



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Mikrotechna, s. r. o.**, se sídlem v Praze 4, Barrandova 409, zastoupeného JUDr. Alešem Staňkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 1, Národní 43, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 5. 2006, č. j. 9 Ca 239/2004 – 58,

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 d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 5. 2006, č. j. 9 Ca 239/2004 – 58, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 7. 2004, č. j. FŘ-1017/12/04, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Praze - Modřanech ze dne 23. 10. 2003, č. j. 125664/03/012914/7428, kterým mu byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2 220 050 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že mezi stěžovatelem a firmou Mikrotechna Praha, a. s. (dále jen „Mikrotechna“) došlo ke smluvnímu ujednání o půjčkách poskytnutých Mikrotechnou jako věřitelem stěžovateli jako dlužníkovi a že k datu předmětných půjček (2. 5. 1997 a 2. 1. 1998) působily ve statutárních orgánech obou společností stejné osoby (RNDr. Jan Staněk a Ing. Josef Šlehofer). Spornou byla v řízení právní otázka aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které označil městský soud

za klíčové a výchozí při posuzování daňově uznatelných nákladů, kterými jsou úroky z půjček. V dané věci stěžovatel v souladu se zákonem uplatnil uhrazené úroky ve zdaňovacím období, které následovalo v době po třetím roce jeho vzniku, avšak za situace, kdy ve zdaňovacím období roku 1999 vykázal záporné vlastní jmění a kdy bylo zjištěno, že ve statutárních orgánech obou firem působily stejné fyzické osoby. Jestliže v daném případě stejné osoby byly ve vedení obou firem, pak s ohledem na úpravu danou obchodním zákoníkem (§ 134, § 191 odst. 1) působily tak, že subjekt, který poskytl úvěr se přímo účastnil na vedení příjemce úvěru. Přímou účast na vedení příjemce úvěru nebo půjčky ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je třeba chápat jako faktickou možnost věřitele ovlivňovat finanční politiku dlužníka. Tato reálná možnost vlivu je jako podmínka pro vyloučení úroků jako daňově uznatelných nákladů z citovaného ustanovení zcela zjevná a ze zákona předvídatelná a má přednost před terminologickým rozlišováním různých alternativ vztahů, které mohou při vedení, kontrole a jmění obou firem nastat a které dovozuje stěžovatel. Jde totiž o výdaje z právního vztahu půjčky, a tímto právním vztahem je zcela zřetelně determinován obsah citovaného ustanovení. Výklad citovaného ustanovení v komparaci s ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů považuje městský soud nejen za nerozhodný, ale i za výklad, který na hypotetických úvahách o alternativách propojení právě sám rozměľňuje jednoznačnou úpravu danou ust. 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a tím odvádí pozornost od předvídatelných podmínek zákona daných dikcí citovaného ustanovení. Ani skutečnost, že došlo k novele ust. § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nejde na podporu tvrzení stěžovatele, nýbrž přisvědčuje správnosti aplikace ust. § 25 odst. 1 písm. w) citovaného zákona finančními orgány. Městský soud také poukázal na to, že ke shodnému závěru o tom, že citované ustanovení nerozlišuje jiný vztah než je dvoustranný vztah mezi poskytovatelem a příjemcem půjčky a nestanoví, že účastí na vedení je nutno rozumět pouze skutečnost, že lze ovlivňovat pouze podřízený subjekt, dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2005, č. j. 4 Afs 20/2004 - 83.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávnost posouzení právní otázky spočívá v rozdílném výkladu pojmu „subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či jmění jiného subjektu“. Tento pojem užívá jak ust. § 23 odst. 7, tak § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel vytýká rozsudku výklad pojmu „subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení kontrole či jmění příjemce úvěru půjčky“. Výkladem užitým městským soudem dochází ke smazání rozdílů mezi ekonomickým a personálním spojením, kdy se jedna osoba podílí na vedení, kontrole nebo kapitálu druhé osoby (alternativa 2) a kdy se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob (alternativa 3). Stěžovatel v této souvislosti namítal, že pojem obsažený v jednom a tomtéž zákoně, navíc v ustanoveních po sobě jdoucích, nemůže mít odlišný význam. Pokud nejde o omyl a záměrem zákonodárce bylo definovat v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dvě odlišné alternativy ekonomického spojení, je třeba v této souvislosti posoudit jeho záměr spočívající v tom, že v ust. § 25 odst. 1 písm. w) citovaného zákona je uvedena jako podmínka užití tohoto ustanovení pouze existence způsobu ekonomického a personálního spojení popsaného pod alternativou 2. Pokud zákonodárce jako podmínku užití tohoto ustanovení neuvedl existenci ekonomického a personálního spojení podle alternativy 3, vyloučil tak, aby se toto ustanovení na tento způsob spojení vztahovalo, a proto nemůže být na takový způsob spojení vztaženo ani na základě výkladu finančního úřadu ani soudu. Pokud však soud přesto zaměňuje tyto alternativy, dochází takovou aplikací též k porušení zásady předvídatelnosti a jednoznačnosti zákona. Vzhledem k tomu že ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů bylo zákonem č. 438/2003 Sb. změněno vedle jiného

tak, že termín „přímá nebo nepřímá účast věřitele na vedení dlužníka“ byl nahrazen termínem spojené osoby, který je definován v novelizovaném § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, lze považovat znění ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů platné v době, kdy stěžovatel uzavřel předmětné smlouvy o půjčce za znění, kde došlo k určité formulační nepřesnosti, která však nemohla být daňovým subjektům známa, a tak nemůže jít k jejich tíži. Sama novelizace je důkazem o tom, že norma v době, kdy se jí stěžovatel řídil, byla nesprávně formulována. Na základě uvedeného stěžovatel žádal, aby soud zrušil napadené rozhodnutí jako nezákonné a řízení zastavil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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. Účástí 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 (...).

Výluka 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, resp. jejich části nad zákonem stanovený maximální limit. Smyslem a účelem citovaného ustanovení je zabránit přesouvání prostředků, jež by jinak podléhaly dani z příjmů, z jednoho z ovlivňovaných subjektů na druhý subjekt tak, že prvním 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 takových úroků nad určitý zákonem připuštěný rámec jejich daňová uznatelnost, znemožní se tak subjektu, který by měl úroky platit, možnost „vytvářet“ takovéto náklady snižující jeho daňovou povinnost. 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.

Podle názoru vyjádřeného rozšířeným senátem v rozsudku ze dne 7. 11. 2007, č. j. 2 Afs 165/2006 - 114, ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2000 (toto znění je shodné pro zdaňovací období roku 1999) 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.

V daném případě je z hlediska uplatněného stížního bodu třeba hodnotit zejména účast na jmění příjemce půjčky a z hlediska rozhodnutí finančního ředitelství a městského soudu i účast na vedení.

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 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.

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 pouze 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 také, zda se účastní 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“ umožňují více 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 nepřipustnou 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.

Účast na vedení nemá v ustanovení § 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 účinném ve zdaňovacím období roku 1999. Ten používá pojmy „ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojených osob“, přičemž tyto pojmy mají své legální definice

ve větách čtvrté, páté a šesté tohoto ustanovení. V § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění rozhodném pro věc stěžovatele tak lze, a potud lze se stěžovatelem souhlasit, rozlišit tři zákonem předvídané formy ekonomického nebo personálního propojení osob: a) vztah fyzických osob blízkých (ve smyslu § 116 a násl. občanského zákoníku), b) vztah osob v případě, kdy se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhé osoby, c) 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 b), ani pro případ c) definováno, naopak je, bez bližší specifikace, definičním znakem jiného obecnějšího legálního pojmu „ekonomického a personálního propojení osob“. Vztah mezi definicemi užitými v ustanovení § 23 odst. 7 a § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů tedy není nijak úzký. 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. V tomto ohledu lze jistě souhlasit se stěžovatelem, že racionální zákonodárce bude přinejmenším v jednom zákoně zpravidla mínit jedním legálním pojmem užitým na více 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 1999 vztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je totiž nutné analyzovat, a to relativně autonomně, splnění podmínek daných tímto ustanovením, a pouze podpůrně argumentovat komparací s ustanovením § 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 „jednosměrnost“ vztahu podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dopadá na daňový subjekt pouze tehdy, jestliže tento je 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 ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nelze „jednosměrnost“ nalézt. Zákon zde nepoužívá pojmy „poskytovatele“ a „příjemce“ půjčky (úvěru), nýbrž povšechně hovoří o obchodních vztazích mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami včetně vztahů úvěrových.

Stěžovatel byl v období uzavírání dohody o půjčce ze dne 2. 5. 1997 a smlouvy o půjčce ze dne 2. 1. 1998 jediným akcionářem firmy Mikrotechna a kromě toho předseda představenstva této firmy RNDr. Jan Staněk a člen jejího představenstva Ing. Josef Šlehofer byli v této době současně jednateli stěžovatele. Obě fyzické osoby jednající za stěžovatele byly členy statutárního orgánu obou těchto subjektů, přičemž poskytovatelem úvěru byla Mikrotechna a jeho příjemcem stěžovatel. Pokud by se jednalo pouze o účast na kontrole či jmění stěžovatele, ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů by na stěžovatele nedopadalo. Poskytovatel půjčky 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 měl účast na vedení stěžovatele, a to ve formě nepřímé. Účast na vedení není, jak již bylo výše uvedeno, legálně definována ani v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), ani v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přesto, že v obou těchto ustanoveních je tento pojem užíván. 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 § 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 takový 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 tak 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 jednateli 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. Pokud by se stěžovatel jako příjemce úvěru spokojil pouze s vlastněním sta procent akcií poskytovatele úvěru, aniž by jeho jednatelé byli současně členy představenstva poskytovatele úvěru, ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů by na něho ve zdaňovacím období roku 1999 nedopadalo.

Poukaz stěžovatele na novelizaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů zákonem č. 438/2003 Sb.(bod č. 183), a to s účinností od 1. 1. 2004, je sám o sobě opět vcelku případný. Lze skutečně mít za to, že změna provedená citovaným zákonem, a to nejen v bodě č. 183 v části první, tak i v 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 zákonem č. 438/2003 Sb. zavedl jednotné pojmosloví platné jak pro ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), tak pro ustanovení § 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 než 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 konstatovat, že novelizace provedená zákonem č. 483/2003 Sb. zaplňuje „mezeru“ v zákoně, díky níž předtím do režimu odepření daňové uznatelnosti úroků z úvěrů nespadala situace, kdy příjemce úvěru (půjčky) měl účast na vedení, kontrole či jmění poskytovatele, a spadala tam pouze situace, že tuto účast měl poskytovatel na příjemci.

Městský soud tak sice zčásti neposoudil rozhodnou právní otázku správně, nicméně ve výsledku rozhodl ve věci správně.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 19. prosince 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

