



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Mikrotechna, s. r. o.**, se sídlem Barrandova 409, Praha 4, IČ: 49679392, zast. JUDr. Alešem Staňkem, Ph.D., advokátem se sídlem Národní 43, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2006, č. j. 9 Ca 240/2004 - 63,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2004, č. j. FŘ-1017/A/12/04. Tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 2 125 050 Kč vydanému Finančním úřadem v Praze – Modřanech dne 23. 10. 2003 pod č. j. 125670/03/012914/7428.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nesprávné posouzení právní otázky spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v pojmu „*subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru půjčky*“. Soud podle stěžovatele dochází k rozdílnému výkladu téhož

pojmu v § 23 odst. 7 a v § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona, konkrétně pak pojmu „subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění jiného subjektu“.

Stěžovatel uvádí, že zákonodárce uvedeného pojmu užil pro označení jedné z forem ekonomického nebo personálního spojení osob, která se dle legální definice může vyskytovat ve třech subformách. Ekonomicky nebo personálně propojenými osobami tak jsou:

- fyzické osoby blízké,
- osoby v případě, kdy se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhé osoby, nebo
- osoby v případě, že se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že i v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je užito pojmu „subjektů, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru nebo půjčky“. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem Městského soudu v Praze, že pojem obsažený v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů v sobě zahrnuje nejen případ, který je uveden po bodem 2), ale i případ, kdy stejné fyzické osoby jsou ve vedení obou společností, tedy případ pod bodem 3). Tímto výkladem tak dochází ke smazání rozdílů mezi těmito alternativami. Stěžovatel má za to, že pojem obsažený v jednom a též zákonu, navíc v ustanovení po sobě jdoucích, nemůže mít odlišný význam, neboť by to bylo v rozporu s principem předvídatelnosti právní regulace a právní jistoty.

Stěžovatel dále uvádí, že záměrem zákonodárce mohlo být buď definovat v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dvě odlišné alternativy ekonomického a personálního spojení [sub 2) a 3)], anebo se mohlo jednat o omyl a alternativy sub 2) a 3) ve skutečnosti popisují tentýž způsob ekonomického a personálního spojení (k druhé z variant se přiklonil Městský soud v Praze). Jedná-li se o omyl, dochází tím podle stěžovatele k porušení zásady předvídatelnosti a jednoznačnosti zákona.

Nejde-li však o omyl a bylo-li záměrem zákonodárce definovat v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dvě odlišné alternativy ekonomického spojení, je třeba podle stěžovatele s ohledem na to vykládat i ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Uvedl-li zákonodárce jako podmínku pro daňovou neuznatelnost určitých údajů v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů jen jednu z alternativ ekonomického nebo personálního propojení, jež stojí vedle sebe v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, konkrétně alternativu sub 3), a nikoli alternativu sub 2), vyloučil tak podle stěžovatele, aby se propojení v alternativě sub 2) na skutkovou podstatu, na niž dopadá § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, vztahovalo.

Stěžovatel na podporu svého právního názoru poukázal na novelu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona učiněnou zákonem č. 438/2003 Sb., jíž byl termín „*přímá nebo nepřímá účast věřitele na vedení dlužníka*“ nahrazen termínem „*spojené osoby*“ tak, jak je tento termín definován i v novelizovaném ustanovení § 23 odst. 7, a z toho dovozoval, že znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona platné v době, kdy stěžovatel uzavřel smlouvy, vykazovalo určité formulační nepřesnosti, které však nemohly být daňovým subjektům známy, a tak nemohou být k jejich tíži. Podle stěžovatele již samotná novelizace dokládá, že uvedené ustanovení bylo v době rozhodné pro stěžovatele nesprávně formulováno.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil.

II.

Žalovaný nepodal vyjádření ke kasační stížnosti.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil, že na stěžovatele se ve zdaňovacím období roku 2000 vztahovalo ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

IV.

Ze správního a soudního spisu byly zjištěny následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovateli jako dlužníkovi byly společností Mikrotechna Praha, a. s. jako věřitelem na základě smluv z 2. 5. 1997 a dne 2. 1. 1998 v souvislosti se smlouvou o nájmu z 1. 5. 1997 poskytnuty půjčky, z nichž celkovou výši úroků ve výši 6 466 905 Kč stěžovatel uplatnil jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů za zdaňovací období roku 2000. Stěžovatel vznikl dnem 1. 7. 1993 a společnost Mikrotechna Praha, a. s., dne 14. 4. 1997, přičemž obě společnosti měly k datu uzavření půjček ve svém vedení shodné fyzické osoby. Pánové RNDr. Jan Staněk a Ing. Josef Šlehofer působili ve statutárních orgánech obou společností (jednatelé, předseda představenstva, člen představenstva). Stěžovatel rovněž je jediným akcionářem společnosti Mikrotechna Praha, a. s.

Finanční úřad Praha – Modřany ani žalovaný však uplatnění úroků z popsanych půjček neuznali; stěžovateli tak byla doměřena daň. Proti tomu se stěžovatel bránil správní žalobou k Městskému soudu v Praze.

Městský soud v Praze žalobu zamítl. Uvedl, že jestliže v daném případě stejné fyzické osoby byly ve vedení obou společností, pak ve vedení těchto společností s ohledem na úpravu danou obchodním zákoníkem působily tak, že subjekt, který poskytl úvěr (Mikrotechna Praha, a. s.) se přímo účastnil na vedení příjemce úvěru (stěžovatele). Jiný výklad výše citovaná právní úprava neumožňuje. Přímoou účast na vedení příjemce úvěru nebo půjčky ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je třeba chápat jako faktickou možnost poskytovatele půjčky či úvěru (věřitele) ovlivňovat finanční politiku příjemce půjčky či úvěru (dlužníka). Tato reálná možnost vlivu věřitele na chod dlužníka je jako podmínka pro vyloučení úroků jako daňově uznatelných nákladů z ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona zcela zjevná a ze zákona předvídatelná a má přednost před terminologickým rozlišováním různých alternativ vztahů, které mohou při vedení, kontrole a jmění obou společností nastat a které dovozuje stěžovatel. Jde totiž o výdaje z právního vztahu půjčky a tímto právním vztahem je zcela zřetelně determinován obsah ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona, který jednoznačně určuje právně relevantní postavení obou společností jako poskytovatele půjčky (věřitele) a příjemce půjčky (dlužníka), a tím i pro účely ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona vylučuje jiné případy provázanosti těchto subjektů než ten, který je jedinečně relevantní - a to provázanost věřitele a dlužníka v onom

správně vyloženém smyslu výluky z daňově uznatelných výdajů, kdy rozhodující není nic jiného než faktická, reálná možnost ze strany věřitele ovlivňovat finanční a operativní politiku společnosti dlužníka.

Oporu v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona nemá podle Městského soudu v Praze ani názor stěžovatele, že vztah mezi poskytovatelem půjčky a příjemcem půjčky je třeba vykládat ve smyslu § 23 odst. 7 cit. zákona, a ostatně takovou oporu soud nenalézá ani v samotném ustanovení § 23 odst. 7 cit. zákona. Z dikce ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nelze dovodit rozlišení jiného vztahu, než je vztah věřitele a dlužníka, a v tomto vztahu se mohou odvíjet alternativy ekonomicky a personálně spojených osob namítaných stěžovatelem, tj. je jím absorbován jak případ, kdy se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, tak i případ, kdy se shodné fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob. V případě ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona jde o faktický vliv poskytovatele půjčky na chod příjemce půjčky a ten byl v daném případě nepochybně shledán. Ani skutečnost, že došlo k novele ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona a k novele ustanovení § 23 odst. 7 cit. zákona, nepodporuje podle Městského soudu v Praze názor stěžovatele, nýbrž přisvědčuje správnosti aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) cit. zákona finančními orgány. Novelizací uvedeného zákonného ustanovení totiž skutečně došlo pro účely tohoto ustanovení pouze k upřesnění formulace vztahu mezi věřitelem a dlužníkem, aniž by se změnil smysl dosavadní právní úpravy.

V.

Rozhodující tříčlenný senát při předběžné poradě zjistil, že v rozhodné otázce namítané kasační stížností se hodlá odchýlit od názoru dosud Nejvyšším správním soudem zastávaného. Konkrétně se jedná o názor 4. senátu vyslovený v rozsudku ze dne 14. 3. 2005, č. j. 4 Afs 14/2003-78, a o názor 1. senátu vyslovený v rozsudku ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 9/2005-74, který vycházel z toho, že pro užití ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění není nezbytné, aby vždy pouze ovládající společnost -věřitel se podílela na vedení společnosti ovládané - dlužníku. Podmínky tohoto ustanovení jsou naplněny i v situaci, kdy členové představenstva dceřinné akciové společnosti jsou současně jednatelem mateřské společnosti s ručením omezeným a i v takové situaci se ovládaná společnost (věřitel) se přímo podílí na vedení ovládající společnosti (dlužníka). Vyloučil, aby vztah mezi ovládající a ovládanou společností byl pouze „jednosměrný“, tj., že ovládající společností musí být vždy věřitel ve vztahu k dlužníkovi.

Rozhodující tříčlenný senát, naopak zaujal názor, že dikce zákona předpokládá vyloučení úroků z výdajů pouze za situace, kdy se subjekt úvěr poskytující účastní přímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru nebo půjčky, tudíž že nemohou být vyloučeny úroky z úvěru či půjčky v případě, kdy jsou tyto podmínky naplněny pouze ve vztahu od dlužníka k věřiteli.

Vzhledem k tomu, že tříčlenný senát nebyl oprávněn sám se od stávajícího právního názoru odchýlit, předložil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

VI.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu po zjištění, že právní otázka, pro kterou mu je věc předkládána, je jedinou kasační námitkou, rozhodl o kasační stížnosti věcně sám. Důvodnost kasační stížnosti přezkoumal v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za nesprávně posouzenou právní otázku označil stěžovatel výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. To v rozhodné době stanovilo, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat také *úroky z úvěrů, půjček (...), a to ve výši úroků 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 přesahuje (...) čtyřnásobek výše vlastního jmění (...) příjemců úvěru a půjčky. Do úvěrů a půjček se nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, a dále prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a půjčky. Účastí na kontrole či jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílu na základním jmění nebo podílu s hlasovacím právem; podíl na základním jmění nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období se stanoví jako podíl součtu stavu k poslednímu dni každého měsíce a počtu měsíců ve zdaňovacím období. (...).*

Vyluka z možnosti uznat úroky z úvěrů či půjček za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely se týká definované části úroků vyplacených za následujících podmínek: Musí se jednat o úroky z úvěrů či půjček poskytnutých subjekty (tj. fyzickými nebo právnickými osobami), které se účastní

- na vedení příjemce úvěru a půjčky (přímo nebo nepřímo),
- na kontrole příjemce úvěru a půjčky (přímo nebo nepřímo) nebo
- na jmění příjemce úvěru a půjčky (přímo nebo nepřímo).

Z dikce a vnitřního uspořádání ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je patrné, že kterákoli z takto vymezených tří forem ovlivňování příjemce úvěru a půjčky jejím poskytovatelem (každá z nich navíc ve variantě ovlivňování přímého či nepřímého) postačí sama o sobě, je-li dána, a je tedy podmínkou dostatečnou k vyloučení daňové uznatelnosti příslušných úroků (přesněji řečeno jejich části nad zákonem stanovený maximální limit). Smyslem a účelem uvedeného ustanovení je zabránit přesouvání prostředků, jež by jinak podléhaly dani z příjmů, z jednoho z ovlivňovaných subjektů na druhý subjekt tak, že prvnímu z nich bude druhým poskytnut vysoký úvěrový rámec, z čehož pro něj zároveň vyplyne povinnost platit druhému subjektu relativně velké částky na úrocích. Vyloučí-li se u takovýchto úroků nad určitý zákonem připuštěný rámec jejich daňová uznatelnost, znemožní se tak tomu subjektu, který by měl úroky platit, možnost „vytvářet“ takovéto náklady snižující jeho daňovou povinnost (srov. k tomu, zejm. z hlediska mezinárodního daňového úniku, např. Pelech/Pelc: *Daně z příjmů s komentářem*. 2005, 6. vyd., ANAG, Olomouc 2005, str. 464). Existuje-li mezi dvěma subjekty vztah ovlivnění, lze předpokládat, že úvěrová pravidla mohou být mezi nimi nastavena tak, aby co nejvíc snižovala jejich daňovou povinnost koordinací vzájemných postupů, včetně např. úrokových sazeb a charakteru splátkového kalendáře, což je z hlediska maximalizace daňového výnosu nežádoucí.

Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000

vylučovalo uznání úroků z půjček nad stanovený limit v případě, že byla naplněna alespoň jedna z forem přímé nebo nepřímé účasti mezi poskytovatelem a příjemcem půjčky.

Z hlediska uplatněné kasační námitky je třeba hodnotit zejména účast na jmění příjemce půjčky, z hlediska rozhodnutí správního orgánu a městského soudu pak i účast na vedení, neboť z její danosti tyto orgány rovněž vycházely.

Účástí na jmění se rozumí více než 25 % podílu na základním jmění a otázkou je, zda tato účast musí být „jednosměrná“ v tom smyslu, že je dána pouze tehdy, když účasten jmění (v případě posledně jmenovaných dvou forem tedy vlastníkem podílu) je poskytovatel úvěru nebo půjčky a „vlastněným“ jejich příjemce, anebo zda může být „obousměrná“, tj. že pro naplnění znaků skutkové podstaty účasti jmění příjemce úvěru postačí, aby příjemce úvěru či půjčky měl jmění poskytovatele. Izolovaný a striktně gramatický pohled na formulaci, že „*účastí na kontrole či jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílu na základním jmění nebo podílu s hlasovacím právem*“, by sváděl k závěru, že „obousměrnost“ je přípustná a že dikce zákona ji nevylučuje, neboť uvedená formulace neříká, kdo má být vlastník podílu a kdo „vlastněný“, takže nic nebrání tomu, aby jak poskytovatel úvěru či půjčky, tak jeho příjemce mohli hrát obě role (k tomuto závěru dospěl *obiter dictum* Nejvyšší správní soud v rozsudcích výše označených)

Uvedený závěr však neobstojí s ohledem na ustanovení první věty § 25 písm. w) zákona o daních z příjmů v té její části, v níž se hovoří o poskytovateli úvěrů či půjček: Jako daňově uznatelné náklady jsou vyloučeny toliko úroky z *úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru a půjčky*. O tom, že by rozhodné bylo též, účastní-li se přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění poskytovatele úvěru jeho příjemce, zákon nehovoří. To ukazuje, že tento vztah do rozsahu normy v § 25 písm. w) zákona o daních z příjmů není zahrnut a že u tohoto typu vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem půjčky (úvěru) *a priori* daňová uznatelnost úroků není vyloučena. Připuštění „obousměrného“ vztahu by bylo v rozporu se základními principy výkladu daňových zákonů, jak byly formulovány např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. V uvedeném rozsudku soud uvedl, že ze základních principů daňového práva (a veřejného práva obecně), které jsou v daných souvislostech relevantní, plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že *v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňujete vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce)*. Potud lze dát stěžovateli v určitém ohledu za pravdu, neboť skutečně nelze v daňovém právu bez dalšího extenzivním výkladem rozšiřovat rozsah použitelnosti právní normy, znamená-li to nevýhodu pro daňový subjekt. Ve výsledku to však právní pozici stěžovatele nezmění.

Účast na vedení nemá v § 25 písm. w) zákona o daních z příjmů autonomní legální definici. Neobsahuje ji však ani ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2000. Ten operuje s pojmy „ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojených osob“, přičemž tyto pojmy mají své legální definice ve větách čtvrté, páté a šesté uvedeného ustanovení. V § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro věc stěžovatele tak lze – a potud se stěžovatelem lze opravdu

souhlasit – rozlišit tři zákonem předvídané formy ekonomického nebo personálního propojení osob:

- vztah fyzických osob blízkých (ve smyslu § 116 a násl. občanského zákoníku),
- vztah osob v případě, kdy se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhé osoby, nebo
- vztah osob v případě, že se shodné právnické nebo fyzické osoby (tj. nikoli nutně jedna či druhá z obou posuzovaných osob, jejichž vztah je zkoumán, ale i právnické osoby třetí) přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou posuzovaných osob.

Jak je z citované části ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů patrné, „podílení se na vedení“ v něm není ani pro případ sub 2), ani pro případ sub 3) definováno, naopak je – bez bližší specifikace – definičním znakem jiného obecnějšího legálního pojmu „ekonomického a personálního propojení osob“. Vztah mezi definicemi užitými v § 23 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2000 tedy není nikterak úzký – lze jistě souhlasit, že pojem „podílení se na vedení“ jakož i další společně užívané pojmy (podílení se resp. účast na kontrole nebo jmění) nutno v obou případech vykládat obsahově totožně, nelze-li spatřovat důvody pro odlišné významy stejného pojmu užitého na dvou místech zákona (a ty zde – alespoň *prima facie* – Nejvyšší správní soud nevidí). V tomto ohledu lze jistě souhlasit s tezí stěžovatele, že racionální zákonodárce bude přinejmenším v jednom zákoně zpravidla mínit jedním legálním pojmem užitým na vícero jeho místech totožné významy.

Samotná tato teze však stěžovateli v obhajobě jeho právního názoru nijak nepomůže, neboť jeho argumentace vztahem § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zcela nepřipadná. Pro posouzení, zda se na jeho případ ve zdaňovacím období roku 2000 ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů vztahuje, totiž nutno analyzovat, a to relativně autonomně, splnění podmínek daných tímto ustanovením a pouze podřídně argumentovat komparací s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Odlišností mezi § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je totiž celá řada.

Rozhodnou odlišností je – jak již shora vyloženo – „jednosměrnost“ vztahu podle § 25 odst. 1 písm. w). Toto ustanovení dopadá na daňový subjekt pouze tehdy, jestliže je tento příjemcem úvěru od poskytovatele úvěru (půjčky), který má přímou nebo nepřímou účast na příjemcově vedení, kontrole nebo jmění; nedopadá však na vztah opačný, tj. je-li poskytovatel tím, na jehož vedení, kontrole nebo jmění má přímou nebo nepřímou účast příjemce. Naopak v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze „jednosměrnost“ nalézt – zákon zde neoperuje s pojmy „poskytovatele“ a „příjemce“ půjčky (úvěru), nýbrž povšechně hovoří o obchodních vztazích mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, včetně vztahů úvěrových.

Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel byl v období uzavírání dohody o půjčce ze dne 2. 5. 1997 a smlouvy o půjčce ze dne 2. 1. 1998 jediným akcionářem společnosti Mikrotechna Praha, a. s., kromě toho předseda představenstva společnosti Mikrotechna Praha, a. s. RNDr. Jan Staněk a člen jejího představenstva Ing. Josef Šlehofer byli v této době současně jednateli stěžovatele, tj. společnosti Mikrotechna, s. r. o. Obě fyzické osoby jednající za stěžovatele byly statutárními orgány resp. členy statutárního orgánu obou obchodních společností. Poskytovatelem úvěru byla společnost Mikrotechna Praha, a. s., příjemcem úvěru byl stěžovatel (Mikrotechna, s. r. o.). Pokud by se jednalo toliko o účast na kontrole či jmění stěžovatele, ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů by na stěžovatele

nedopadalo; poskytovatel půjčky (Mikrotechna Praha, a. s.) totiž neměl účast na kontrole či jmění jejího příjemce, neboť tomu bylo právě naopak - tuto účast, a to ve formě přímé (vlastnění stoprocentního obchodního podílu poskytovatele) měl příjemce ve vztahu k poskytovateli.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) však na stěžovatele dopadá proto, že poskytovatel půjčky (Mikrotechna, a. s.) měl účast na vedení stěžovatele, a to ve formě nepřímé. Účast na vedení není, jak již zmíněno, legálně definována ani v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), ani v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jakkoli tohoto pojmu obě ustanovení užívají. Nezbyvá tedy než jeho obsah určit výkladem. Pojem „vedení“ je v zákoně o daních z příjmů užíván nepochybně v souvislosti s obchodními společnostmi a družstvy. Obchodní zákoník zná legální pojem „obchodního vedení“ (viz zejm. jeho § 81, § 97 odst. 1, § 134, § 192 odst. 1, jež charakterizují, které orgány jednotlivých společností obchodní vedení vykonávají). Obchodním vedením se rozumí řízení společnosti, tj. zejména organizování a řízení její podnikatelské činnosti, včetně rozhodování o podnikatelských záměrech; obchodní vedení tedy ve své podstatě směřuje dovnitř společnosti, na rozdíl od jednání jménem společnosti. S ním je nelze ztotožňovat. Někdy na rozhodnutí učiněné v rámci obchodního vedení navazuje jednání jménem společnosti, a to tam, kde je k realizaci rozhodnutí (např. o určité obchodní strategii) nutné právní jednání vůči třetím osobám (viz v podrobnostech např. Štenglová/Plíva/Tomsa a kol.: *Obchodní zákoník. komentář*. 6. vyd., Praha 2001, str. 346, komentář k § 81). Z povahy věci plyne, že obchodní vedení (stejně jako jednání společnosti „navenek“) mohou přímo vykonávat pouze fyzické osoby.

„Obchodní vedení“ ve smyslu obchodního zákoníku však nelze zcela ztotožňovat s pojmem „vedení“ užívaným zákonem o daních z příjmů v jeho § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7, jakkoli jsou si významově oba pojmy blízké. Pod pojmem „vedení“ budou nepochybně zahrnuty všechny formy „obchodního vedení“, vedle toho tam však budou spadat i některé další formy ovlivňování konkrétní činnosti obchodní společnosti, a to takové, které mají podstatný vliv na její hospodaření, a tedy zprostředkovaně i na výši její daňové povinnosti z hlediska daně z příjmů právnických osob. Účastí na „vedení“ proto nutno rozumět zejména výkon funkce statutárního orgánu či členství v takovém orgánu, členství v jiném podobném orgánu jako např. v dozorčí radě a v některých případech i výkon funkce člena vrcholového vedení společnosti, má-li takovýto člen podle společenské smlouvy či stanov nebo nějakého vnitřního předpisu společnosti podstatný vliv na hospodaření společnosti (je-li např. oprávněn jménem společnosti přijímat pro ni půjčky na částky řádově srovnatelné s jejím základním kapitálem).

Účast na vedení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů může mít jednak formu přímou, a to tehdy, když poskytovatel úvěru (půjčky) se sám osobně účastní na vedení příjemce půjčky (to je myslitelné pouze v případě, že poskytovatelem je fyzická osoba). Další formou je forma nepřímá, která je představitelná zejména tak, že osoby, které se účastní na vedení poskytovatele úvěru (půjčky), je-li tento obchodní společností či družstvem, tj. zejména jeho statutární orgány, členové jeho statutárních orgánů, členové jeho dozorčí rady či někteří další příslušníci vrcholového vedení, jsou zároveň účastní na vedení příjemce půjčky. Účast na vedení ve formě nepřímé se zde děje personálním propojením vedení obou právnických osob, které umožňuje fyzickým osobám, jež se na vedení obou účastní, mít potřebné informace o hospodaření obou společností a na základě toho optimalizovat daňovou povinnost.

Přesně o takový případ nepřímé účasti poskytovatele úvěru na vedení příjemce úvěru prostřednictvím personálního propojení vedení obou osob se jednalo v případě stěžovatele, když předseda představenstva a další člen představenstva poskytovatele byli v rozhodné době (k okamžiku uzavření obou smluv o půjčce) současně jednatelem příjemce. Jen a pouze z tohoto důvodu na stěžovatele ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) dopadá; nedopadá na něj z důvodu, že příjemce úvěru byl vlastníkem sta procent akcií poskytovatele úvěru, a tedy měl účast na kontrole a jmění poskytovatele. Jinak řečeno - pokud by se stěžovatel jako příjemce úvěru spokojil pouze s vlastněním sta procent akcií poskytovatele úvěru, aniž by jeho jednatele byli současně členy představenstva poskytovatele úvěru, ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů by na něho ve zdaňovacím období roku 2000 nedopadalo.

Poukaz stěžovatele na novelizaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, která byla provedena zákonem č. 438/2003 Sb., konkrétně jeho částí první, novelizačním bodem č. 183, a to s účinností od 1. 1. 2004, je sám o sobě opět vcelku případný, jakkoli na jeho právním osudu nic nezmění. Lze skutečně mít za to, že změna provedená zákonem č. 438/2003 Sb., a to nejen v novelizačním bodě č. 183 v části první, nýbrž i v novelizačním bodě č. 126, kterým bylo kompletně novelizováno ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, byla reakcí na terminologickou nejasnost a nejednotnost do té doby platné úpravy. Zákonodárce novelou č. 438/2003 Sb. zavedl jednotný pojmový aparát platný jak pro skutkové podstaty podle § 25 odst. 1 písm. w), tak pro skutkové podstaty podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to zavedením jednotného pojmu „spojených osob“ legálně definovaného v § 23 odst. 7 a jednoznačně se vztahujícího i na § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Tento pojem obsahově navazuje spíše na definici v původním znění § 23 odst. 7 nežli na definici v § 25 odst. 1 písm. w) a jeho základním rozdílem oproti předchozí úpravě je, že do aplikačního rozsahu § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů zahrnuje úvěrové vztahy v „oboustranném“ režimu, tak, jak tomu dříve bylo pouze v režimu § 23 odst. 7. Lze tedy říci, že novelizace provedená zákonem č. 438/2003 Sb. zaplňuje „mezeru“ v zákoně, díky níž předtím do režimu odepření daňové uznatelnosti úroků z úvěrů nespádala situace, kdy příjemce úvěru (půjčky) měl účast na vedení, kontrole či jmění poskytovatele, a spádala tam toliko situace, že tuto účast měl poskytovatel na příjemci.

VII.

Městský soud v Praze tak sice zčásti neposoudil rozhodnou právní otázku správně, nicméně ve výsledku ve věci stěžovatele rozhodl správně. Kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. 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 7. listopadu 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu