



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **LACRUM Velké Meziříčí, s.r.o.**, se sídlem Velké Meziříčí, Hornoměstská 383, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, Nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 2. 2008, č. j. 30 Ca 94/2006 - 39,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 24. 3. 2006, č. j. 5078/06/FŘ 120 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2005, č. j. 31541/05/353920/4596, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 4 638 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou, který rozsudkem ze dne 4. 2. 2008, č. j. 30 Ca 94/2006 - 39, napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Skutkový stav, ze kterého krajský soud vycházel, byl následující: Správce daně při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2003 u žalobce zjistil, že u půjček poskytnutých v roce 2003 neodpovídá výše sjednaných úroků (5,25 % p.a.) výši úroků, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Poskytovatelem půjček bylo družstvo Bayerische Mildchindustrie eG, Klötzmüllerstr. 140, Landshut, SRN (dále jen „BMI“), které je 100% vlastníkem žalobce. Žalovaný aplikoval ustanovení čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku, vyhlášené vyhláškou č. 18/1984 Sb. (dále jen „Smlouva“). Výše obvyklého úroku byla správcem daně stanovena ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smluv. Rozdíl mezi obvyklým úrokem a úrokem sjednaným činil 118 761 Kč. Správce daně tuto částku překlasifikoval na podíl na zisku dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů a následně ji zdanil daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby ve výši stanovené podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, s modifikací podle ustanovení čl. 10 odst. 2 písm. a) Smlouvy, a to sazbou ve výši 5% s uplatněním ustanovení § 69 daňového řádu a ustanovení § 37 a § 38s zákona o daních z příjmů.

Krajský soud konstatoval, že žalovaný nezjistil ve smyslu čl. 11 odst. 4 Smlouvy částku placených úroků, která přesahuje částku, kterou by smluvil žalobce s věřitelem v případě, že by mezi nimi neexistoval *zvláštní vztah*. Přitom zjištění uvedeného rozdílu je nezbytným předpokladem pro případné zdanění podle tuzemského zákona a představuje důkazní břemeno správce daně. Postup podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kterým finanční orgány nahradily přímou aplikaci ustanovení čl. 11 odst. 4 Smlouvy, vylučuje v dané věci ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů. Navíc ke zjištění skutečného rozdílu mezi cenou sjednanou mezi osobami spojenými (věřitelem a žalobcem) a cenou, která by byla sjednána nezávislými osobami v běžných obchodních podmínkách, použily finanční orgány nesprávně fikci pro úpravu základu daně (úrok ve výši 140 % diskontní sazby České národní banky), neboť její použití je možné až po skutkovém doložení existence zmíněného rozdílu.

Za řádně doložený neshledal krajský soud ani závěr žalovaného o existenci *zvláštního vztahu* mezi věřitelem a žalobcem. Pojem *zvláštní vztah*, použitý ve Smlouvě, je pojmem neurčitým. Jeho výklad se musí opírat o obecně závazné právní předpisy (§ 2 odst. 1 daňového řádu) a nikoliv o výňatek z metodického pokynu Ministerstva financí (pokyn D – 190, o kterém se navíc v napadeném rozhodnutí tvrdí, že se na danou překlasifikaci nevztahuje) a o obsah písemností bez uvedení údajů o jejich publikaci (Vzorová smlouva OECD a komentář k ní). Závěrem krajský soud konstatoval, že jeho názor koresponduje s názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 108/2004 – 106 (publikovaným pod č. 577/2005 Sb. NSS), kde byla řešena obdobná otázka.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud pouze obecně odkázal na jednotlivá ustanovení relevantních právních předpisů, nezkoumal však samotný skutkový stav věci, resp. není jasné, z jakého skutkového stavu věci vycházel. Krajský soud nevycházel ze skutkových zjištění, která utvářela rozhodovací důvody správce daně, ale bez dalšího se omezil na konstatování nedostatečnosti skutkových zjištění správce daně, aniž se těmito reálnými zjištěními zabýval.

Pokud jde dále o Pokyn Ministerstva financí D – 190 (č. j. 15/2444/1999), ten se na danou kauzu skutečně nevztahuje; stěžovatel se však s ním musel v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. V žádném případě však na základě tohoto pokynu nedovožoval existenci *zvláštního vztahu* mezi věřitelem a žalobcem. K odvolací námitce žalobce se stěžovatel termínem *zvláštní vztah* zabýval, přičemž konstatoval, že v daném případě vskutku existoval, což jednoznačně vyplývá z Rozvahy žalobce k 31. 12. 2003. Na Komentář ke Vzorové smlouvě OECD ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění odkázal stěžovatel mimo jiné k podpoře svých argumentů. Stěžovatel se zabýval namítaným neprokázáním *zvláštního vztahu*, s ohledem na uváděný Komentář, podle kterého se *zvláštní vztah* posuzuje i v případě překlasifikace z titulu stanovení převodních cen, a proto i v projednávané kauze lze *zvláštní vztah* definovat např. tím, že půjčka značně převyšuje jiné vklady do majetku a není pokryta likvidními aktivy. Přitom stěžovatel podotýká, že podle právních předpisů s působností omezenou na vztahy subjektů tuzemského práva není povinnost šetření *zvláštního vztahu* stanovena.

Postup správce daně byl při překlasifikaci zcela v souladu s ustanovením čl. 11 odst. 4 Smlouvy, který v poslední větě stanoví, že částka úroků, která přesahuje úrok v obvyklé výši, může být zdaněna podle právních předpisů každého smluvních státu a podle jiných ustanovení smlouvy. Dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod. 3 zákona o daních z příjmů se na rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou pohlíží jako na podíl na zisku, který je zdaňován zvláštní sazbou daně ve výši 15 % podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. zákona o daních z příjmů. Zvláštní sazba daně je však modifikována na výši 5 %, a to podle ustanovení čl. 10 odst. 2 písm. a) Smlouvy. Tento postup správce daně byl rovněž v souladu s ustanovením čl. 9 odst. 1 Smlouvy, které vymezuje zdaňování sdružených podniků. Ponižení sazby daně popsáním způsobem navíc nebylo v žalobě sporováno. Stěžovatel má zato, že postupoval zcela v souladu s ustanovením § 37 daňového řádu, jelikož přednostně uplatnil Smlouvu, a teprve ve vazbě na ni aplikoval zákon o daních z příjmů.

Co se týče úroků, jejich skutečná výše sjednaná mezi žalobcem a věřitelem jednoznačně vyplývá ze spisového materiálu. Cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, pak jednoznačně vyplývá z ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné ke dni uzavření smlouvy. Aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebyla v rozporu se Smlouvou. Postup, kterým se správce daně řídil, předpokládá právě ustanovení čl. 11 odst. 4 věta poslední Smlouvy. Smlouva sama nestanoví způsob určování výše úroků k výpočtu dotčené částky; to logicky svěruje právním předpisům smluvního státu. Stěžovatel

nenahradil aplikaci ustanovení čl. 11 Smlouvy aplikací ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jak dovodil krajský soud; právě naopak byla v souladu s ustanovením čl. 11 odst. 4 Smlouvy zdaněna pouze částka přesahující částku, kterou by byla zúčtována pohledávka mezi osobami nezávislými. Stěžovateli není zřejmé, podle jakého ustanovení by měl správce daně stanovit částku, která by byla odvozena od úrokové sazby dohodnuté mezi osobami nezávislými, jestliže krajský soud primárně vyloučil aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. použití 140 % úrokové diskontní sazby. Aplikaci tohoto ustanovení krajský soud akceptuje jedině po skutkovém doložení rozdílu v úrocích sjednaných a obvyklých, což by ovšem při správné interpretaci jmenovaného ustanovení svědčilo o logické chybě v úvaze soudu - *circulus vitiosus*. Posouzení ceny, kterou by mezi sebou sjednaly osoby nezávislé, je právě odvislé od zřejmého rozdílu mezi výší úrokové sazby sjednané mezi osobami spojenými a úrokovou sazbou předpokládanou ve výši 140 % diskontní úrokové sazby, kterou by právě sjednaly osoby nezávislé. V případě akceptace názoru soudu by nebylo možné dospět k zákonem podloženému závěru, jelikož by správce daně musel postupovat argumentací „v kruhu“. Navíc není zřejmé, k jakému účelu by měla být 140 % diskontní úroková sazba aplikována, doložil-li by správce daně zmíněný rozdíl již skutkově tak, jako to požaduje krajský soud. Stěžovatel tedy považuje rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné i z důvodu nesrozumitelnosti. Dle přesvědčení stěžovatele ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přesně určuje cenu, kterou by mezi sebou sjednaly nezávislé osoby; toto veřejnoprávní ustanovení pak umožňuje přesné určení rozdílu cen sjednaných a obvyklých pro daňové účely.

Stěžovateli dále není zřejmé, proč krajský soud konstruuje uplatnění 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky jako právní fikci. Aby mohlo být na uplatnění diskontní úrokové sazby ve výši 140 % pohlíženo jako na právní fikci, bylo by nezbytné definovat, která situace (skutečnost) nenastala a je v rozporu s realitou. Přitom úroková sazba sjednaná mezi žalobcem a věřitelem ve výši 5,25 % p. a. je nepochybná, stejně jako 140 % výše diskontní úrokové sazby ke dni uzavření smlouvy. Jedná se o předdefinovanou výši ceny, vždy odvozenou od aktuální výše diskontní sazby a tedy proměnnou veličinu, která slouží k posouzení rozdílu mezi cenou skutečně sjednanou mezi osobami spojenými a mezi cenou, kterou by sjednaly osoby nezávislé v běžných obchodních vztazích. Krajský soud nijak nespecifikoval, naplnění které skutečnosti měl stěžovatel přezkoumávat, než by byl podle předpokladu soudu oprávněn použít fikci pro úpravu základu daně – uplatnit 140 % diskontní úrokové sazby. Dle přesvědčení stěžovatele byl základ daně upraven v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž ve věci nebylo třeba dalšího zkoumání a dokládání jiných skutečností ve vztahu k použití 140 % diskontní úrokové sazby.

Stěžovatel je konečně přesvědčen, že v řízení bylo postupováno podle zásad daňového řízení (§ 2 daňového řádu). Krajský soud aplikoval správné právní předpisy, resp. dotčená ustanovení, nicméně opomenul některá zásadní ustanovení svědčící o zákonném postupu správce daně [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3., § 36 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Aplikované právní předpisy však krajský soud nesprávně vyložil a tudíž nesprávně posoudil rozhodné právní otázky ve věci. Rozsudek je proto též nezákonný podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. K odkazovaným judikátům publikovaným ve Sbírce Nejvyššího správního soudu stěžovatel uvádí, že na posuzovaný případ nedopadají. S respektem k úloze judikatury v českém právním řádu stěžovatel podotýká, že nejde o

pramen práva, a tudíž je nutno souzenou věc vždy posuzovat s ohledem na všechny zásadní skutečnosti a až k těmto aplikovat dotčené právní předpisy.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Správce daně postupoval v řízení v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všemu, co vyšlo za řízení najevo a ve svém právním uvážení se omezil toliko na aplikaci pokynu Ministerstva financí D – 190 bez ohledu na to, že dostatečně nezjistil skutkový stav věci a nezabýval se otázkou obvyklé výše úroků (aplikoval právní fikci zakotvenou v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Věta druhá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí být aplikována s přihlédnutím k větě první téhož ustanovení; lze je aplikovat teprve, když daňový subjekt rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží. Žalobce v tomto směru důkazní břemeno unesl a bylo tak na správci daně, aby prokázal opak podle ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu. To správce daně neučinil a v důsledku toho porušil ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, § 31 odst. 8 a 9, § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobce uspokojivě doložil rozdíl ve výši úroků, neboť předložil Smlouvu o půjčce, která byla vždy řádně splácena, dále předložil Smlouvu o revolvingovém úvěru, včetně uvedení úrokových sazeb a uvedl, že k nahrazení úvěru půjčkou od společníka došlo právě z důvodu odmítnutí úvěrování ze strany banky. Žalobce navíc podotýká, že ustanovení o 140 % diskontní úrokové sazbě České národní banky bylo ze zákona o daních z příjmů odstraněno zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, neboť předmětná výše úroku neodpovídala obvyklé výši úrokových sazeb. Příjem z úroků měl být zdaněn podle ustanovení čl. 11 odst. 1 Smlouvy ve státě příjemce, tj. ve Spolkové republice Německo. Žalobce dále poukazuje na závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Závěrem žalobce uvedl, že částky vyplácené věřitelům není možno považovat za dividendy ve smyslu čl. 10 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění; existence *zvláštního vztahu* taktéž nebyla, dle jeho názoru, prokázána. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. např. rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, zveřejněný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, zveřejněný pod č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 -

47, zveřejněný pod č. 386/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, zveřejněný pod č. 81/2004 Sb. NSS). Výše uvedená rozhodnutí tak představují výkladové vodítko pro posouzení, zda lze úvahy a závěry správního orgánu považovat za přezkoumatelné, či nikoli. V posuzovaném případě nelze než konstatovat, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je, v části obsahující právní hodnocení věci, vskutku velmi stručné. Jakkoli by bylo žádoucí pojednat o sporných právních otázkách podrobněji, krajský soud jasně zformuloval své výhrady k postupu daňových orgánů a odkázal na konkrétní normy, které, dle jeho názoru aplikovány být měly a které nikoli. *Ratio decidendi* jeho úvah je tedy seznatelné a rozsudek tak lze (i přes výhrady k jeho argumentační úspornosti) považovat ještě za přezkoumatelný. Pokud jde o způsob, jakým se krajský soud vyslovil k otázce aplikovatelnosti § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, soud výhrady stěžovatele sdílí, nicméně neshledává je natolik intenzivní, aby vyvolaly nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost (o této otázce bude podrobněji pojednáno dále).

Pro právní posouzení věci je rozhodné, že zdanění úroků z půjček, jejichž plátcem je daňový rezident jedné smluvní strany (zde ČR) a příjemcem rezident druhé smluvní strany (zde SRN) je upraveno v čl. 11 Smlouvy. Tato úprava mezinárodně právní tedy stojí vedle úpravy vnitrostátní (zejména zákona o daních z příjmů), přičemž její aplikace má před úpravou vnitrostátní přednost (§ 37 věta první zákona o daních z příjmů, čl. 10 Ústavy ČR).

Základní pravidlo zdaňování těchto úroků je uvedeno v čl. 11 odst. 1 Smlouvy, dle kterého *úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě*. Z tohoto pravidla jsou v odstavci třetím a čtvrtém stanoveny výjimky. Z ustanovení čl. 11 odst. 4 Smlouvy plyne, že za situace, kdy je mezi dlužníkem a věřitelem *zvláštní vztah* (podmínka první), v jehož důsledku (podmínka druhá) *částka placených úroků přesahuje částku, kterou by si smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů* (podmínka třetí), použije se základní pravidlo jen na zdanění úroků v obvyklé výši, zatímco zjištěný úrokový diferenciál může být zdaněn podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy.

Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že daňové orgány si existence Smlouvy i shora vyloženého ustanovení byly vědomy a na projednávanou věc ji aplikovaly. Vycházely nicméně z toho, že s ohledem na účel půjčky přijaté stěžovatelem, poměr jeho finančních závazků k hodnotě jeho majetku a s přihlédnutím na existenci *zvláštního vztahu* mezi žalobcem a jeho věřitelem, daňová legislativa ČR na placené příslušenství pohledávky (půjčky) nenahlíží v dané věci jako na úroky, nýbrž jako na podíl na zisku. Z tohoto důvodu proto označily definice dividend a úroků, uvedené v čl. 10 a čl. 11 Smlouvy, ve vztahu k projednávané věci za irelevantní.

Krajský soud se otázkou aplikace vnitrostátního práva zabýval pouze potud, do jaké míry vůbec přicházela, s ohledem na existenci Smlouvy, v potaz. Dospěl přitom k zásadnímu závěru, že žalovaný měl čl. 11 Smlouvy na projednávanou věc skutečně aplikovat, a to přednostně; z této premisy pak vycházejí jeho výhrady ke zjištění *zvláštního vztahu* mezi žalobcem a jeho věřitelem a ke způsobu určení úrokového diferenciálu

zdaněného coby dividendy. S tímto právním hodnocením věci se Nejvyšší správní soud v zásadě ztotožňuje.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu je shora popsaná argumentace stěžovatele založena na prvotním nesprávném předpokladu, a sice, že právní překvalifikace úroků na podíl na zisku, vyplývající z vnitrostátní právní úpravy, je určující pro (ne)aplikaci článku Smlouvy upravujícího způsob zdaňování úroků vyplácených mezi rezidenty smluvních stran. Takový přístup není akceptovatelný, neboť interpretačně nespornému pojmu *úrok* užitému Smlouvou, dává odlišný obsah, byť s odkazem na vnitrostátní daňovou úpravu. Stěžovatel zcela přehlíží fakt, že Smlouva obsahuje v čl. 11 odst. 3 definici pojmu *úroky* a jejímu režimu je proto nutno podřadit veškeré ekonomické benefity v tomto ustanovení předvídané, bez ohledu na případnou vnitrostátní úpravu. Nelze též přehlédnout, že i úroky, které se neuznávají jako daňově uznatelný náklad, ale naopak jsou posuzovány jako příjmy podléhající zdanění dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3. zákona o daních z příjmů, jsou i nadále úroky (jde ostatně primárně o ekonomickou veličinu), pouze pro potřeby zákona o daních z příjmů se na ně nahlíží odlišně, s příslušnými daňovými konsekvencemi. Opačný výklad by ostatně vedl k absurdnímu důsledku, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (Smlouva) mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahu subsidiární (vnitrostátní legislativa). Navíc Smlouva obsahuje i definici pojmu *dividendy* (čl. 10 odst. 4) a předmětné plnění žalobce by tak muselo být podřaditelné pod zde vymezené definiční znaky, mělo-li by být vyňato z režimu *úroků*, pod které ostatně svou ekonomickou podstatou primárně náleží. Lze tedy učinit dílčí závěr, že na posuzovaný případ čl. 11 Smlouvy bezesbytku dopadá.

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud závěry žalovaného o existenci *zvláštního vztahu* mezi žalobcem a BMI a jeho konstrukci „obvyklé“ úrokové sazby půjček mezi subjekty, mezi nimiž tento vztah není, uznal za principiálně podřaditelné pod čl. 11 odst. 4 Smlouvy; zde však shledal argumentační deficit správního rozhodnutí a nedostatky ve zjišťování skutkového stavu věci.

Pokud jde o pojem *zvláštní vztah* užitý v čl. 11 odst. 4 Smlouvy, ten není v tomto článku, ani v čl. 3 odst. 1, vymezujícím některé užití pojmy, definován; stejný výraz, ovšem opět bez jakéhokoli náznaku jeho legální definice, obsahuje již jen čl. 12 odst. 5 Smlouvy, upravující postup při zdaňování licenčních poplatků. Čl. 3 odst. 2 Smlouvy pak zakotvuje pravidlo, dle kterého *každý výraz, který není jinak definován, má pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, který je mu určen právními předpisy tohoto státu, které upravují daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad*. Vnitrostátní zákonná úprava však tento pojem taktéž neznala. Závěr krajského soudu, že za této situace je výraz *zvláštní vztah* neurčitým právním pojmem, který musí být vyložen a naplněn konkrétním obsahem, odpovídajícím konkrétní posuzované věci a nelze jej proto vyložit jen odkazem na definice zakotvené v terciární normotvorbě, je proto správný. Sluší v této souvislosti upozornit na fakt, že v případech interpretačních obtíží norem mezinárodních smluv je na místě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.). Takové ambice si však odůvodnění rozhodnutí stěžovatele evidentně nekladlo, neboť k závěru o existenci *zvláštního vztahu* dospěl stěžovatel jen aplikací Komentáře ke vzorové smlouvě OECD, v kontextu údajů uvedených v Rozvaze v plném rozsahu ke dne 31. 12. 2003 žalobce. Na

tomto místě je pak třeba přiznat důvodnost tvrzení stěžovatele, že jeho argumentace k této dílčí otázce se skutečně neopírala o obsah metodického pokynu Ministerstva financí D – 190, neboť ten byl zmiňován jen v reakci na odvolací námitku žalobce. Na oprávněnosti výhrad krajského soudu k nedostatečnosti argumentace stěžovatele k této primární otázce to však nic nemění.

I v případě druhého závěru zpochybněného napadeným rozsudkem (způsob zjištění existence úrokového diferenciálu a jeho výše) Nejvyšší správní soud nemůže než přisvědčit krajskému soudu. Dle jeho názoru totiž i za situace, kdy by byla v dané věci zjištěna existence *zvláštního vztahu* mezi žalobcem a poskytovatelem půjčky, by otázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by *smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů*, musela být vyřešena cestou dokazování a nikoli postupem dle § 23 odst. 7, věty druhé zákona o daních z příjmů. Postup dle jmenovaného ustanovení je užitím specifického právního institutu (svou povahu bližšího spíše právní domněnce než fikci - zde lze stěžovateli přisvědčit, že se nejedná o případ právní fikce - na podstatě věci to však nic nemění) a jde nepochybně o legislativně přípustný postup. Zde je však nutno mít na zřeteli, že v daňovém řízení má být před vydáním rozhodnutí vždy řádně zjištěn skutkový stav věci (srov. § 31 odst. 2 daňového řádu) a primárně tedy musí být o rozhodných skutečnostech vedeno dokazování. Výjimky z tohoto pravidla jsou nepochybně přípustné, vždy však z povahy věci musí být explicitně zakotveny v právní normě. Smlouva takový postup při zdaňování úroků dle čl. 11 vůbec nepředpokládá a má-li jí být použito přednostně (§ 37 zákona o daních z příjmů), nelze než dovodit, že použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je v případě, kdy se postupuje podle zmiňovaného článku, pojmově vyloučeno. Zde si krajský soud poněkud protiřečí, uvádí-li na straně jedné, že postup dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl v daném případě vyloučen, na straně druhé však použití jeho věty druhé před středníkem připouští poté, co bude shora popsána difference v úrocích zjištěna. V tomto směru lze tedy stěžovateli přisvědčit v tvrzení o nekonzistentnosti argumentace krajského soudu, *ratio decidendi* jeho tvrzení (vyloučení postupu dle § 23 odst. 7, věty druhé zákona o daních z příjmů) je však správné. Tvrdí-li naopak stěžovatel, že aplikace citovaného ustanovení možná byla, neboť Smlouva zcela přenechává způsob určení výše „běžného“ úroku vnitrostátní legislativě, nelze s ním souhlasit. Ustanovení § 23 odst. 7, věta druhá zákona o daních z příjmů, totiž způsob zjednodušeného určení komparativního úroku omezuje pouze pro potřeby § 23 tohoto zákona. I kdyby tedy daňové orgány pojem *zvláštní vztah* užitý v čl. 11 odst. 4 Smlouvy vyložily v intencích § 23 odst. 7, věty první, třetí, čtvrté a páté zákona o daních z příjmů, neznamena to ještě, že by došlo k přímé aplikaci tohoto ustanovení. Ta, jak bylo již výše naznačeno, je vyloučena, neboť úprava obsažená v čl. 11 Smlouvy je úpravou autonomní, s přednostní aplikací a ve sporné otázce nevykazuje deficit, které by bylo nutno řešit subsidiárním použitím vnitrostátního práva.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud přezkoumatelným a věcně správným způsobem posoudil zákonnost rozhodnutí stěžovatele a kasační stížnost brojící proti jeho zrušujícímu rozsudku proto není důvodná. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než rozsudkem ji zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 30. dubna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu