

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **H. spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem se sídlem Václavské nám. 21, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2002, č. j. FŘ - 8985/C/12/01, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2004, č. j. 38 Ca 819/2002–33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

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/C/12/01, a zároveň i rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 22. 6. 2001, č. j. 220679/01/005511/2344. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti posledně uvedenému rozhodnutí, jímž finanční úřad rozhodl o vyměření daně z příjmu právnických osob dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 1999.

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 1999, 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 jmění 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).

Žalobce vyslovil názor, že omezení podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu se vztahují pouze na případy poskytování úvěru mateřskou společností společnosti dceřiné, jakožto společnosti, která má možnost rozhodovat o postupech druhé společnosti. V daném případě byl postup opačný, úvěr poskytla dceřiná společnost společnosti mateřské a rozhodovat o postupech nepříslušelo dceřiné 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) zákona o daních z příjmů nevyvstávají problémy při pojmu „přímá nebo nepřímá účast na kontrole či jmění“, 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 zákon neobsahuje.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 21. 7. 2004, č. j. 38 Ca 819/2002–33, 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 1999 vykázal záporné jmění. Společnost A. C., a. s., byla zapsána ke dni 20. 10. 1993 jako dceřiná společnost společnosti H. s. r. o. Předseda představenstva dceřiné společnosti JUDr. Z. a člen představenstva dceřiné 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.

Úroky z půjček, poskytnutých dceřinou společností A. C., a. s., mateřské společnosti H. s. r. o. byly žalobcem uplatněny jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Soud poukázal na ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, 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 jeho ustanovením § 25 odst. 1 písm. w) považuje soud za nerozhodnou. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona 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. 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, zajištění 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 žalobce (dále též stěžovatel), včas kasační stížnost a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Předně namítl, že rozhodnutí žalovaného je nicotné, neboť ve svém výroku neobsahuje uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Došlo tak k porušení § 32 odst. 2 daňového řádu, který požadavek uvedení všech právních předpisů ve výroku rozhodnutí zakládá a v důsledku toho je napadené rozhodnutí ve shodě s § 32 odst. 7 daňového řádu nicotné. Rovněž rozhodnutí finančního úřadu, jež napadenému rozhodnutí předchází, má obdobné vady, neboť v jeho výroku nejsou uvedena ustanovení právních předpisů. Je skutečností, že v žalobě tuto námitku neuplatnil, soud však měl k takovým vadám přihlédnout sám. Jestliže tak neučinil, jednal v rozporu s § 76 odst. 2 s. ř. s.

Dále 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. Podle jeho názoru 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 dceřiných společností ve vztahu k jejich mateřským společnostem, tj. aby mateřské společnosti investovaly do dceřiných 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 dceřiné 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 dceřiná společnost A. C., a. s., která poskytla půjčku mateřské společnosti H. s. r. o., a proto je toto ustanovení na daný 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.

Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil 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. Připustil, že sice ve výroku rozhodnutí finančního úřadu je odkaz na zákon o daních z příjmů i procesní normu, není zde však uvedeno konkrétní ustanovení, podle nichž správce daně rozhodl. Takový požadavek není však ani v § 32 odst. 2 daňového řádu zmíněn. Považoval-li žalobce rozhodnutí žalovaného za neplatné (či nicotné) mohl tyto pochybnosti vznést i v řízení před ním, mohl rovněž požádat o vysvětlení dle § 32 odst. 9 a 10 daňového řádu, to však neučinil.

Dále konstatoval, že žalobce ve svých výkladech opomíjí skutečnosti, ze kterých je při aplikaci citovaného ustanovení nutné vycházet a to zejména 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 1999 záporné vlastní jmění (ve výši – 19 048 Kč) 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. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nicotnosti napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí jemu předcházejícímu, neboť od jejího zodpovězení je nutno pak dále odvíjet možnost rozhodnutí ve věci samotné. Vycházel přitom ze svojí judikatury (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96).

Teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141).

Pojem nicotnosti ve značné hloubce propracovala především judikatura minulých let; k různým aspektům tohoto pojmu se vyjadřovala z posledních např. tato rozhodnutí správních

soudů: č. 20/2003 Sb. NSS, č. 35/2003 Sb. NSS, č. 67/2004 Sb. NSS, č. 199/2004 Sb. NSS, č. 273/2004 Sb. NSS, č. 319/2004 Sb. NSS; z judikatury Ústavního soudu lze poukázat např. na usnesení ze dne 17. 5. 2000, sp. zn. IV. ÚS 108/2000 (Sb. ÚS sv. 18 č. 17, s. 423) nebo na nález ze dne 10. 10. 2002, sp. zn. III. ÚS 728/01 (Sb. ÚS sv. 28 č. 125, s. 79).

Citovaná judikatura dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu). Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. V době předcházející účinnosti soudního řádu správnímu pak soudní praxe nicotná rozhodnutí při neexistenci jiné možnosti jejich odklizení – přestože přísně teoreticky vzato vlastně neexistovala – rušila z důvodu ochrany právní sféry jejich adresáta, neboť správní orgán, který je vydal, by i z takového nicotného rozhodnutí, které nadto mohlo posloužit jako exekuční titul, (byť neprávem) mohl vůči jeho adresátu vyvozovat právní závěry.

Novou úpravu přinesl soudní řád správní. Podle jeho § 65 odst. 1 se může žalobce domáhat vyslovení nicotnosti správního orgánu. V souladu se závěry, k nimž dospěla právní teorie i praxe, stanovil soudní řád správní v § 76 odst. 2, že k nicotnosti soud přihlíží nejen k námitce žalobce, ale i z úřední povinnosti; toto pojetí se posléze důsledně promítá i do § 109 odst. 3 s. ř. s., ukládajícího Nejvyššímu správnímu soudu povinnost i nad rámec důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti přihlížet k tomu, zda napadené rozhodnutí správního orgánu je nicotné. Dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí je nicotné, potom jeho nicotnost svým výrokem v rozsudku deklaruje.

Rozsáhlejší úpravu nicotnosti správních aktů přináší již platný, avšak dosud ještě neúčinný správní řád č. 500/2004 Sb. NSS. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.

Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu (dále i „d. ř.“), je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 d. ř. je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní

náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li např. ve výroku uvedení právních předpisů, nejde zjevně o některý z případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje.

Ohledně neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. je ovšem zapotřebí uvést, že ani je nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 s. ř. nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Právní názor se nemůže opírat pouze o citaci paragrafů; interpret by měl vědět, proč zákonná ustanovení vyložil tak, jak je vyložil. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku § 32 odst. 2 písm. d) d. ř., aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, má se tím zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena; pokud tento předpis není uveden v samotném výroku, ale je uveden v jiném místě platebního výměru tak, že je nepochybné, že daň byla vyměřena právě podle něj, zcela zjevně by neodpovídalo smyslu citovaného ustanovení považovat platební výměr za neplatný, neboť příjemci rozhodnutí se požadované informace beze všech pochybností dostalo. Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost rozhodnutí; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací rozhodnutí jako celku – tedy nejen jeho výroku – nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.

Jak již bylo řečeno, od nicotnosti i neplatnosti je zapotřebí odlišovat rozhodnutí nezákonná. Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 78 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]; tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí postrádající některou ze základních náležitostí může podle okolností být buď platné nebo neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř. Je-li neplatným, potom může být buď toliko nezákonným pro nepřezkoumatelnost nebo pro jiné vady řízení, nebo – jsou-li zároveň naplněna kritéria nicotnosti – může

být i nicotným. Každá z právě uvedených kategorií tedy má svůj samostatný obsah a uplatňuje se za splnění zcela odlišných předpokladů.

Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není však pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vyhlásí jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci, není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Pouze se vysloví nulita takového aktu. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné či nepřezkoumatelné. Ani v těchto případech nelze hovořit o tom, že by soud přihlížel z úřední povinnosti k neplatnosti; soud totiž přihlíží z úřední povinnosti k určitým vadám, které krom toho, že vyvolávají neplatnost, zároveň – a to je pro soudní přezkum podstatné - způsobují nepřezkoumatelnost či nicotnost. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí, a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí - jež je zároveň nezákonným v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

K výkladu § 32 odst. 2 d. ř. nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí, a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Rozhodnutí je zapotřebí vykládat jako celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla. Takový přístup považuje zdejší soud za přepjatý formalismus.

Smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je tedy zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace je obsažena ve výroku rozhodnutí či v jiné jeho části, např. v odůvodnění, jako tomu je v souzené věci; rozhodující naopak je, že se této informace žalobci dostalo.

Dodatečný platební výměr (předcházející žalobou napadenému rozhodnutí) obsahoval ve svém výroku uvedení jak hmotněprávního předpisu (zákon č. 586/1992 Sb.), tak i procesní normy (zákon. č. 337/1992 Sb.). V dané věci nebylo tedy pochyb o tom, podle jakých právních předpisů správce daně rozhodoval, jakou daň a v jaké výši uložil žalobci uhradit. Žalobce také zcela jasně v odvolání proti tomuto platebnímu výměru brojil proti interpretaci § 25 odst. 1 písm. w) zák. č. 586/1992 Sb. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je srozumitelné, jak se žalovaný s výkladem tohoto ustanovení vypořádal. Na okraj je snad vhodné připomenout, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a rozhodnutí odvolacího orgánu tvoří v tomto smyslu jeden celek. Smysl požadavku uvedeného v § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tedy byl naplněn, a žalobou napadené rozhodnutí proto nelze považovat za neplatné.

Z napadeného rozhodnutí je tedy zřejmé, podle jakých právních předpisů bylo rozhodováno, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a v jaké výši žalobci správce daně vyměřil, a na jaký účet měl žalobce doměřenou částku uhradit; takové rozhodnutí tedy jistě za neplatné považovat nelze.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalobce výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. To 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 dceřiné společnosti JUDr. Z. a člen představenstva dceřiné 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) zákona o daních z příjmů a dovozuje-li, že v současné době je cílem tohoto ustanovení daňově znevýhodnit poskytování půjček od mateřských společností dceřiným, nutno uvést, že takové podmínky toto 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 dceřiné.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu tak, jak ho uvádí stěžovatel, nelze ze znění 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 též 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) zákona o daních z příjmů 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 znění uvedeného ustanovení jim neodpovídá.

Z těchto důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tvrzený kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) 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, jakož ani nepřezkoumatelnost či nedostatek důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud považuje kasační stížnost za nedůvodnou a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 15. prosince 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu