždy mezi dlužníkem a věřitelem, nikoliv mezi dlužníkem a osobou jinou.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 21. 10. 2003, č. j. 38 Ca 816/2002 – 30 žalobu zamítl a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ve svém rozhodnutí vycházel z obsahu správního spisu, z něhož zjistil, že žalobce za zdaňovací období roku 1996 vykázal záporné jmění. Společnost A. C., a. s. byla zapsána ke dni 20. 10. 1993 jako dceřinná společnost společnosti H. s. r. o. Předseda představenstva dceřinné společnosti JUDr. Z. a člen představenstva dceřinné společnosti pan M. byli současně jednateli mateřské společnosti H. s. r. o. Obě fyzické osoby, jednající za žalobce, byly vedeny ve statutárních orgánech obou společností až do výmazu společnosti A. C., a. s. V letech 1996 – 1997 poskytla dceřinná společnost A. C., a. s. mateřské společnosti H. s. r. o. půjčky v celkové výši 23 794 910 Kč. Úroky z těchto půjček byly žalobcem uplatněny jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Výše úroků za rok 1996 činila 676 858 Kč. Finanční úřad pro Prahu 5 úroky neuznal jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a vystavil výše uvedený dodatečný platební výměr. Odvolání žalobce pak žalovaný správní orgán zamítl jako nedůvodné žalobou napadeným rozhodnutím. Soud poté poukázal na ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. podle něhož nelze pro daňové účely uznat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení a zajištění a udržení příjmu úroky z úvěru a půjček, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období přesahuje čtyřnásobek výše vlastního jmění příjemce úvěru. Konstatoval, že podle jeho názoru je nutno vycházet z faktické možnosti subjektu, který úvěr poskytl, přímo či nepřímo ovlivňovat činnost subjektu, jemuž byl úvěr poskytnut. Zákon přitom nerozlišuje, zda jde o vztah určitého stupně „nadřízenosti“ či „ podřízenosti“ ve vzájemných vztazích těchto subjektů, nestanoví jako podmínku, že účastí ve vedení je nutno rozumět skutečnost, že lze ovlivňovat pouze „podřízený“ subjekt. Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu nevyplývá, že jde o jednostranný vztah ve směru subjektu, jemuž je úvěr poskytnut. Vztah mezi poskytovatelem a příjemcem úvěru je vztahem dvoustranným a při posuzování aplikace uvedeného právního ustanovení je nutno vycházet z toho, nakolik poskytovatel úvěru je schopen „ovlivnit“ činnost smluvního partnera (příjemce úvěru). V daném případě soud dospěl k závěru, že podmínky uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu byly splněny. Žalobce jako obchodní společnost založil v roce 1993 společnost A. C., a. s., obě společnosti byly až do výmazu

společnosti A. C., a. s. provázány osobami statutárních orgánů. Jednatel žalobce JUDr. I. Z. byl předsedou představenstva společnosti A. C., a. s., podle předložených výpisů z obchodního rejstříku obou společností mohl jednat i samostatně a tudíž mohl z titulu své funkce v obou společnostech kontrolovat a ovlivňovat činnost poskytovatele i příjemce úvěru. Šlo tedy o přímou účast věřitele na vedení dlužníka. Soud dále uvedl, že poukazuje-li žalobce na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je nutné zdůraznit, že upravuje problematiku základu daně a komparaci s ustanovením § 25 odst. 1w považuje soud za nerozhodnou. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. se týká základu daně, resp. úpravy základu daně, a to o rozdíl mezi úroky sjednanými mezi osobami ekonomicky, personálně a jinak spojenými, a úroky, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (za které se považuje úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB). Úprava o zjištěný rozdíl, není-li uspokojivě doložen, se týká základu daně, tj. rozdílu, o který příjmy převyšují výdaje (§ 23 odst. 1 zákona). Aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přichází tedy v úvahu tam, kde úroky, či jejich část, jsou posouzeny jako výdaj vynaložený na dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů. Zákonné ustanovení § 23 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů upravují jinou oblast vztahů, a proto porovnání podmínek jimi stanovených nemůže mít na posouzení dané věci vliv. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Proti tomuto rozsudku podal včas kasační stížnost žalobce (dále jen stěžovatel), a to z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Konstatoval, že z hlediska výkladu jednotlivých pojmů uvedených v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nevyvstávají problémy při výkladu pojmu „přímá nebo nepřímá účast na kontrole nebo kapitálu“, neboť toto ustanovení obsahuje výklad tohoto pojmu. Odlišná je však situace při výkladu pojmu „přímá nebo nepřímá účast na vedení příjemce úvěru“, neboť zde není možné najít bližší konkretizaci ani v zákoně o daních z příjmu, ani v Pokynech Ministerstva financí (D – 132, resp. D – 190). Podle názoru stěžovatele soudem provedený výklad odporuje zákonu. Stěžovatel poté provedl historický výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z přijmu s tím, že v současnosti jde především o to, aby se zabránilo nadměrnému zadlužování dceřinných společností ve vztahu k jejich mateřským společnostem, tj. aby mateřské společnosti investovaly do dceřinných společností způsobem odpovídajícím příslušným ustanovením obchodního zákoníku upravujícím firemní právo (např. navýšením základního jmění) a ne prostředky závazkového práva (vč. poskytnutí půjčky). Cílem tohoto ustanovení je proto daňově znevýhodnit (tj. v podstatě potlačovat) poskytování půjček mateřských společností dceřinným společnostem. Podle názoru stěžovatele, pokud by H., s. r. o., jako mateřská společnost poskytla úvěr své dceřinné společnosti A. C., a. s., jistě by mohlo dojít k aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu. V daném případě však to byla dceřinná společnost A. C., a. s., která poskytla půjčku mateřské společnosti H., s. r. o., a proto toto ustanovení podle názoru stěžovatele je na tento případ nepoužitelné. Uvedl dále, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu daňovými prostředky potlačit poskytování půjček mezi všemi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami, jistě by v průběhu novelizace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu převzal tento pojem z § 23 odst. 7 tohoto zákona. Skutečnost, že tomu tak není, nasvědčuje uvedenému stanovisku žalobce, tj. že v tomto ustanovení nejde o daňové postižení všech závazkových vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi. Podle názoru stěžovatele odlišný výklad § 25 odst. 1 písm. w) v podstatě představuje pokus administrativními prostředky dosáhnout „tichou novelizaci“ tohoto ustanovení, tj. v podstatě rozšířit jeho výklad způsobem, který odporuje původnímu úmyslu zákonodárce. Tento přístup je kromě jiného podle názoru stěžovatele protiústavní. Navrhoval,

aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se v obsáhlém vyjádření vyjádřil podrobně k jednotlivým námitkám v kasační stížnosti uvedeným a konstatoval, že jak správce daně tak i žalovaný postupovali v posuzované věci v souladu s právními předpisy a napadené rozhodnutí považoval za zákonné. Konstatoval, že stěžovatel ve svých výkladech opomíjí skutečnosti, ze kterých je při aplikaci citovaného ustanovení nutné vycházet. Opomíjí skutečnost, že shodné fyzické osoby byly vedeny ve statutárních orgánech obou společností, a to po celou dobu existence a činnosti těchto společností, jedná se tedy zcela prokazatelně o přímou účast na vedení obou společností. Dále poukázal na to, že stěžovatel vykázal za zdaňovací období roku 1996 záporné vlastní jmění a na to, že po celou dobu daňového řízení měl k dispozici dvě písemná vyjádření legislativního odboru Ministerstva financí ČR, a to adresovaná přímo stěžovateli, na zcela konkrétní formulované dotazy. Je tedy zcela irelevantní, aby se stěžovatel neustále pouštěl do nových výkladů předmětného ustanovení zákona o daních z příjmu. Navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Podáním ze dne 26. 7. 2004 stěžovatel kasační stížnost doplnil. Uvedl, že dne 21. 6. 2001 vydal Finanční úřad v Praze 5 – dodatečný platební výměr, kterým dodatečně vyměřil daň žalobci, a to ve výši 0 Kč za rok 1996. Jak vyplývá z výroku rozhodnutí finančního úřadu pro Prahu 5, poslední známá daňová povinnost žalobce byla stanovena platebním výměrem ze dne 23. 7. 1999, a to ve výši 0. Daň z nově stanoveného základu daně byla na základě zprávy o daňové kontrole stanovena ve výši 0 Kč. Z rozhodnutí je patrné, že poslední známá daňová povinnost a daň z nově stanoveného základu daně jsou identické. Stěžovatel dále konstatoval, že z rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 nikterak nevyplývá, že by došlo ke změně v poslední daňové povinnosti, čemuž odpovídá i skutečnost, že dodatečně byla vyměřena nulová daň. Dodatečný platební výměr je v zákoně č. 337/1992 Sb. upraven v ustanovení § 46 odst. 7, který stanoví, že dodatečný platební výměr je možné vydat jen tehdy, jestliže správce daně po vyměření daně zjistí, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti. Dodatečně lze vyměřit daň pouze z rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní nově stanovenou. Z ustanovení § 46 odst. 7 vyplývá a contrario, že není možné vydat dodatečný platební výměr tehdy, jestliže správce daně nezjistí, že daňová povinnost poplatníka je nesprávně nižší než zákonem stanovená, a že tedy zde neexistuje ani jakýkoliv rozdíl v daňových povinnostech, který by bylo možné vyměřit. Dovozoval, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 je neplatné a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu postupovalo protizákonně, když odvolání žalobce proti němu zamítlo. I toto rozhodnutí je proto podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. neplatné. Poukázal dále na porušení ustanovení čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Dovozoval, že pokud Městský soud v Praze nezrušil neplatné rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, ač potvrzovalo rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5, byl rozsudek Městského soudu v Praze vydán v rozporu s ustanovením § 76 odst. 2 s. ř. s., které soudům ukládá povinnost u nicotných rozhodnutí tuto nicotnost vyslovit i bez návrhu (i když zákon č. 337/1992 Sb. používá pojem neplatné rozhodnutí a soudní řád správní pojem nicotné rozhodnutí, je zřejmé, že v daném případě se jedná o obsahově identické pojmy). Stěžovatel konstatoval, že si je vědom toho, že doplňovat důvody kasační stížnosti lze pouze do uplynutí lhůty k jejich podání. Domnívá se však, že vzhledem k nicotnosti dotčených rozhodnutí finančních úřadů, není Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud v posuzované věci přezkoumal napadený rozsudek podle ustanovení § 109 s. ř. s. Podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř.s . je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)], nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle odst. 4 tohoto ustanovení ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Z výše uvedeného plyne, že v podání ze dne 26. 7. 2004, které bylo mj. podáno po lhůtě uvedené v ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s., jsou uváděny zcela nové skutečnosti, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), přičemž Nejvyšší správní soud by nemohl k těmto novým skutečnostem přihlédnout ani z důvodu uvedených v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.

I při respektování těchto ustanovení však Nejvyšší správní soud, dospěl-li by k závěru, že rozhodnutí správního orgánu je nicotné, nebyl by vázán důvody ani rozsahem kasační stížnosti včas a řádně podané.

Z obsahu soudního a správního spisu především vyplývá, že v posuzované věci byl předmětem přezkumné činnosti soudu i správních orgánů výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb. Jak správní orgán tak i soud se zabýval meritorními námitkami stěžovatele směřujícími proti rozhodnutím vydaným finančními orgány. Je však nutno připustit, že jak z rozhodnutí žalovaného, tak i z jeho vyjádření ke kasační stížnosti plyne, že žalobce úroky za rok 1996 v řádném daňovém přiznání z příjmu právnických osob za rok 1996 zahrnul do daňově uznatelných nákladů. Před zahájením kontroly daně z příjmu právnických osob, která se konala v termínu od 3. 5. 1999 do 19. 5. 1999 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání za kontrolovaná období (rok 1996 a 1997), ve kterých náklady ve výši úroků z půjček od dceřinné společnosti připočetl k základu daně z příjmu právnických osob. Později, k datu 7. 11. 2000, podal stěžovatel opět dodatečné daňové přiznání za období roku 1996 a náklady ve výši úroků opět zahrnul do daňově uznatelných nákladů a o tuto částku snížil základ daně z příjmu právnických osob za rok 1996. Z obsahu správního spisu plyne, že dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 7. 1999 byla Finančním úřadem v Praze 5 žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za rok 1996 ve výši 0 Kč. Podle tohoto dodatečného platebního výměru byla jako poslední známá daňová povinnost stanovena částkou 0, nově stanovený základ daně byl určen částkou 0 Kč a daň z tohoto základu činila 0 Kč a daň v nulové výši byla také žalobci dodatečně vyměřena.

V případě dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za rok 1996 vydaného dne 21. 6. 2001 Finančním úřadem pro Prahu 5, který je předmětem přezkumné soudní činnosti v posuzované věci, byla podle tohoto dodatečného platebního výměru žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 0,00 Kč. Jako poslední známá daňová povinnost je uvedena částka 0 Kč, nově stanovený základ daně byl stanoven částku 0 Kč. Pod bodem 6 je jako nově stanovená daňová povinnost uvedena částka 0 Kč a pod bodem 7 je dodatečně vyměřená daň stanovená částkou 0.

Podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné

daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní nově stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše.

Po přezkoumání obsahu dodatečného platebního výměru ze dne 21. 6. 2001 nutno dospět k závěru, že sice z něho není zcela evidentně patrno, že nově zjištěná daňová povinnost je nižší (obě se rovnají částce 0 Kč), avšak nedošlo ani k dodatečnému vyměření daně, neboť rozdíl je zde stanoven nulou.

Ve výše popsané situaci neshledává Nejvyšší správní soud nicotnost dodatečného platebního výměru ze dne 21. 6. 2001 vydaného Finančním úřadem pro Prahu 5, neboť tento dodatečný platební výměr reagoval na situaci, která vyplývá z obsahu spisu. V tomto dodatečném platebním výměru nebyly shledány takové vady, pro něž by nebylo možné spravedlivě požadovat od účastníků řízení, aby se takovým rozhodnutím řídili. Nejvyšší správní soud pak neshledal v tomto dodatečném platebním výměru ani jeho neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 zákona č. 332/1991 Sb., neboť nebyly splněny podmínky v tomto ustanovení uvedené.

Naskýtá se spíše otázka, proč nebylo řízení zastaveno podle § 27 odst. 1 tohoto zákona z důvodu ustanovení § 41 odst. 4 písm. d), podle něhož dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti posledně známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle §§ 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená při použití stejných důkazů. V této souvislosti se pak dále naskýtá i otázka, zda dodatečný platební výměr ze dne 21. 6. 2001 není rozhodnutím, které přezkoumání soudu nepodléhá (výše doměřené daně byla stanovena nulovou částkou - § 65 s. ř. s.). Protože však výše uvedené námitky nebyly uplatněny ani v žalobě ani v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se jimi již blíže nemohl zabývat, a taky se jimi nezabýval (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Pokud jde o námitky uplatněné v kasační stížnosti směřující pouze k meritu věci, tedy k výkladu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu, Nejvyšší správní soud již na tomto místě uvádí, že sdílí názor vyslovený v rozsudku Městského soudu v Praze.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, stanoví, že úroky z úvěrů a půjček nejsou považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, pokud půjčka či úvěr plyne od subjektu, který se přímo nebo nepřímo podílel na vedení příjemce úvěru. Jak však již bylo výše uvedeno, předseda představenstva dceřinné společnosti JUDr. Z. a člen představenstva dceřinné společnosti pan M. byli současně jednateli mateřské společnosti H. s. r. o. Obě fyzické osoby, jednající za žalobce byly vedeny ve statutárních orgánech obou společností až do výmazu společnosti A. C. a. s. Jestliže tedy jednatel žalobce JUDr. I. Z. byl současně předsedou představenstva společnosti A. C. a. s. a další jednatel žalobce P. M., byl současně členem představenstva společnosti A. C. a. s., nelze dovodit jiný závěr, než ten, že poskytovatel půjčky A. C. a. s. se přímo účastnil na vedení příjemce úvěru.

Podle ustanovení § 134 obchodního zákoníku (týkajícího se společnosti s ručením omezeným) jednateli náleží obchodní vedení společnosti. K rozhodnutí o obchodním

vedení společnosti, má-li společnost více jednatelů, se vyžaduje souhlas většiny jednatelů, nestanoví--li společenská smlouva jinak.

Podle ustanovení § 191 odst. 1 obchodního zákoníku (týkajícího se akciové společnosti) je představenstvo statutárním orgánem, jenž řídí činnost společnosti a jedná jejím jménem. Představenstvo rozhoduje o všech záležitostech společnosti, pokud nejsou tímto zákonem nebo stanovami vyhrazeny do působnosti valné hromady nebo dozorčí rady. Nevyplývá-li ze stanov něco jiného, za představenstvo jedná navenek jménem společnosti každý člen představenstva. Členové představenstva, kteří zavazují společnost a způsob, kterým tak činí, se zapisují do obchodního rejstříku.

Jestliže tedy stejné fyzické osoby byly současně ve vedení obou společností, nutno dovodit, že subjekty, které poskytly úvěr, se přímo účastnily na vedení příjemce úvěru. Jiný výklad výše citované ustanovení neumožňuje.

Poukazuje-li stěžovatel na historický vývoj ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) a dovozuje-li, že v současné době je cílem tohoto ustanovení daňově znevýhodnit poskytování půjček od mateřských společností dceřinným, nutno uvést, že takové podmínky zákonné ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) neobsahuje a nelze z něho dovodit ani to, že k aplikaci tohoto ustanovení by mohlo dojít pouze v případě, pokud by mateřská společnost poskytla úvěr společnosti dceřinné.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu tak, jak ho uvádí stěžovatel, nelze z dikce tohoto ustanovení dovodit. Uvedené ustanovení totiž nerozlišuje, zda jde o vztah určitého stupně nadřízenosti či podřízenosti ve vzájemných vztazích těchto subjektů. Uvedené ustanovení nestanoví jako podmínku, že účastí na vedení je nutno rozumět skutečnost, že lze ovlivňovat pouze podřízený subjekt. Z citovaného ustanovení nevyplývá, že jde o jednostranný vztah ve směru subjektu, jemuž je úvěr poskytnut. Vztah mezi poskytovatelem a příjemcem úvěru je vztahem dvoustranným a při aplikaci tohoto ustanovení je nutno vycházet z toho, nakolik je poskytovatel úvěru schopen ovlivnit činnost smluvního partnera (příjemce úvěru), jak již ostatně uvedl Městský soud v Praze v odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se tedy zcela ztotožňuje s názorem vysloveným v rozsudku Městského soudu v Praze a zcela na odůvodnění tohoto rozsudku v plném rozsahu odkazuje.

K věci ještě uvádí, že ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu, jehož se stěžovatel dovolává, sice obsahuje definici toho, co se rozumí ekonomicky nebo personálně spojenými osobami, avšak ze skutečnosti, že takovou definici ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) neobsahuje, nelze dovodit, že výklad tohoto ustanovení provedený Městským soudem v Praze není zákonný. Úvahy stěžovatele vztahující se k výkladu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) proto podle názoru soudu nemohou obstát, neboť dikce uvedeného ustanovení jim neodpovídá. Jinak Nejvyšší správní soud zcela odkazuje na výklad provedený Městským soudem v Praze ve vztahu k této problematice.

Z těchto důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tvrzený kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není dán, neboť v rozsudku Městského soudu v Praze nebyla zjištěna nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nejvyšší správní soud proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Pokud jde o nárok na náhradu nákladů řízení, rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití ustanovení § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalovanému podle obsahu spisu náklady řízení nevznikly a stěžovatel neměl s kasační stížností úspěch.

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

V Brně dne 14. března 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu