



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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 13. 2. 2008, č. j. 30 Ca 93/2006 - 27,

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** právo na náhradu 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. 5074/06/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. 31518/05/353920/4596, kterým byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2002 ve výši 36 492 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou, který rozsudkem ze dne 13. 2. 2008, č. j. 30 Ca 93/2006 - 27, 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 daně z příjmů právnických osob zdaňovacího období roku 2002 zjistil, že žalobce vyloučil na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z daňově účinných nákladů částku úroků ve výši 693 332 Kč, které byly placeny ve prospěch poskytovatele půjčky, a to družstvu Bayerische Mildchindunstr. eG, Klötzmüllerstr. 140, Landshut, SRN, které je 100 % vlastníkem žalobce. Žalobce však správně z nákladů vyloučenou částku úroků dále nepřeklasifikoval na podíl na zisku podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3. zákona o daních z příjmů, který je zdaňován zvláštní sazbou daně (15 %) podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. téhož zákona. Žalovaný posoudil danou situaci jako problematiku nízké kapitalizace, která není ve Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku ze dne 19. 12. 1980, vyhlášené vyhláškou č. 18/1984 Sb. (dále jen „Smlouva“) přímo upravena. Z Pokynu Ministerstva financí č. D-190 „K jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů“, č. j. 15/2444/1999 (dále jen „pokyn D-190“), k ustanovení § 22, bod 10. vyplývá, že překlasifikace na podíl na zisku se [v případech nízké kapitalizace - § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů] provede, pouze je-li mezi dlužníkem a věřitelem *zvláštní vztah*. Existenci tohoto vztahu žalovaný dovodil z rozvahy žalobce k 31. 12. 2002; *zvláštní vztah* je pokynem D-190 definován např. tím, že půjčka značně převyšuje jakékoli jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy. Tento přístup odpovídá i vymezení *zvláštního vztahu* dle Komentáře ke vzorové smlouvě OECD, který je použitelný jako doplňkový výkladový prostředek ve smyslu Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Smlouva přitom neobsahuje žádné ustanovení, které by zakazovalo posuzovat úroky vyčíslené na základě nízké kapitalizace jako dividendy podle vnitrostátní úpravy; naopak ustanovení čl. 24 odst. 3 Smlouvy (*Zásada rovného zacházení*) takový postup umožňuje. Nebylo též možno využít ustanovení čl. 9 odst. 1, ve spojení se čl. 11 odst. 4 Smlouvy, neboť výše úroků nepřesáhla výši úroků, která by byla sjednána jinými než spojenými osobami. Pro případ nízké kapitalizace pak není relevantní ani definice dividend a úroků podle čl. 10 a 11 Smlouvy. Rozhodující, dle rozhodnutí žalovaného, je, že podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se úrok, který se neuznává jako výdaj podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, považuje za dividendu a nemůže být zdaňován podle ustanovení čl. 11 Smlouvy. Částka odpovídající zaplaceným úrokům tedy byla (dle vnitrostátní úpravy) zdaněna, a to zvláštní sazbou ve výši 5 % podle ustanovení čl. 10 odst. 2 písm. a) Smlouvy, s uplatněním § 37 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud v rozsudku konstatoval, že správce daně překlasifikoval úroky z půjček na dividendy z důvodu tzv. nízké kapitalizace s odkazem na relevantní ustanovení Smlouvy, zejména na ustanovení čl. 3 odst. 2, obsahující výkladové pravidlo užitých pojmů, jehož aplikaci však vyloučil s tím, že Smlouva ve svém čl. 10 a 11 obsahuje výslovné definice pojmů *úroky* a *dividendy*. Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě je rozhodující, zda lze žalobcem vyplácené úroky považovat za *úroky*, které mohou být ve smyslu ustanovení čl. 11 odst. 1 Smlouvy zdaňovány jen ve státě příjemce (tj. v SRN) nebo zda je lze považovat za *dividendy* ve smyslu čl. 10 odst. 2 Smlouvy, s možností jejich zdanění na území České republiky. Teprve po posouzení této otázky může žalovaný

dospět k závěru, zda lze dané úroky podřadit pod pojem *dividendy* a provést jejich zdanění na území České republiky, kde má sídlo žalobce. V této souvislosti poukázal na názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 108/2004 - 106, publikovaném pod č. 577/2005 Sb. NSS. Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, který v odůvodnění napadeného rozhodnutí uváděl, že pro případ nízké kapitalizace je definice dividend a úroků podle čl. 10 a 11 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se SRN irelevantní. Dodal, že za dividendy lze považovat příjem z půjček, muselo by se však jednat o půjčky spojené s účastí na zisku, čímž se žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval. Ze znění ustanovení čl. 24 odst. 3 Smlouvy ani ustanovení čl. 9 odst. 1 Smlouvy nelze dovodit, že se tyto vztahují na nízkou kapitalizaci a umožňují postup podle zákona o daních z příjmů, aniž by se žalovaný musel zabývat tím, zda lze žalobcem vyplácené úroky považovat ve smyslu Smlouvy za *úroky* a jako takové je zdaňovat pouze ve státě příjemce či za *dividendy*, které je možné zdaňovat ve státě, v němž má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu (čl. 10 odst. 2 Smlouvy).

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 rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť se v něm pouze obecně odkazuje na jednotlivá ustanovení relevantních právních předpisů, není z něj však jasné, z jakého skutkového stavu věci bylo vycházeno. Krajský soud se neopírá o skutková zjištění, která utvářela rozhodovací důvody správce daně, ale bez dalšího se omezuje jen na konstatování nedostatečnosti skutkových zjištění, aniž by se jimi zabýval. Jediný důvod zrušení napadeného rozhodnutí vychází z právní kvalifikace věci, interpretace relevantních právních norem a jejich aplikace. Nemůže se tedy jednat o důvod zrušení napadeného rozhodnutí uvedený v ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; krajský soud navíc neuvedl, zda se jedná o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů. Z tohoto důvodu napadá stěžovatel rozsudek i pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti. Z rozsudku dále není patrné, jakým konkrétním postupem soud stěžovatele zavazuje k napravení vad řízení tak, aby bylo dosaženo vydání rozhodnutí v souladu se zákonem. Rozsudek ani neodůvodňuje, proč na danou věc nelze aplikovat postup zvolený správcem daně a stěžovatelem. Krajský soud se tak svým postupem vyhnul hodnocení merita věci. Napadený rozsudek vychází též pouze z jediného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, publikovaného pod č. 577/2005 Sb. NSS. Zde stěžovatel krajskému soudu vytýká, že doslova převzal celé pasáže z uvedeného rozhodnutí, ačkoliv v té věci šlo o posuzování Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, vyhlášené pod č. 32/1994 Sb., a nejednalo se proto o totožné kauzy. Stěžovatel neakceptuje tvrzení soudu o nemožnosti aplikace ustanovení čl. 3 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se SRN, neboť tento článek soud nesprávně citoval ve verzi obsažené ve smlouvě uzavřené se Spojenými státy americkými a dále proto, že slovní spojení *výraz, který není jinak definován* umožňuje postup dle tuzemského zákona, pokud nedochází k přímému rozporu definic vymezených ve Smlouvě a v zákoně o daních z příjmů. Krajský soud nesprávně citoval i další ustanovení Smlouvy, neboť vycházel ze smlouvy uzavřené se Spojenými státy americkými; ve svém důsledku tak aplikoval

nesprávný právní předpis. S respektem k úloze judikatury v českém právním řádu stěžovatel podotýká, že není pramenem práva, a tudíž je nutno souzenou věc vždy posuzovat s ohledem na všechny zásadní skutečnosti a až k těmto aplikovat dotčené právní předpisy.

Pokud jde o otázku právního hodnocení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], stěžovatel uvádí, že krajský soud v zásadě aplikoval správné právní předpisy – s výhradou nesprávné citace smlouvy uzavřené se Spojenými státy americkými – dopustil se však nesprávnosti při jejich výkladu. Stěžovatel postupoval v souladu s ustanovením § 37 zákona o daních z příjmů a přednostně aplikoval Smlouvu. Pokyn D-190, z něhož taktéž vycházel, nelze chápat jako pramen práva, proto podle něj *a priori* dotčenou kauzu neposuzoval. *Zvláštní vztah* mezi dlužníkem a věřitelem tak, jak byl předpokládám poznámkou k § 22 bod. 10 pokynu D-190, byl nicméně prokázán, což plyne ze spisového materiálu. V projednávané kauze byl *zvláštní vztah* definován např. tím, že půjčka značně převyšovala jakékoli vklady do majetku a nebyla pokryta likvidními aktivy (viz. rozvaha k 31. 12. 2002). Pro podporu svých argumentů použil žalovaný i Komentář ke vzorové smlouvě OECD (dále jen „komentář OECD“), byť není pramenem práva. Existence zvláštního vztahu nemusí být explicitně zjevná z uzavřených smluv. Zásadním faktem bylo to, že šlo o případ nízké kapitalizace.

Účelem mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění je přesné vymezení, který ze dvou států je oprávněn k vybrání daně a v jaké výši. Mezinárodní smlouva stanoví podmínky pro to, která z ustanovení zákona o daních z příjmů se použijí a v jakých případech. V daném případě nestanovila mezinárodní smlouva zvláštní postup, a proto bylo nutno postupovat podle zákona o daních z příjmů. Správce daně tedy postupoval zcela v souladu se Smlouvou a v jejích mezích aplikoval zákon o daních z příjmů. Postupoval tak, aby zabránil důsledkům zneužívání daňového systému a ochránil tuzemskou ekonomiku, to vše za splnění podmínek zákonnosti a zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Jeho postup nezpůsobil dvojí zdanění, jemuž se Smlouva snaží zabránit.

Stěžovatel dále uvedl, že volba financování cizím kapitálem může mít za důsledek snížení daňové zátěže daňového subjektu; proto Česká republika přijala právní úpravu nízké kapitalizace. Komentář OECD pak napomáhá sjednocení přístupu států sdružených v OECD v boji proti zneužívání daňového systému. Terminologie používaná smlouvami o zamezení dvojího zdanění přitom vyžaduje důkladnou interpretaci s ohledem na mezinárodní i tuzemské právo, neboť nevhodný výklad zbavuje Českou republiku možnosti využívat ustanovení přijatá k zamezení zneužívání daňového systému. Stěžovatel následně poukazuje na Komentář OECD k čl. *Úroky* a k čl. *Dividendy*. Výraz *úroky* podle tohoto komentáře nezahrnuje část příjmu, o níž se pojednává u *dividend* při nízké kapitalizaci (čl. 10 a 11 Smlouvy nebrání tomu, aby byla nízká kapitalizace posuzována jako *dividendy* podle vnitrostátních předpisů ve státě dlužníka s posouzením *zvláštního vztahu*; existence tohoto vztahu – v intencích pokynu D-190 – byla prokázána). Pro aplikaci ustanovení čl. 10 odst. 2 Smlouvy tedy není rozhodující, zda se jedná o půjčku spojenou s účastí na zisku ve smyslu definice úroků podle Smlouvy, jak plyne z jejího čl. 11 odst. 4. S ohledem na výše uvedené je použití definic pojmů *dividendy* a *úroky* dle čl. 10 a 11 Smlouvy irelevantní; tuto skutečnost ostatně žalovaný dostatečně zdůvodnil

v napadeném rozhodnutí. Dotčená částka byla totiž příjmem, který je podle tuzemských předpisů postaven naroveň příjmu z podílu na zisku. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů považuje *úrok*, který se neuznává jako výdaj podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, za *dividendu* a Smlouva pak svým ustanovením čl. 10 odst. 2 písm. a) snižuje sazbu daně z tuzemských 15% na 5%. Vzhledem k tomu, že je příjem považován za *dividendu*, nelze jej zdanit podle ustanovení čl. 11 Smlouvy; na základě tohoto článku lze zdaňovat *úrok*, který je příjmem z území České republiky podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. zákona o daních z příjmů. Věřitel má možnost uplatnit vyloučení dvojího zdanění metodou zápočtu podle čl. 23 odst. 1 písm. b) Smlouvy.

Pokud jde o ustanovení čl. 24 odst. 3 Smlouvy, stěžovatel uvedl, že v napadeném rozhodnutí aplikací tohoto článku dokládal, že postup zvolený správcem daně neporušoval zásadu rovného zacházení. Jestliže se krajský soud domníval, že z tohoto článku bylo dovozováno vymezení Smlouvy ve vztahu k nízké kapitalizaci, jde pouze o vzájemný nesoulad mezi formulací stěžovatele a jejím výkladem soudem. Stěžovateli není též zřejmé, proč krajský soud argumentuje čl. 9 Smlouvy, když ten nebyl žalovaným vůbec aplikován.

Závěrem stěžovatel zdůraznil, že jeho postup byl zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů a Smlouvou a poukázal na obecné pravidlo, podle kterého vnitrostátní pravidla a zákonná ustanovení namířená proti daňovým únikům nejsou dotčena ustanoveními mezinárodních smluv a nejsou tak s nimi v rozporu. Opačný přístup by vedl k daňovým únikům a zneužívání existence smluv o zamezení dvojího zdanění.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Stěžovatel, dle jeho názoru, porušil ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů, neboť na pojem *dividendy* aplikoval ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. téhož zákona, ačkoliv tento pojem nebyl nejasným pro jeho výslovné vymezení v ustanovení čl. 10 odst. 4 Smlouvy. Právě s ohledem na definici pojmu *dividendy* v ustanovení čl. 10 odst. 4 Smlouvy a § 37 zákona o daních z příjmů se nelze ztotožnit s názorem stěžovatele, že šlo o případ nízké kapitalizace, který není Smlouvou upraven, a tudíž bylo možné aplikovat přímo zákon o daních z příjmů. Ve vztahu k čl. 11 odst. 4 Smlouvy má žalobce zato, že unesl důkazní břemeno ohledně obvyklé výše úroků, tudíž nebylo možno postupovat dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů a příjem z těchto zdrojů podléhal zdanění ve státě příjemce. Žalobce dále cituje část Komentáře OECD k pojmu dividendy: „*Pokud na základě vnitrostátního zákona dochází k nízké kapitalizaci, potom příjem z těchto zdrojů je posuzován jako dividenda a hodnota takové půjčky je posuzována jako 'jmění'.*“ Z této citace žalobce usuzuje, že je třeba hodnotu půjček považovat za součást jmění, tj. vlastního kapitálu a nikoliv kapitálu cizího; v případě zohlednění těchto závěrů by nemělo dojít k překlasifikaci žádných úroků. Dále žalobce poukazuje na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Závěrem uvádí, že částky vyplácené věřiteli není možno považovat za *dividendy* ve smyslu čl. 10 Smlouvy; muselo by se jednat příjmy, které jsou tuzemským právem podrobeny stejnému režimu jako příjmy z akcií a současně by se muselo jednat o příjem z jiných práv na společnosti. V souvislosti s uzavřenou smlouvou o půjčce věřiteli žádné právo na společnosti nevzniklo. Existence *zvláštního vztahu* taktéž nebyla podle žalobce 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.

Stěžovatel vytýká krajskému soudu mimo jiné to, že jeho rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů i pro nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud se proto nejprve věnoval této výtce. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, dostupný z www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, dostupný z www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, dostupný z www.nssoud.cz) se podává, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, není-li zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu je případ, kdy krajský soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 76, dostupný z www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008 – 76, dostupný z www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) plyne, že rozhodnutí krajského soudu trpí nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pro vnitřní rozpornost spočívající v tom, že krajský soud nejprve označí právní závěry správního orgánu za nesprávné a přesto jeho rozhodnutí nezruší pro nejednoznačnost právní úpravy, aniž se k této nejednoznačnosti explicitně vysloví. Dále je nesrozumitelné takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vůbec soud ve věci rozhodl, jehož výrok je vnitřně rozporný a případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Rovněž se jedná o ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Ve světle výše uvedeného shledává Nejvyšší správní shledává napadený rozsudek přezkoumatelným. Krajský soud vycházel ze skutkového stavu věci, který vyplýval ze

správních spisů; zejména pak hodnotil právní závěry obsažené v napadeném rozhodnutí stěžovatele. Není pravdou, jak tvrdí stěžovatel, že krajský soud konstatoval nedostatečnost skutkových zjištění správce daně; úvahy soudu se nesly pouze v rovině právního hodnocení správnosti aplikace a interpretace relevantních právních předpisů. To, že ohledně právních závěrů dospěl krajský soud k odlišnému stanovisku, nelze považovat za nepřezkoumatelnost. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, jakými právními úvahami se krajský soud řídil a z jakých právních předpisů při hodnocení věci vycházel; rozsudek není vnitřně rozporný a obsahuje srozumitelné právní závěry.

Jestliže stěžovatel namítá, že napadený rozsudek „*doslova převzal pasáže*“ z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 108/2004 – 106, publikovaném pod č. 577/2005 Sb. NSS, a upozorňuje v této souvislosti, že tím byl logicky aplikován nesprávný právní předpis (Smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená se Spojenými státy americkými), je tato jeho argumentace lichá. Je třeba upozornit, že nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů by mohla založit pouze situace, kdy by krajský soud převzal pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž by dále rozvedl dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. O takovou situaci se však v posuzované věci nejedná, protože krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu, který se týkal skutkově i právně obdobného případu. Vycházel přitom z argumentační logiky jmenovaného rozsudku a na jeho právních závěrech vystavěl svou vlastní argumentaci. V žádném případě tak nelze usuzovat na to, že z tohoto důvodu aplikoval nesprávný právní předpis. Z odůvodnění nyní přezkoumávaného rozsudku jednoznačně vyplývá, že krajský soud vycházel ze Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se SRN. Jednotlivé články této Smlouvy jsou správně citovány a za jediný nedostatek tak může být považováno pochybení při označení ustanovení čl. 10 odst. 2 Smlouvy; krajský soud zjevně nedopatřením uvedl odst. 3. Toto zjevné pochybení však nemůže bez dalšího založit nezákonnost rozsudku. Postup krajského soudu byl v souladu s názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 As 31/2008 - 72, dostupného z www.nssoud.cz, dle kterého „*rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Třebaže jde o rozhodnutí v jednotlivé konkrétní věci, zpravidla působí i jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Podpořil-li proto krajský soud své právní závěry v konkrétní věci odkazy na přílehlavou a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, lze jeho postup označit naopak za žádoucí.*“

K námitce stěžovatele, že krajský soud nespécifikoval, zda napadené rozhodnutí ruší pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti nebo pro nedostatek důvodů a k tvrzení, že důvodem zrušení tohoto rozhodnutí bylo v podstatě pouze nesprávné právní hodnocení věci, Nejvyšší správní soud uvádí, že podstatné je, že krajský soud stěžovateli vytkl jisté pochybení a specifikoval, v čem je spatřuje. Není přitom podstatné, zda ono pochybení podřadil pod některý z důvodů nepřezkoumatelnosti nebo pod nezákonnost, neboť ve svém důsledku to nic nemění na právním postavení stěžovatele a na tom, že jeho rozhodnutí z hlediska zákona neobstojí. Navíc z důvodů, o nichž bude pojednáno dále, nelze mít proti závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného principiální výhrady, neboť minimálně v dílčí otázce (ne)aplikace čl. 10 a 11 Smlouvy, chybí

v napadeném rozhodnutí relevantní právní úvaha stěžovatele, která sama o sobě způsobuje to, že napadené rozhodnutí stojí v této části na nedostatku důvodů.

Pokud jde o samotné posouzení aplikace hmotného práva na daný případ, argumentaci krajského soudu lze v nejstručnější podobě shrnout tak, že stěžovatel ve svém rozhodnutí řádně nevyložil, proč předmětné úroky zaplacené žalobcem podřadil právě pod pojem *dividendy*, jestliže by byly též podřaditelné pod pojem *úroky* (čl. 10 a čl. 11 Smlouvy). V absenci tohoto hodnocení pak spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele. Jelikož poukázal na definici obou shora uvedených pojmů ve Smlouvě, označil závěr o neaplikovatelnosti čl. 10 a čl. 11 Smlouvy na daný případ za chybný s tím, že pod jednu z uvedených definic musí být posuzované plnění podřaditelné.

Pro posouzení věci považuje Nejvyšší správní soud za vhodné nejprve zopakovat algoritmus úvah stěžovatele při právním hodnocení věci. Stěžovatel především konstatoval, že kontrolou účetnictví žalobce bylo zjištěno, že půjčka (úroky z ní placené jsou předmětem zdanění v dané věci) sloužila k vyrovnání úbytku podstatné části majetku žalobce, přičemž nebyla dostatečně pokryta likvidními aktivy. S ohledem na další skutková zjištění tak konstatoval, že jde o případ tzv. *nízké kapitalizace*. Pro kvalifikaci zaplacených úroků toto zjištění vedlo k závěru o jejich částečné daňové neuznatelnosti coby výdajů, ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů s tím, že by měly být naopak, coby *podíl na zisku*, zdaněny jako příjmy ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) citovaného zákona. Z takto vnitrostátním právem konstruované právní fikce však existuje výjimka, a to v případech, kdy jde o vztahy, v nichž vystupuje daňový nerezident a současně je s domovskou území tohoto nerezidenta uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. V takovém případě je shora popsáná překvalifikace možná jen při existenci zvláštního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem půjčky; existenci tohoto vztahu považovaly daňové orgány za prokázanou. Jelikož předmětná Smlouva problematiku nízké kapitalizace neupravuje, žalovaný dovodil, že popsáná překvalifikace úroků na podíl ze zisku ve smyslu vnitrostátního práva je možná a aplikace čl. 10 a čl. 11 Smlouvy (upravujících zdaňování dividend a úroků) nepřipadá proto v potaz. Smlouva tak byla aplikována pouze v obecné rovině, a to odkazem na soulad popsáného postupu s čl. 24 Smlouvy (*zásada rovného nakládání*); v konkrétní rovině pak pouze aplikací čl. 10 odst. 2 písm. a) Smlouvy, stanovujícím nižší procentní sazbu pro dividendy vyplácené mezi daňovými rezidenty smluvních stran.

Náhled Nejvyššího správního soudu na tuto problematiku vychází ze základní premisy, že za situace, kdy je zvažováno zdanění plnění poskytovaných mezi daňovými rezidenty různých států je, při existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno primárně vycházet z úpravy této smlouvy, což zcela jednoznačně vyplývá z § 37 zákona o daních z příjmů. Má-li být Smlouva aplikována přednostně, pak nelze než dovodit, že pojmy v ní definované musí být primárně vykládány v jejím kontextu. V posuzované věci Smlouva oba klíčové pojmy *dividendy* a *úroky* definuje, a to v čl. 10 odst. 4 a čl. 11 odst. 2. Definici pojmu *úroky* obsaženou v čl. 11 odst. 2 Smlouvy považuje Nejvyšší správní soud za zcela interpretačně nespornou, což platí i pro pojem *dividendy* (viz dále); není proto třeba přistoupit k interpretaci těchto pojmů za použití výkladových pravidel obsažených ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu (vyhlášené pod č. 15/1988 Sb.). Sluší na tomto místě připomenout, že ke zcela stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i ve věci

vedené pod sp. zn. 2 Afs 108/2004, na níž (coby východisko při právním hodnocení věci) odkazoval i krajský soud; jakkoli v této věci byly vykládány smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jinými zeměmi (USA, Nizozemské království), šlo o normy prakticky identického znění jako v případě nyní aplikované Smlouvy. Pokud jde o pojem *úroky*, ten Smlouva vykládá alternativně jako příjmy z: a) veřejných půjček; b) dlužných úpisů; c) pohledávek jakékoli povahy. Do této kategorie spadají též ostatní příjmy, jsou-li dle daňových předpisů jednotlivých smluvních stran, postaveny naroveň příjmů z půjček. *Dividendy* jsou Smlouvou vymezeny jako příjem z: a) akcií; b) poživacích práv či požitkových listů; c) kuksů; d) *podílu na zisku*; e) jiných práv s účastí na zisku (vyjma pohledávek); f) jiných podílů na společnosti, který je dle daňových předpisů státu, ve kterém má sídlo společnost, která vyplácí dividendy, postavené na roveň příjmů z akcií (včetně příkladmo uvedených konkrétních případů).

Ze shora popsaného algoritmu úvah daňových orgánů je zřejmé, že předmětné úroky byly - ovšem pouze pro potřebu stanovení daňové sazby - hodnoceny jako *podíl na zisku*, tedy jako jeden z případů *dividend* dle Smlouvy. Tato kvalifikace se nicméně opírala o vnitrostátní daňovou úpravu. Takový postup by byl myslitelný pouze za situace, pokud by Smlouva v tomto směru obsahovala výslovný odkaz (jak je tomu např. u jiných podílů na společnosti, coby dividendy, dle čl. 10 odst. 4 Smlouvy), popř. by se muselo jednat o pojem, který by ve Smlouvě nebyl samostatně definován a měl by tak být vykládán v intencích vnitrostátního práva, postupem dle čl. 3 odst. 2 Smlouvy. Tuto definici (tedy výše popsanou překvalifikaci úroků na podíl ze zisku v intencích zákona o daních z příjmů) stěžovatel skutečně provedl, proti čemuž by v principu nebylo možno ničeho namítat. Zcela zásadním způsobem však pochybil v tom, že na tomto právním hodnocení ustal a apodikticky uzavřel, že z těchto důvodů je vyloučeno, aby na posuzované příslušenství půjčky bylo nahlíženo jako na *úroky*; zcela nelogicky však kromě aplikace čl. 11 Smlouvy (*úroky*) výslovně vyloučil i aplikaci čl. 10 (*dividendy*), aby nakonec čl. 10 odst. 2 Smlouvy aplikoval při určení výše daňové sazby.

Stejně jako ve zcela obdobné věci, posuzované zdejším soudem pod sp. zn. 2 Afs 42/2008 (týkala se taktéž překvalifikace úroků z půjčky zaplacených žalobcem, rozdíl byl pouze v jiném zdaňovacím období), je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že popsaná argumentace stěžovatele je založena na prvotním nesprávném předpokladu, a sice, že právní překvalifikace úroků na podíl ze 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 možné akceptovat, neboť interpretačně nespornému pojmu *úrok* užitému Smlouvou, dává odlišný obsah, byť s odkazem na vnitrostátní daňovou úpravu. Stěžovatel zcela přehlíží fakt, že smlouva v čl. 11 odst. 3 definici pojmu *úroky* obsahuje a jejímu režimu je proto primárně nutno podřadit veškeré ekonomické benefity v tomto ustanovení předvídané, bez ohledu na případnou vnitrostátní úpravu. Nelze také přehlédnout, že i úroky, které se neuznávají jako daňově uznatelný náklad, ale je na ně naopak (cestou právní fikce) nahlíženo jako na příjmy podléhající zdanění, 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 absurdním důsledkům, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (Smlouva) mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahuje subsidiární

(vnitrostátní legislativa). Navíc, jak bylo již konstatováno, smlouva obsahuje i definici pojmu *dividendy* 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. V projednávané věci tomu tak je (viz argumentace shora) a nelze tedy dílčí závěr stěžovatele, dle kterého posuzované platby žalobce nemohou být považovány za *úroky* ve smyslu Smlouvy, kategoricky odmítnout jako zcela nesprávný. Pochybením stěžovatele však je, že se ke klíčové otázce (ne)aplikovatelnosti čl. 10 nebo čl. 11 Smlouvy nevyjádřil přezkoumatelným způsobem; jeho závěr, že ani jedno z těchto ustanovení na daný případ nedopadá, je pak (jak již bylo konstatováno) chybný. Jestliže má stěžovatel zato, že to byl naopak krajský soud, kdo se vyhnul hodnocení samotného merita věci, pak je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2003, č. j. 7 A 38/2001 - 37, publikovaný pod č. 127/2004 Sb. NSS, z něhož se podává, že „*ruší-li soud rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.], nemusí se zabývat správností právního posouzení věci.*“ Krajský soud v nyní posuzované věci dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí stěžovatele nevycházelo ze správného a celistvého posouzení relevantní právních předpisů, a proto je zrušil, přičemž stěžovateli předestřel, jakým dalším směrem se má jeho postup v řízení ubírat viz první odstavec na str. 6 rozsudku).

Z tohoto pohledu je tedy zcela zřejmé, že důvod, který krajský soud vedl ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, tedy absence zdůvodnění, proč byly předmětné úroky hodnoceny v rozporu s jejich ekonomickou povahou a mimo rámec čl. 10 a čl. 11 Smlouvy v principu ob stojí. Lze tedy uzavřít, že i přes značnou úspornost právního hodnocení věci krajským soudem a výhrady k některým jeho dílčím závěrům, nelze než konstatovat, že rozhodnutí stěžovatele zrušil po právu a kasační stížnost proti tomuto rozsudku směřující 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 se stanovením § 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 8. června 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu