ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o.,** IČ: 617 75 339, se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, zastoupen Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28585/14/5000-14201-703604, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2017, č. j. 8 Af 90/2014 – 61,

takto:

**I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2017, č. j. 8 Af 90/2014 – 61, **se zrušuje.**

**II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28585/14/5000-14201-703604, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

**III.** Žalovanému **se ukládá** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku 20 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce – Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta se sídlem Šikulova 17, Brno.

## Odůvodnění:

### I. Úvod

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Výrokem I. napadeného rozsudku městský soud zamítl stěžovatelovu

žalobu proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), zatímco výrokem II. rozhodl o náhradě nákladů žalobního řízení.

[2] Žalovaný svým rozhodnutím zamítl stěžovatelovo odvolání směřující proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 12. 2007, č. j. 201868/07/003513/4531, ze dne 6. 5. 2008, č. j. 75482/08/003513/4531, a ze dne 5. 4. 2011, č. j. 89258/11/003513104531.

[3] Rozhodnutím správce daně ze dne 3. 12. 2007, č. j. 201868/07/003513/4531, byla zamítnuta stěžovatelova žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 7 716 785 Kč za zdaňovací období roku 2006. Rozhodnutím správce daně ze dne 6. 5. 2008, č. j. 75482/08/003513/4531, byla zamítnuta stěžovatelova žádost o vrácení přeplatku z obdobného titulu ve výši 3 527 561 Kč za zdaňovací období roku 2007, a rozhodnutím správce daně ze dne 5. 4. 2011, č. j. 89258/11/003513/4531, byla zamítnuta obdobná žádost stěžovatele vztahující se k částce 16 178 556 Kč a zdaňovacím obdobím let 2008 a 2009.

## II. Základ sporu a shrnutí předcházejících rozhodnutí

[4] Základem věci byla úvěrová transakce mezi stěžovatelem jakožto příjemcem a společností B.A.T. International Finance, p.l.c., se sídlem Globe House, 4 Temple Place, Londýn (dále jen „BATIF“), jakožto poskytovatelem úvěru. Z tohoto úvěru platil stěžovatel ve zdaňovacích obdobích let 2006 až 2009 BATIF úroky, z nichž nejprve sám provedl podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), srážku daně (sazba 15 %) za poplatníka BATIF (na základě § 17 odst. 4 téhož zákona), a takto sraženou daň odvedl na účet správce daně. Následně stěžovatel podal správci daně žádosti o vrácení přeplatků na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2006 až 2009. Předmětem těchto žádostí bylo vrácení výše uvedených částek odvedené daně. Stěžovatel argumentoval odkazem na Smlouvu mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, ze dne 5. 11. 1990, publikovanou pod č. 89/1992 Sbírky zákonů (dále jen „SZDZ“), konkrétně pak odkazem na její definici pojmu „úroky“ podle čl. 11. Z toho stěžovatel dovozoval, že právo na provedení předmětného zdanění náleží výlučně Velké Británii, pročež příjem plynoucí od stěžovatele BATIF z titulu úvěrových úroků nemůže být zdaněn podle zákona o daních z příjmů, neboť by tím došlo k porušení ustanovení SZDZ a tedy i mezinárodních závazků České republiky.

[5] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné pro přehlednost na tomto místě uvést, že daná věc byla v předchozích procesních stadiích předmětem kasačního přezkumu zdejšího soudu. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, byl k tehdejší kasační stížnosti stěžovatele zrušen rozsudek městského soudu ze dne 10. 8. 2012, č. j. 10 Ca 134/2009 – 72, stejně jako rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 19075/08-1200-100430 a č. j. 19063/08-1200-100430 (kterými byla předtím poprvé zamítnuta stěžovatelova odvolání směřující proti zamítavým rozhodnutím správce daně ve věcech žádostí stěžovatele o vrácení přeplatku za zdaňovací období let 2006 a 2007), s tím, že věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení (pozn.: rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2011,

pokračování

kterým bylo předtím rozhodnuto o odvolání stěžovatele proti výše uvedenému rozhodnutí správce daně ve věci žádosti o vrácení přeplatku za zdaňovací období let 2008 a 2009, bylo předmětem jiné samostatné správní žaloby a následně bylo zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 2. 7. 2013, č. j. 5 Af 6/2012 – 57). Na to navazovalo vydání rozhodnutí žalovaného, kterým již bylo rozhodnuto zároveň o všech odvoláních stěžovatele (tj. ve věcech vrácení přeplatku za zdaňovací období let 2006 až 2009), jež bylo následně napadeno stěžovatelovou žalobou, kterou městský soud zamítl napadeným rozsudkem. Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku uvedl, že „[v] *nyní posuzovaném případě tak bylo nesprávně použito ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů, neboť komplexní úprava v SZDZ (zejm. čl. 10 a 11) má aplikační přednost.* (...) *I za situace, kdy by byla v dané věci zjištěna existence zvláštního vztahu mezi stěžovatelem a poskytovatelem půjčky (společností BATIF), by otázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, musela být vyřešena cestou dokazování a nikoli postupem dle § 23 odst. 7 věty druhé zákona o daních z příjmů.* (...) *Skutečnost, že ustanovení SZDZ o zvláštním vztahu nebylo v daňovém řízení aplikováno ani nikterak interpretováno, způsobila, že ve vztahu k tomuto pojmu nebyl zjišťován ani skutkový stav.*“ V závěru citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného, aby se v dalším řízení při dokazování zaměřil na zjišťování, zda mezi stěžovatelem a společností BATIF byl dán tzv. „zvláštní vztah“, který předpokládá ustanovení čl. 11 odst. 4 SZDZ.

[6] Žalovaný následně znovu projednal stěžovatelova odvolání. V odůvodnění svého rozhodnutí, jímž odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil, uvedl, že vycházel ze závazného právního názoru dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, stejně jako z rozsudku městského soudu ze dne 2. 7. 2013, č. j. 5 Af 6/2012 – 57. Konstatoval, že daň, kterou stěžovatel za předmětná zdaňovací období srazil a odvedl správci daně, byla odvedena v souladu s platným právním předpisem (mezinárodní smlouvou), a proto nejsou předmětné žádosti o vrácení přeplatků důvodné. Pokud jde o zjišťování existence „zvláštního vztahu“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ mezi stěžovatelem a BATIF, dospěl žalovaný ke kladnému závěru, neboť britská daňová správa na základě dotazu prostřednictvím mezinárodního dožádání sdělila, že stěžovatel a BATIF jsou spojenými osobami. Žalovaný ve svém rozhodnutí rovněž konstatoval, že „[j]*estliže zahraniční daňová správa vztah mezi ověřovanými subjekty definuje jako vztah spojených osob, pak je nutné toto ztotožnit s pojmem zvláštního vztahu ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ, a to způsobem, jak je popsán v komentáři k Modelové smlouvě OECD. Není na správci daně, aby zpochybňoval toto ztotožnění pojmů zahraniční daňovou správou. Jestliže by tomu tak nebylo, potom by zahraniční daňová správa s ohledem na prvotně formulovaný dotaz týkající se prověřování existence zvláštního vztahu nemohla odpovědět tak, jak je uvedeno výše.*“ Žalovaný měl za to, že je otázkou, zda by vůbec byl předmětný úvěr ve výši cca 900 000 000 Kč stěžovateli poskytnut, kdyby nebylo zvláštního vztahu mezi stěžovatelem a BATIF. Lze důvodně očekávat, že takový úvěr by poskytnut nebyl. Proto měl žalovaný za to, že bylo lze stěžovatelem vyplácené úroky zdanit dle čl. 10 odst. 2 SZDZ jako dividendy. V daném případě výše úvěru, resp. úroků z něho plynoucích, přesahuje z důvodu zvláštních vztahů výši úvěru, resp. úroky, které by byly sjednány, kdyby takových vztahů nebylo. Žalovaný následně odkázal na čl. 10 odst. 3 SZDZ, podle kterého výraz dividendy zahrnuje veškeré jiné příjmy, které podle právních předpisů smluvního státu, jehož je rezidentem společnost, která provádí výplaty, a jsou za ně považovány dividendy nebo rozdělený zisk společnosti. S ohledem na prokázání zvláštního vztahu lze tedy přistoupit k aplikaci čl. 11 odst. 4 SZDZ. Část plateb, která přesahuje částku, kterou by byl smluvil

plátce se skutečným vlastníkem nebýt jejich zvláštních vztahů, má být proto zdaněna podle právních předpisů příslušného smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením SZDZ.

[7] Žalovaný ve svém rozhodnutí rovněž vyjádřil přesvědčení, že mezi ním a stěžovatelem není sporu o tom, jaká částka úroků přesahuje částku, kterou by smluvil plátce daně s nezávislým vlastníkem. Důvodem je skutečnost, že tuto částku vypočítal sám stěžovatel, který s ohledem na § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů provedl test nízké kapitalizace ve věci výše uplatněných úroků. Takovýto postup při vyčíslení výše úroků, které ve smyslu odkazovaného zákonného ustanovení není možné uplatnit jako daňově účinný náklad, je nutno jednoznačně považovat za zcela přesně stanovený postup vykázání takovéhoto rozdílu dokazováním. Jestliže zákonodárce v zákoně o daních z příjmů jasně vydefinoval výši nedaňových nákladů jako finanční náklady z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu, potom zcela jasně určil způsob jejího vyčíslení. Jakýkoli jiný závěr by zcela odporoval smyslu definování daňově uznatelných a neuznatelných nákladů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Vyčíslený rozdíl úroků z úvěru za použití vnitrostátního předpisu, jenž jasně vymezil mantinely pro určení maximální možné hranice finančních nákladů, jako daňově účinných, a tedy z daného pohledu i možných je nutno považovat za rozdíl oproti obvyklé výši úroků, jež by byla stanovena mezi nezávislými subjekty, resp. mezi subjekty, u nichž by neexistoval tzv. „zvláštní vztah“. Uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů bylo do zákona včleněno s účinností od 1. 1. 1994, a to za účelem prevence spekulativního dluhového financování společností. Vycházelo z předpokladu, že stanovená úroveň nízké kapitalizace představuje cenu obvyklou úroku na poskytnuté (přijaté) úvěrové nástroje pro dané místo a čas.

[8] Z rozhodnutí žalovaného se dále podává, že stěžovatel předložil tabulku výpočtů úroků za rok 2006 vztahující se k předmětnému úvěru, dle kterého čerpal úvěrové prostředky od 25. 5. 2006 do 1. 6. 2006 ve výši 3 455 000 000 Kč. Z předložené hlavní knihy za rok 2007 pak vyplynulo, že z úvěru od BATIF bylo ke dni 29. 3. 2007 čerpáno přibližně 4 000 000 000 Kč. Přitom tento úvěr měl být čerpán v období od 1. 1. 2007 do 30. 6. 2007 v celkové výši 2 400 000 000 Kč, a tudíž čerpaná částka úvěru tak byla v rozporu s uzavřenou smlouvou. Žalovaný měl za prokázané, že částka poskytnutého úvěru značně převyšovala ostatní vklady do majetku společnosti, a to i ve vztahu k základnímu kapitálu, který byl od 1. 9. 1995 ve výši 170 000 000 Kč. Rovněž odsunutí splatnosti revolvingového úvěru není možné považovat za běžný standardní postup při tak vysokých částkách jistin. Předmětný úvěr byl navyšován až na maximální výšku cca 4 000 000 000 Kč, zatímco bankovní úvěr stěžovateli podle jeho vlastního vyjádření poskytnut nebyl. I na základě těchto skutečností přijal žalovaný závěr, že mezi stěžovatelem a BATIF existoval „zvláštní vztah“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ.

[9] Městský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že se žalovaný řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a zásadním způsobem doplnil dokazování. Pokud stěžovatel namítal, že závěry žalovaného jsou zkreslující, spekulativní a nepatřičné, odmítl městský soud tuto námitku jako nedůvodnou, neboť ze správního spisu měl za zjevné, že žalovaný vycházel ze zjištění zahraničních orgánů finanční správy. Britský správce daně výslovně uvedl, že věřitel a dlužník (stěžovatel a BATIF) jsou spojenými osobami. Podle městského soudu byla předmětem sporu otázka, zda úroky hrazené

pokračování

stěžovatelem společnosti BATIF na základě předmětného revolvingového úvěru pro provozní činnost stěžovatele podléhají v České republice srážkové dani. Dále městský soud rekapituloval závěry podané v kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že se žalovanému podařilo prokázat kumulativní naplnění podmínek obsažených v SZDZ a judikovaných Nejvyšším správním soudem k tomu, aby mohla být část úrokového příjmu vyplacená stěžovatelem BATIF podrobena předmětné srážkové dani. Žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně odůvodnil svůj postup, vypořádal se s jednotlivými odvolacími důvody v souladu s § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád"), a reagoval na všechny stěžovatelem předložené důkazní prostředky. Městský soud dále citoval ustanovení čl. 3 odst. 2, čl. 11 odst. 1 a 4 a čl. 10 odst. 2 a 3 SZDZ. Žalovaný se podle městského soudu v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu zabýval posouzením existence „zvláštního vztahu" mezi stěžovatelem a BATIF. Ke svému výkladu použil Komentář ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, jak výslovně doporučil Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku. Městský soud rovněž uvedl, že ověřil propojenost stěžovatele a BATIF na základě údajů obchodního rejstříku, přičemž zjistil, že jediným společníkem stěžovatele je společnost British American Tobacco (Hamburg International) GmbH, Alsterufer 4, Hamburk, Spolková republika Německo. Ze sbírky listin v obchodním rejstříku pak městský soud ověřil, že stěžovatel a BATIF jsou spojenými osobami i podle obsahu „Zprávy o vztazích" za účetní rok 2006. Na základě stěžovatelem takto zveřejněných informací pak městský soud přisvědčil žalovanému, že stěžovatel sám sebe a BATIF označuje za osoby propojené. Podle městského soudu navíc nelze hodnotit způsob, jakým se žalovaný v rámci žádosti o mezinárodní výměnu informací dotazoval zahraničních daňových orgánů, jako nepatřičný. Žalovaným nebyly kladeny žádné sugestivní ani kapciózní otázky a proti výpovědi britské finanční správy proto nelze ničeho namítat. Žalovaný nezaměnil pojmy „spojené osoby" a „zvláštní vztah", při kladení otázek postupoval v souladu s kasačním rozsudkem Nejvyššího správního soudu, žádost byla podána na předepsaném formuláři, žalovaný definoval prověřování zvláštního vztahu mezi stěžovatelem a BATIF. Pokud britská finanční správa v odpovědi uvedla, že dané osoby jsou sdruženými/propojenými osobami, pak toto je třeba vykládat prizmatem čl. 3 odst. 2 SZDZ tak, že každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci SZDZ smluvním státem význam, jenž mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad. Konečně městský soud shledal, že otázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, byla vyřešena cestou dokazování, jak vyžadoval Nejvyšší správní soud. Závěrem městský soud podotknul, že při odůvodnění svého rozsudku postupoval v intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, podle kterého „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*"

## III. Obsah kasační stížnosti

[10] Stěžovatel podává kasační stížnost s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy tvrdí, že napadený rozsudek trpí vadou nezákonnosti

spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, dále tvrdí přítomnost vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit (což zahrnuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost); konečně pak namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti, případně v nedostatku důvodů rozhodnutí či v jiné vadě řízení před městským soudem.

[11] Podle stěžovatele neobstojí tvrzení městského soudu, že žalovaný v dalším řízení zásadně doplnil dokazování, neboť žalovaný vycházel při posuzování existence „zvláštního vztahu“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ toliko z mezinárodního dožádání orgánů daňové správy Velké Británie a Německa, resp. též ze zjištění kapitálového a personálního propojení stěžovatele a BATIF. Městský soud takto nedostatečný postup žalovaného aproboval, přestože stěžovatel v žalobě namítal, že tímto nebyla prokázána ani podmínka existence „zvláštního vztahu“, natožpak zbývající podmínky pro uplatnění postupu dle čl. 11 odst. 4 SZDZ, které vyslovil předtím Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku. Podle stěžovatele postupoval žalovaný nesprávně, když se orgánu britské daňové správy v rámci mezinárodního dožádání tázal formulací „*Are the lender and the borrower associated?*“ na kterou mu bylo odpovězeno „*Yes, they are associated.*“ Žalovaný se tedy dotčeného zahraničního orgánu neptal na „zvláštní vztah“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ, nýbrž na jejich propojenost, což jsou ovšem, jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve výše citovaném kasačním rozsudku, odlišné pojmy. Navíc o propojenosti stěžovatele a BATIF nebylo dosud nikdy sporu. Stěžovatel má za nesprávnou úvahu žalovaného, podle které, jestliže zahraniční daňová správa vztah mezi ověřovanými subjekty definuje jako vztah spojených osob, pak je nutné toto ztotožnit s pojmem „zvláštního vztahu“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že „*není na správci daně, aby zpochybňoval toto ztotožnění pojmů zahraniční daňovou správou.*“ Stěžovatel podotýká, že zahraniční daňová správa vůbec nebyla tím, kdo měl v dané věci přítomnost „zvláštního vztahu“ zkoumat. Stěžovatel rovněž opakuje, že z vyjádření britské daňové správy nelze dovodit, že by vztah mezi ním a BATIF bylo možné pod pojem „zvláštní vztah“ podřadit. Žalovaný rovněž popsanou úvahou postupoval v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu, podaným ve výše odkazovaném a citovaném kasačním rozsudku v této věci. Nejvyšší správní soud zde totiž výslovně vyloučil, že by pojmy „spojené osoby“ a „zvláštní vztah“ byly vzájemně ekvivalentní. Žalovaný se nesprávně omezil na akceptaci vyjádření britské daňové správy, když následně rezignoval na další prověřování existence „zvláštního vztahu“, jak jej ovšem zavázal Nejvyšší správní soud. Podle stěžovatele je zjevné, že pokud by zjištění o propojení předmětných osob mělo být postačující ke konstataci existence zvláštního vztahu, bývalo by nemělo smysl, aby Nejvyšší správní soud kasačním rozsudkem zrušil předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 19075/08-1200-100430 a č. j. 19063/08-1200-100430, neboť tato odpočátku nesporná skutečnost byla v té době Nejvyššímu správnímu soudu nepochybně známa na základě obsahu správního spisu. Stěžovatel má tudíž za to, že městský soud pochybil, když se s výše uvedeným pochybením žalovaného náležitě nevypořádal a namísto toho se ztotožnil se závěrem žalovaného, že odpověď britské daňové správy je dostačujícím důkazem o existenci „zvláštního vztahu“ mezi stěžovatelem a BATIF. Městský soud se lakonicky vyjádřil tak, že britské daňové správě nebyly kladeny sugestivní

ani kapciózní otázky, přičemž dále se omezil jen na přezkum dodržení formálních náležitostí mezinárodního dožádání (např. použití správného formuláře) namísto toho, aby posoudil smysluplnost a relevanci takto získané informace pro úvahy o existenci „zvláštního vztahu“.

[12] Podle stěžovatele se žalovaný při shledání existence „zvláštního vztahu“ opíral rovněž o zjištění, že poskytnutý úvěr zcela převýšil veškeré úvěry stěžovatele a ostatní vklady do jeho majetku, a dále o fakt oddalování splatnosti úvěru věřitelem a jeho dočasného navyšování. Takové argumenty ovšem stěžovatel považuje za zkreslující, spekulativní a neprůkazné. Obdobně stěžovatel argumentoval již ve své žalobě, nicméně městský soud toliko odkázal na rozhodnutí o odvolání a uvedenými skutečnostmi se nezabýval. Podstatou revolvingového úvěru je možnost jeho opakování až do výše úvěrového rámce sjednaného v jednotlivých dodatcích k rámcové úvěrové smlouvě. Rámcová smlouva tedy neřeší konkrétní podmínky poskytnutého úvěru. To je přenecháno jednotlivým smluvním dodatkům uzavíraným mezi stěžovatelem a BATIF. V důsledku toho je následně možné čerpaný úvěr průběžně zvyšovat a snižovat. Z uvedeného principu fungování revolvingového úvěru proto nelze usoudit na existenci „zvláštního vztahu“. Stěžovatel vždy čerpal prostředky z revolvingového úvěru postupem souladným s rámcovou úvěrovou smlouvou.

[13] Stěžovatel je rovněž toho názoru, že nebyl naplněn znak „značného převýšení půjčky nad jinými vklady do majetku společnosti, přičemž půjčka není pokryta likvidními aktivy“. Je patrné, že žalovaný v tomto vyšel z pokynu Ministerstva financí D-300, č. j. 15/107705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, ve kterém jsou demonstrativně uvedeny znaky „zvláštního vztahu“. Žalovaný sice vyšel z účetních závěrek stěžovatele za roky 2006 až 2009, nicméně se dopustil chyby při přepisu částek krátkodobých závazků a oběžných aktiv, když v tyto zaměnil v roce 2006 i 2007. Správné hodnoty tedy jsou: krátkodobé závazky v roce 2006 – 2 466 903 000 Kč, v roce 2007 pak 5 575 353 000 Kč. Pokud by žalovaný, resp. městský soud, porovnal celkové částky krátkodobých závazků a oběžných aktiv, dospěl by k jednoznačnému závěru, že tyto závazky stěžovatele byly v období 2006 až 2009 kryty likvidními aktivy. Z rozhodnutí žalovaného ostatně není seznatelné, za jakým účelem tyto údaje zahrnul do rozhodnutí, neboť z nich nevyvodil žádné závěry a ani městský soud je v napadeném rozsudku blíže nerozvedl. Žalovaný ani městský soud nevzali v potaz, že „zvláštním vztahem“ je takový vztah, kdy půjčka značně převyšuje jiné vklady do majetku společnosti a není pokryta likvidními aktivy. Jak je ovšem stěžovatel uvádí výše, jeho závazky byly v předmětných letech 2006 až 2009 kryty likvidními aktivy.

[14] Další kasační námitka spočívá v tvrzení, že žalovaný nepředložil žádné reálné věcné podklady, které by zdůvodňovaly jeho hypotézy, že by stěžovatel na finančním trhu úvěr za obdobných podmínek bez existence „zvláštního vztahu“, tj. od nezávislého subjektu, neobdržel. Závěry žalovaného jsou v tomto ohledu čistě spekulativní a nemají jakoukoli oporu v dokazování. Žalovaný učinil tento zkratkovitý závěr, aniž by se jakkoli zabýval finanční kondicí stěžovatele, podmínkami poskytnutí úvěru či standardy srovnatelných produktů na finančním trhu, tedy skutečnými reáliemi, za nichž byl tento úvěr poskytnut. Nelze proto akceptovat pochybnosti žalovaného o standardnosti předmětné finanční operace, které se ostatně zakládají toliko na zcela nepodložených úvahách.

[15] Pochybení žalovaného spatřuje stěžovatel i v tom, že aplikoval na posuzování existence „zvláštního vztahu“ tuzemskou právní úpravu (konkrétně postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), ačkoli takový postup předtím zapověděl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném kasačním rozsudku. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že „[s]*oučasně je třeba uvést, že mezi odvolatelem a správcem daně není sporu o tom, jaká částka úroků přesahuje částku, kterou by smluvil správce daně s nezávislým vlastníkem. Důvodem je skutečnost, že uvedenou částku vypočítal sám odvolatel, který s ohledem na ust. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP provedl test nízké kapitalizace ve věci výše uplatněných úroků.*“ Citovaný závěr žalovaného odporuje podle stěžovatelova názoru předchozímu kasačnímu rozsudku Nejvyššího správního soudu, jímž byl žalovaný zavázán provést v předmětné otázce dokazování. Namísto splnění pokynu Nejvyššího správního soudu však žalovaný pro výpočet obvyklé výše úroků použil vzorec upravený v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení však upravuje tzv. pravidla nízké kapitalizace. Podstatou těchto pravidel je porovnání výše jistiny cizího kapitálu s výší vlastního kapitálu, přičemž v části převyšující zákonem připuštěný poměr se úroky připadající na tuto část jistiny vylučují ze základu daně, tj. jsou nedaňovým nákladem. Předmětné ustanovení se nicméně vůbec nezabývá samotnou částkou úroků ani posuzováním obvyklosti jejich výše. Poměr jistiny k vlastnímu kapitálu dlužníka je tedy z pohledu čl. 11 odst. 4 SZDZ zcela irelevantní. Žalovaný patrně zaměnil pojem „výše úvěru“ a „výše úroku“, což potvrzuje jeho vyjádření na str. 13 rozhodnutí žalovaného, že „[v] *daném případě výše úvěru, resp. výše úroků z nich plynoucích přesahuje z důvodu zvláštních vztahů výši úvěru, resp. úroky, které by byly sjednány, kdyby takových vztahů nebylo.*“ Pokud tedy žalovaný namísto provedení dokazování podle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu toliko postupoval podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, jedná se o pochybení a důvod pro zrušení jeho rozhodnutí. Stěžovatel výše uvedeným způsobem argumentoval nejen v řízení o odvolání, ale i následně v řízení před městským soudem. Městský soud ovšem ke stěžejní žalobní námitce jen stroze uvedl, že „[o]*tázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, byla vyřešena cestou dokazování, jak vyžadoval Nejvyšší správní soud, viz st. 13 – 14 odůvodnění napadeného rozhodnutí.*“ Toto vypořádání žalobní námitky shledává stěžovatel nepřezkoumatelným, neboť ze správního spisu ani z dosavadních vyjádření žalovaného nelze dovodit, že by v této věci probíhalo jakékoli dokazování.

## IV. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný se úvodem svého vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku a v plném rozsahu na ně odkázal. Žalovaný v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a městského soudu provedl doplnění řízení za účelem ověření existence zvláštního vztahu. Má přitom za prokázané, že byly splněny všechny podmínky pro zdanění příjmů z úroků zahraničního poplatníka podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012 – 87 připustil překlasifikaci úroků při existenci tzv. „zvláštního vztahu“, který není pojmem totožným s pojmem „spojené osoby“. Žalovaný dále ve svém vyjádření obsáhle citoval čl. 10 odst. 2 a 3, rovněž pak čl. 11 odst. 1 a 4 SZDZ. Dále citoval z Komentáře ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění k čl. 11 odst. 6. Žalovaný doplnil odvolací řízení o informace získané na základě mezinárodní výměny

pokračování
informací. Dožádanému subjektu bylo jasně deklarováno, že účelem žádosti je získání informací při ověřování zvláštního vztahu mezi BATIF a stěžovatelem. V žádosti byl rovněž jasně definován právní rámec věci, tedy v jakém kontextu byly informace od dožádaného zahraničního daňového orgánu požadovány. Britská daňová správa tak měla jednoznačné indicie, že je prověřován zvláštní vztah mezi stěžovatelem a BATIF v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný se proto neztotožnil se stěžovatelem v tom, že by britský dožádaný orgán odpovídal na nesprávně položenou otázku. Dožádaný orgán použil ve své odpovědi jako ekvivalent pojem „spojené osoby“. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na čl. 3 odst. 2 SZDZ, dle kterého každý výraz nedefinovaný touto smlouvou bude mít pro její aplikaci význam, jenž mu náleží podle práva toho kterého smluvního státu.

[17] Žalovaný dále podotknul, že sám stěžovatel ve svém podání ze dne 29. 8. 2014, evidovaném pod č. j. 22989/14, uvedl, že zvláštním vztahem je pouze takový vztah, kdy půjčka značně převyšuje jiné vklady do majetku společnosti a není pokryta likvidními aktivy. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že částka poskytnutého úvěru značně převyšuje ostatní vklady do majetku společnosti, a to i ve vztahu k základnímu kapitálu, který je od 1. 9. 1995 ve výši 170 000 000 Kč. Rovněž odložení splatnosti revolvingového úvěru není možné považovat za běžný postup při tak vysokých částkách jistin. V průběhu let došlo několikrát ke změně jeho výše a splatnosti. Předmětný úvěr byl navyšován až na maximální výši 4 000 000 000 Kč. Přitom jak sám stěžovatel uvedl, bankovní úvěr stěžovateli poskytnut nebyl. Žalovaný nicméně neučinil závěr, že by fakta týkající se výše úvěru, změn jeho splatnosti, jakož i nepřijetí žádného bankovního úvěru sama o sobě měla indikovat existenci zvláštního vztahu, jak namítá stěžovatel.

[18] Žalovaný má proto za zřejmé, že postupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, podaným v rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87. Pojem „zvláštní vztah“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ vyložil v kontextu této konkrétní věci, kdy podpůrně využil komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Otázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, byla vyřešena cestou dokazování, jak požadoval Nejvyšší správní soud. Jestliže se přitom městský soud ztotožnil se závěry žalovaného, nezakládá to ještě samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[19] Z uvedených důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou.

## V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Stěžovatel namítal v první řadě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vymezením pojmu nepřezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73).

[23] Nejvyšší správní soud z obsahu spisu městského soudu zjistil, že stěžovatel v žalobě (obdobně jako poté v kasační stížnosti) sporoval názor žalovaného, v jehož důsledku mělo dojít ke ztotožnění pojmů „spojené osoby“ a „zvláštní vztah“. Stěžovatel v žalobě s odkazem na předchozí kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, výslovně namítal, že tyto pojmy nejsou vzájemně ekvivalentní a nelze je proto zaměňovat. Citoval přitom z výše odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel v žalobě upřesnil, že rozhodnutí žalovaného neobsahuje žádné identifikační údaje o publikaci, kterou žalovaný užil k výkladu pojmu „zvláštní vztah“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ, nýbrž toliko údaj, že se jednalo o blíže neurčený komentář ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Stěžovatel v žalobě přiblížil, že „*se jedná o mezinárodní smlouvu, která byla uzavřena již na počátku 90. let, a jejímž podkladem tedy byla určitá verze vzorové smlouvy, k níž se opět vztahovala určitá verze komentáře. Pojmy užité ve smlouvě by proto měly být primárně interpretovány s přihlédnutím k jejich významu v době, kdy smluvní strany SZDZ uzavíraly. Tuto skutečnost však nelze z rozhodnutí žalovaného nijak ověřit.*“ Stěžovatel dále namítal, že „*s ohledem na doložení vzájemného propojení obou subjektů, tj. žalobce a BATIF, vyvodil žalovaný automaticky závěr, že existence zvláštního vztahu byla prokázána. Jinými slovy, žalovaný opět klade rovnítko mezi pojem spojené osoby a pojem zvláštní vztah, což potvrzují nejen obě žádosti o mezinárodní dožádání, ale především samotné rozhodnutí o odvolání. Žalovaný tedy zcela pominul právní stanovisko NSS převzaté i zdejším soudem, podle něhož pojem zvláštní vztah, užitý v čl. 11 odst. 4 SZDZ, není ekvivalentní k pojmu spojené osoby, užitému v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Je pravdou, že žalovaný tentokrát výslovně na český zákon neodkazuje. Nicméně z věcného hlediska je právě přímé či nepřímé kapitálové propojení, o které žalovaný svůj závěr o existenci zvláštního vztahu v konečném důsledku opírá, podstatou definice obsažené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (respektive v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Samotná skutečnost, že žalobce a BATIF jsou propojenými osobami, je podle názoru žalobce z hlediska posouzení, zda je mezi oběma subjekty zvláštní vztah, irelevantní. Jak již bylo uvedeno výše, tato skutečnost byla postavena najisto již v předcházejícím řízení. Pokud by tedy pro závěr o existenci zvláštního vztahu postačovalo toto zjištění, pak by Nejvyšší správní soud nemusel věc vracet žalovanému zpět k objasnění skutkového stavu ve vztahu k tomuto pojmu, neboť tato skutečnost je od počátku sporu postavena najisto.*“ Stěžovatel rovněž rozhodnutí žalovaného vytkl, že „*žalovaný přenechal kvalifikaci vztahu mezi žalobcem a žalovaným na zahraniční daňové správě, když existenci zvláštního vztahu vyvodil de facto pouze z toho, že na jeho dotaz britská daňová správa označila oba subjekty za spojené osoby, přičemž následnou nesrozumitelnou úvahou žalovaný podsouvá britské správě, že termín spojené osoby ztotožňuje s pojmem zvláštní vztah.* (...) *Nejen že z vyjádření britské daňové správy žádné subsumování vztahu mezi žalobcem a BATIF pod pojem zvláštní vztah nevyplývá (vyjadřuje se pouze o tom, že se jedná o spojené osoby), ale především není to zahraniční daňová správa, komu by příslušelo nelézt konkrétní obsah pojmu zvláštní vztah v posuzované věci, nýbrž žalovaný, jemuž tuto povinnost zákon (potažmo Nejvyšší správní soud) uložil. Žalovaný se tedy v obnoveném řízení o odvolání de facto zabýval toliko ověřováním, že žalobce a BATIF jsou osobami propojenými. Na základě tohoto (nesporného) zjištění pak učinil závěr o existenci zvláštního vztahu, přičemž nad rámec již známých faktů se opírá dále o informace zahraniční daňové správy, tedy o konstatování německé daňové správy, že jí není znám vztah mezi zcela jinými subjekty [BATIF a British*

pokračování

*American Tobacco (Hamburg International) GmbH], a britské daňové správy, která toliko uvedla, že žalobce a BATIF jsou spojenými osobami.*

[24] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku k výše citované žalobní argumentaci stěžovatele toliko uvedl, že „*žalovaný postupoval zcela v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, který mu expresis verbis použití komentáře OECD doporučil. Koneckonců i v tomto případě byl žalobce před vydáním rozhodnutí podle § 115 daňového řádu seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, byl vyzván k uplatnění práva vyjádřit se, popř. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.*“ Ve zbytku se přitom městský soud omezil na pouhý popis procesního postupu žalovaného a po vzoru výše citovaného textu setrvale uváděl, že žalovaný postupoval v souladu se závazným právním názorem dle kasačního rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[25] Obdobně lakonicky, jako vypořádal městský soud prvně zmíněnou žalobní námitku stěžovatele, postupoval přitom i v rámci vypořádání dalších žalobních námitek. K žalobní námitce ohledně nepodloženosti úvah žalovaného stran standardnosti předmětné úvěrové transakce městský soud opět pouze shrnul postup a úvahy žalovaného a konstatoval, že předmětná námitka je nepatřičná. Dále uvedl, že „*otázka, zda sjednané úroky odpovídají úrokům, které by smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, byla vyřešena cestou dokazování, jak vyžadoval Nejvyšší správní soud, viz str. 13-14 odůvodnění napadeného rozhodnutí.*

[26] I pokud jde o vlastní výklad pojmu „zvláštní vztahy“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ, nepřináší odůvodnění napadeného rozsudku komplexní a kritické zhodnocení správnosti úvah žalovaného, nýbrž pouze cituje výše zmíněný kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, podle kterého nejsou totožné pojmy „spojené osoby“ a „zvláštní vztah“.

[27] Nejvyšší správní soud je na základě odůvodnění napadeného rozsudku na pochybách ohledně důvodů, které vedly městský soud ke konstatování správnosti právního názoru žalovaného ohledně výkladu pojmu „zvláštního vztahu“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ. Pokud se městský soud domníval, že k aprobaci výkladového závěru žalovaného postačuje samotné zjištění, že žalovaný údajně přihlédl k blíže nespecifikovanému komentáři OECD ke vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění, jedná se o domněnku mylnou. Městský soud přesvědčivě nevysvětlil, proč shledal nedůvodnou stěžovatelovu žalobní námitku sporující ztotožnění pojmů „spojené osoby“ a „zvláštní vztah“. Obdobně městský soud nezareagoval náležitě ani na žalobní námitku, podle které žalovaný nedůvodně přejal stanovisko britské daňové správy, resp. hlouběji se nezabýval stěžovatelem vznesenou pochybností ohledně úmyslu dotázaného zahraničního orgánu postavit naroveň pojmy „spojené osoby“ a „zvláštní vztah“. Městský soud se v napadeném rozsudku taktéž nevyjádřil k námitce, že žalovaný považuje za předmět daně úroky v celé jejich výši, a nikoli pouze v takové výši, která by převyšovala úroky placené skutečnému vlastníku za situace, v níž by nebyl přítomen zvláštní vztah mezi plátcem a takovým skutečným vlastníkem.

[28] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že městský soud posoudil a vypořádal stěžovatelem uplatněné žalobní námitky v míře obecnosti hraničící s nepřezkoumatelností. Městským soudem zvolený postup posouzení důvodnosti žaloby, spočívající v předestření

vlastního uceleného argumentačního systému (ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08), neshledává Nejvyšší správní soud pro nynější věc nutným ani účelným, neboť stěžovatelova žaloba byla koncipována přehledně a logicky, aniž by byla neobvykle rozsáhlá. Nejvyšší správní soud poznamenává, že ztotožní-li se krajský soud s argumentací podanou v žalobou napadeném správním rozhodnutí, nezakládá to samo o sobě nepřezkoumatelnost zamítavého napadeného rozsudku; soud to však nezbavuje povinnosti přezkoumat napadené správní rozhodnutí v míře konkrétnosti přiměřené předestřené žalobní argumentaci. Pakliže žalobce vznáší racionální a k věci směřující námitky, není pouhé ztotožnění soudu s odůvodněním napadeného rozhodnutí dostačující.

[29] Další deficit odůvodnění napadeného rozsudku spatřuje Nejvyšší správní soud v tom, že městský soud jen velmi vágně a bez hlubšího rozboru zamítl stěžovatelovu námitku ohledně nesprávného postupu žalovaného při posuzování další z podmínek zdanění předmětných úroků, a sice podmínky přesahu výše úroků nad výší úroků, která by jinak byla sjednána, kdyby mezi stěžovatelem a skutečným vlastníkem (BATIF) nebylo „zvláštních vztahů“. Žalovaný pomocí jím popsané úvahové konstrukce dospěl k závěru, že částky zaplacených úroků celou svou výší přesahují částky úroků, které by sjednal skutečný vlastník se stěžovatelem, pakliže by mezi nimi nebylo „zvláštních vztahů“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ. Stěžovatel proti příslušné části odůvodnění rozhodnutí žalovaného brojil jasně formulovanou a *prima facie* nikoli nerozumnou žalobní námitkou, a sice že úvahy žalovaného se v tomto směru neopírají o jakékoli dokazování stran obvyklých úvěrových podmínek v obdobných situacích. Městský soud se však v odůvodnění napadeného rozsudku toliko stroze odkázal na rozhodnutí žalovaného s tím, že bylo postupováno v souladu s právním názorem podaným Nejvyšším správním soudem v kasačním rozsudku.

[30] Byť Nejvyšší správní soud považuje napadený rozsudek za hraniční v ohledu jeho přezkoumatelnosti, nepřistoupil z tohoto důvodu pouze k jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení, neboť tím by ve výsledku došlo k dalšímu nežádoucímu a bezúčelnému oddalování rozřešení rozhodné hmotněprávní otázky (srov. např. odst. 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 9 Azs 423/2017 – 23). Překlenutí výše uvedených nedostatků odůvodnění napadeného rozsudku je objektivně možné i na základě zjištění Nejvyššího správního soudu, že samotné rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.

[31] Podle čl. 11 odst. 1 SZDZ platí, že „[ú]*roky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě.*“ Jedná se o obecné pravidlo pro zdanění úroků podle dané mezinárodní smlouvy. Právní názor, podle kterého je v daném případě nezbytné ctít aplikační přednost mezinárodní smlouvy před jinak příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, vyslovil Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87.

[32] Výjimku z výše citovaného ustanovení čl. 11 odst. 1 SZDZ představuje ustanovení čl. 11 odst. 4 dané mezinárodní smlouvy. Podle toho platí, že „[j]*estliže částka úroků přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, z jakéhokoliv důvodu částku, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Část platů, která ji přesahuje, bude v*

*tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.*“ Z uvedeného vyplývá, že obecné pravidlo zdanění úroků ve druhém smluvním státě (tj. odlišném od státu, ve kterém mají úroky svůj zdroj) se neuplatní za kumulativního splnění tří podmínek. První z těchto podmínek jsou „zvláštní vztahy mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků“, alternativně též „zvláštní vztahy, které plátce a skutečný vlastník udržují s třetí osobou“. Druhou z podmínek aplikace výjimky je „přesah částky úroků nad částkou, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebyla dána podmínka ad 1)“. Třetí podmínku představuje příčinná souvislost mezi prvními dvěma uvedenými podmínkami. Pakliže jsou tyto podmínky naplněny, pak právě přesahující část úroků ve smyslu podmínky ad 2) nepodléhá čl. 11 SZDZ a bude zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ustanovením této smlouvy.

[33] K první z výše uvedených podmínek žalovaný ve svém rozhodnutí zejména uvedl, že není pochyb o tom, že mezi stěžovatelem a BATIF existuje tzv. zvláštní vztah. Tento závěr učinil na základě informací zahraniční daňové správy. Žalovaný rovněž konstatoval, že nejsou pochybnosti o rezidentství BATIF jakožto skutečného vlastníka předmětných úroků. Podle žalovaného byla tedy namístě aplikace SZDZ, přičemž tato mezinárodní smlouva představovala i právní rámec, dle kterého byla v rámci mezinárodní výměny informací získaná data posuzována, neboť SZDZ obsahuje pojem „zvláštní vztah“. Domnívá se, že není na něm, aby zprávu zahraniční daňové správy zpochybňoval.

[34] Žalovaný rovněž poznamenal, že předmětný revolvingový úvěr zcela převýšil veškeré úvěry stěžovatele, přičemž zpochybnil, zda by vůbec takový úvěr byl stěžovateli ze strany BATIF poskytnut, kdyby nebylo zvláštního vztahu mezi dlužníkem a věřitelem, resp. kdyby měl být poskytnut nezávislým věřitelem. Podle žalovaného se bylo lze důvodně domnívat, že takový úvěr by vůbec poskytnut nebyl. Proto žalovaný přijal závěr, že předmětné úroky lze s ohledem na čl. 11 odst. 4 SZDZ překvalifikovat na dividendy ve smyslu čl. 11 odst. 2 téže mezinárodní smlouvy a tyto zdanit příslušnou sazbou.

[35] Nejvyšší správní soud v prvé řadě poznamenává, že jakkoli ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, vyloučil ekvivalenci mezi pojmy „zvláštní vztah“ a „spojené osoby“, je třeba mít na zřeteli, že jejich odlišnost spočívá především v tom, že první z nich je pojmem smluvního mezinárodního práva veřejného, zatímco druhý pojem pramení z národní právní úpravy (zákon o daních z příjmů). Pojem mezinárodního práva je v tomto smyslu pojmem autonomním, tj. nezávislým na ustáleném a judikaturou vyjasněném výkladu pojmu národní právní úpravy. I proto Nejvyšší správní soud ve svém předchozím kasačním rozsudku akcentoval interpretační metody normované Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (publikovaná vyhláškou ministra zahraničních věcí ze dne 4. 9. 1987 pod č. 15/1988 Sb., dále jen „Vídeňská úmluva“). Čl. 31 Vídeňské úmluvy upravuje tzv. obecné pravidlo výkladu, zatímco navazující čl. 32 upravuje doplňkové prostředky výkladu. Nejvyšší správní soud má za to, že obecné pravidlo výkladu neposkytuje dostatečné vodítko k ozřejmení obsahu pojmu „zvláštní vztah“ dle čl. 11 odst. 4 SZDZ. Žalovaný proto postupoval správně, vyšel-li z komentáře ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění jakožto doplňkového prostředku výkladu. Pokud stěžovatel namítal, že žalovaný neopatřil příslušné pasáže přejaté z odborné komentářové literatury náležitými citacemi jejich zdroje, shledává Nejvyšší správní soud tuto námitku nepřípadnou. Sám stěžovatel ostatně ve svém vyjádření k výzvě žalovaného ze dne 4. 7.

2014, č. j. 17601/14/5000-14201-703604, proti tomuto ničeho nenamítal, přičemž sám poskytl rozbor téže odborné literatury, aniž by ji jednoznačně zdrojově identifikoval. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné upřesnit, že odlišnost pojmů „zvláštní vztah" a „spojené osoby", kterou indikoval ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č.j. 2 Afs 71/2012 - 87, nemusí nutně znamenat odlišnost obsahovou, nýbrž metodologicky-interpretační. Žalovaný tomuto postulátu přizpůsobil své rozhodnutí o odvolání. Pokud tedy stěžovatel namítá, že žalovaný naplnil pojem „zvláštní vztah" dle čl. 11 odst. 4 SZDZ obsahem prakticky totožným jako v případě zákonného pojmu „spojené osoby", Nejvyšší správní soud s tímto tvrzením souhlasí, avšak uvedený výsledek nepovažuje za rozporný s názorem dříve vysloveným ve výše označeném kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že žalovaný nesprávně interpretoval vyjádření britské daňové správy v rámci odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací, neboť podle stěžovatele se odpověď nikterak nevyjadřuje k problematice „zvláštního vztahu" dle čl. 11 odst. 4 SZDZ. Nejvyšší správní soud shledává uvedenou kasační námitku důvodnou. Ve správním spise je založen formulář žádosti žalovaného o výměnu informací adresovaný britské daňové správě. Pokud jde o uvedení právního rámce žádosti o výměnu informací, je zde zaškrtnuta kolonka „Smlouva o zamezení dvojího zdanění". V rámci obecného popisu případu a daňového účelu žádosti o informace žalovaný uvedl, že „[s] *ohledem na SZDZ požaduje český daňový subjekt vrácení sražené daně* (...)". V oddílu formuláře označeném jako „Specifické informace" žalovaný uvedl: „*Na základě výměny ověřujeme zvláštní vztah mezi společností B.A.T. International Finance, p.l.c. a společností British American Tobacco (Czech republic), s.r.o., tj. majetková nebo personální propojenost v souvislosti se 100% vlastnictvím německou společností British American Tobacco (Hamburg International) GmbH, Hamburg, SRN, Alsterufer 4.*" Ve formuláři žádosti je rovněž zaškrtnuta kolonka „Jsou věřitel a dlužník spojenými osobami?". Správní spis rovněž obsahuje anglické znění odpovědi britské daňové správy, formulované způsobem zopakování položené otázky s jejím bezprostředním zodpovězením. Takto dožádaný orgán britské daňové správy na otázku žalovaného „*Are the lender and the borrower associated?*" odpověděl „*Yes, They are associated.*" Nejvyšší správní soud podotýká, že anglické znění SZDZ (dostupná z https://www.gov.uk/government/publications/czech-republic-tax-treaties) operuje se slovem „associated" primárně ve svém čl. 9, nadepsaném „Associated enterprises". Česká jazyková mutace v čl. 9 pojednává o „Sdružených podnicích". Nejvyšší správní soud považuje za zřejmé, že pokud britská daňová správa použila termín „associated", nelze mít bez pochyb za to, že měla na mysli kvalifikaci vztahu mezi stěžovatelem a BATIF jakožto zvláštního vztahu dle čl. 11 odst. 4 SZDZ; anglická jazyková verze SZDZ ostatně pracuje ve svém čl. 11 odst. 4 s pojmem „special relationship", kterému pak v české verzi odpovídá právě pojem „zvláštní vztah". Navíc již výše Nejvyšší správní soud shledal, že k takovému hodnocení je povolán žalovaný, resp. správce daně, a nikoli zahraniční orgán daňové správy v procesu mezinárodní výměny informací. Žalovaný tedy zjevně pochybil, pokud ve svém rozhodnutí vycházel z nesprávně interpretované odpovědi orgánu britské daňové správy. Pro předmětný závěr žalovaného nelze nalézt oporu v podkladech rozhodnutí dle obsahu správního spisu. Městský soud v Praze následně pochybil, když příslušnou žalobní námitku stěžovatele vypořádal nejen velmi obecně, ale nadto i zamítavě.

[37] Přestože žalovaný, jak výše uvedeno, opřel svůj závěr o existenci zvláštního vztahu mezi stěžovatelem a BATIF ve značné míře právě o zřejmě nesprávně interpretované

pokračování

stanovisko orgánu britské daňové správy, má Nejvyšší správní soud za to, že závěr o existenci zvláštního vztahu mezi danými subjekty obstojí. Ve světle žalovaným citovaného komentáře ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění je patrné, že předmětný pojem je velmi široký, přičemž restriktivní kriteria výjimky představované čl. 11 odst. 4 SZDZ jsou obsažena až v dalších podmínkách předmětného smluvního ustanovení, tedy zestručněně v přesahu placených úroků a v příčinné souvislosti zvláštního vztahu a nadměrné výše úroků. Pakliže podle žalovaným užitého komentáře koncept zvláštního vztahu zahrnuje vztah příbuzenský nebo manželský a obecně vztah jakékoli zájmové skupiny na rozdíl od právního vztahu zakládajícího povinnost platit úrok, lze s jistotou tvrdit, že ve vztahu stěžovatele a BATIF je onen „zvláštní" prvek bezpochyby dán. Žalovaný ve svém rozhodnutí citoval z výroční zprávy stěžovatele za rok 2009, založené ve sbírce listin příslušného rejstříkového soudu stěžovatele, s tím, že „*se společnost účastní v rámci skupiny British American Tobacco na společném průběžném sdílení peněžních prostředků (tzv. cash pooling), které je prostřednictvím Citibank N.A., manažerem tohoto cash poolingu je společnost British Ameriacn Tobacco International Finance p.l.c. Peněžní prostředky v cash poolingu se vykazují jako závazek nebo pohledávka k ovládající a řídící osobě. V průběhu roku 2009 společnost vykazovala pouze závazek z cash poolingu s úrokovou mírou ve výši týdenního PRIBORu plus 0,075 %. Půjčka k 31. 12. 2008 byla poskytnuta v českých korunách s úrokovou mírou týdenního PRIBORu plus 3,75 % od společnosti British American Tobacco Internationa Finance p.l.c.*" Žalovaný ve svém rozhodnutí rovněž vyzdvihl, že základní kapitál stěžovatele byl od 1. 9. 1995 ve výši 170 000 000 Kč, zatímco předmětný revolvingový úvěr měl maximální strop až 4 miliardy Kč, přičemž dohoda o odsunutí jeho splatnosti mezi stěžovatelem a BATIF není běžným postupem při tak vysokých úvěrovaných částkách. Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že právě ve výroční zprávě zmíněný „cash pooling", neboli sdílení nahromaděných finančních prostředků v rámci skupiny vzájemně propojených obchodních společností, je dostatečným indikátorem „zvláštního vztahu" mezi stěžovatelem a BATIF.

[38] Stěžovatel rovněž namítal, že z rozhodnutí žalovaného není seznatelný přesný zdroj citací komentáře ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Nejvyšší správní soud mu v tomto přisvědčuje, nicméně stěžovatel žádným způsobem nevysvětlil, proč uvedené pochybení žalovaného považuje za zásah do svých procesních nebo hmotných práv. Nejvyšší správní soud přitom z obsahu správního spisu zjistil, že stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 29. 8. 2014 k výzvě žalovaného sám z komentáře ke vzorové smlouvě cituje, aniž by citaci opatřil náležitými údaji o jejím zdroji. Současně stěžovatel ve svém vyjádření nedostatečnou specifikaci zdrojů citací žalovaným nevytýkal. Nejvyšší správní soud porovnal ty části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jež obsahují citace komentáře ke vzorové smlouvě, s příslušnými pasážemi publikace *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku; Stručná verze.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2 (pro české vydání); překlad Danuše Nerudová, Kristýna Šimáčková; originální znění vydáno OECD v angličtině a francouzštině pod názvy: *Model tax convention on Income and on Capital: Condensed Version – July 2008; Modèle* de convention *fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée – Juillet 2008.* Přitom zjistil, že až na drobné nepřesnosti v citacích se příslušné pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného shodují s textem zmíněné publikace (zejm. str. 178 až 179 publikace). Žalovaný tedy použil aktuální verzi komentáře (ostatně jinou verzi komentáře v českém překladu se soudu nepodařilo dohledat), nicméně i kdyby tak neučinil, je třeba podotknout, že komentář byl použit jakožto interpretační vodítko, a nikoli jako právní

norma, pročež by ani užití pozdějšího komentáře nepředstavovalo nezákonný postup, pakliže by se takový komentář nevztahoval k odlišnému znění předmětného ustanovení vzorové smlouvy OECD. Uvedená kasační námitka je proto v konečném důsledku nedůvodná.

[39] Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že podmínka existence „zvláštního vztahu" dle čl. 11 odst. 4 SZDZ byla v předmětné věci dána, a to, s přihlédnutím k obsahu spisového materiálu, ve všech dotčených zdaňovacích obdobích. Další podmínkou pro aplikace výjimky obsažené v ustanovení čl. 11 odst. 4 SZDZ je proto zjištění „přesahu výše úroků nad výší úroků, která by jinak byla sjednána, kdyby mezi stěžovatelem a skutečným vlastníkem (BATIF) nebylo zvláštního vztahu". Žalovaný k této další podmínce ve svém rozhodnutí uvedl, že „*mezi odvolatelem a správcem daně není sporu o tom, jaká částka úroků přesahuje částku, kterou by smluvil plátce daně s nezávislým vlastníkem. Důvodem je skutečnost, že uvedenou částku vypočítal sám odvolatel, který s ohledem na ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů provedl test nízké kapitalizace ve věci výše uplatněných úroků. Takovýto postup při vyčíslení výše úroků, jež ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů není možné uplatnit jako daňově účinný náklad, je nutno jednoznačně považovat za zcela přesně stanovený postup vykázání takovéhoto rozdílu dokazováním. Jestliže zákonodárce v zákoně o daních z příjmů jasně vydefinoval výši nedaňových nákladů jako finanční náklady z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob přesahují čtyřnásobek výše vlastního kapitálu, potom zcela jasně určil způsob jejího vyčíslení.* (...) *potom vyčíslený rozdíl úroků z úvěru za použití vnitrostátního předpisu, jenž jasně vymezil mantinely pro určení maximální možné hranice finančních nákladů, jako daňově účinných a tedy z daného pohledu i možných, je nutno považovat za rozdíl oproti obvyklé výši úroků, jež by byla stanovena mezi nezávislými subjekty, resp. subjekty, u nichž by neexistoval tzv. zvláštní vztah. Uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů bylo do zákona včleněno od 1. 1. 1994, a to za účelem zabránění spekulativnímu dluhovému financování společností. Potom toto včlenění uvedeného ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) do zákona o daních z příjmů jednoznačně vycházelo z předpokladu, že stanovená úroveň nízké kapitalizace představuje cenu obvyklou úroku na poskytnuté (přijaté) úvěrové nástroje pro dané místo a čas.*" Stěžovatel proti popsanému názoru žalovaného brojí kasační námitkou reprodukovanou v odst. 15 tohoto rozsudku a Nejvyšší správní soud se s touto námitkou plně ztotožňuje. Byť úvaha žalovaného nepostrádá jistou míru elementární logiky (neboť Nejvyšší správní soud nepochybuje, že evidentně nadměrné úvěrové zatížení stěžovatele představuje z jednoho úhlu pohledu bezesporu jednu z metod daňové optimalizace), dopustil se jí žalovaný zcela stejného pochybení jako v případě dřívějšího naplnění pojmu „zvláštní vztah" obsahem národní právní úpravy (tj. „spojené osoby" podle zákona o daních z příjmů). Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, v němž vysvětlil princip aplikační přednosti SZDZ před zákonem o daních z příjmů. Pokud má být podle čl. 11 odst. 4 SZDZ vyňata z obecného ustanovení čl. 11 odst. 1 téže mezinárodní smlouvy částka úroků, která z důvodu zvláštního vztahu mezi subjekty přesahuje částku úroků, která jinak by byla sjednána nebýt těchto vztahů (tedy s dodržením tržního odstupu, v anglickém originále „*at arm's lenght*"), je třeba určit tento přesah ve smyslu dané mezinárodní úmluvy, nikoli myšlenkovou konstrukcí, podle které je přesah ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ totožný se souhrnem výdajů neuznatelných jakožto vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Uvedený názor žalovaného je chybný už jen z toho důvodu, že v posledně odkazovaném zákonném ustanovení je promítnuto tzv. pravidlo nízké kapitalizace, což byla ve své

podstatě obdoba nevyvratitelné právní domněnky, podle které mj. přesáhnou-li úroky zákonem stanovený násobek výše základního kapitálu dlužníka (plátce srážkové daně), jedná se o finanční výdaje neuznatelné jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tato nevyvratitelná právní domněnka, nebo přesněji spíš právní konstrukce, není přitom ničím jiným než paušální úvahou či odhadem zákonodárce, či jen jeho představou o obvyklé „správné“ míře kapitalizace. Nejvyšší správní soud na tomto místě nezpochybňuje oprávnění zákonodárce upravit za pomoci takovéhoto odhadu danou problematiku, nicméně z přednostně aplikovatelného ustanovení mezinárodní smlouvy (čl. 11 odst. 4 SZDZ) je zcela zřejmé, že pro případy spadající pod její věcnou způsobnost je třeba posuzovat předmětný přesah částky úroků v každém jednotlivém případě, a nikoli paušálně. *Per argumentum ad absurdum* lze uvést, že pokud by bylo třeba dotčené ustanovení čl. 11 odst. 4 SZDZ o přesahu částky placených úroků naplnit obsahem pravidel nízké kapitalizace dle zákona o daních z příjmů, s tím, že tato pravidla byla i v jednotlivých dotčených zdaňovacích obdobích (2006 až 2009) podstatným způsobem novelizována (např. s účinností pro zdaňovací období let 2006 a 2007 byla kriteriem pro pravidlo nízké kapitalizace částka odpovídající čtyřnásobku vlastního kapitálu dlužníka, pro období roku 2008 dvojnásobek a pro období roku 2009 opět čtyřnásobek kapitálu), stal by se tímto v podstatě zákon o daních z příjmů prováděcím předpisem dotčené mezinárodní smlouvy, což je zcela nepřípustné. Rovněž je třeba poznamenat, že uvedenou právní domněnku, resp. odhad zákonodárce, v žádném případě nelze považovat za „provedené dokazování“ v otázce přesahu úroků dle čl. 11 odst. 4 SZDZ ve smyslu právního názoru zaujatého Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 2 Afs 42/2008 – 62. V tomto směru tedy žalovaný pochybil, přičemž obdobnou výtku je třeba vznést vůči napadenému rozsudku, který se s odpovídající žalobní námitkou stěžovatele dostatečným způsobem nevypořádal. Pokud navíc městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný provedl v souladu s pokynem Nejvyššího správního soudu v předmětné otázce řádné dokazování, posoudil příslušnou žalobní námitku nesprávně.

## VI. Závěr a náklady řízení

[40] Ze všech výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. Napadený rozsudek byl shledán dílem nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a dílem též nezákonným pro nesprávné posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) téhož zákona]. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušit.

[41] Vzhledem k tomu, že nesprávné posouzení právní otázky soudem *de facto* zrcadlilo předchozí nesprávné posouzení právní otázky žalovaným, musel Nejvyšší správní soud přistoupit podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. taktéž ke zrušení rozhodnutí žalovaného a k vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[42] Podle § 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. bude žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku. V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby dokazováním určil částku úroků, která přesahuje částku úroků sjednaných v hypotetické situaci absence zvláštního vztahu mezi stěžovatelem a BATIF.

Nejvyšší správní soud podotýká, že čl. 11 odst. 4 SZDZ hovoří o částce úroků, nikoli o úrokové sazbě, a proto bude namístě, aby se žalovaný zaměřil na konkrétní částku tvořící úroky za předmětná zdaňovací období namísto procentuální sazby úrokové míry a její obvyklosti v obchodní úvěrové praxi. Tato konkrétní částka pak musí samozřejmě být zasazena do kontextu základního kapitálu stěžovatele a dalších ekonomických ukazatelů, na základě kterých bývá v běžném obchodním styku určována maximální částka úroků, které by byl ochoten bez přítomnosti zvláštního vztahu dlužník s věřitelem sjednat (to samozřejmě s přihlédnutím k reáliím jednotlivých zdaňovacích období). Pokud v návaznosti na provedené dokazování žalovaný zjistí, že částka úroků zaplacených stěžovatelem společnosti BATIF přesahovala zjištěnou částku, pak se na přesahující částku neuplatní obecné pravidlo čl. 11 odst. 1 SZDZ, podle kterého se úroky zdaňují ve státě sídla skutečného vlastníka těchto úroků (zde Spojené království Velké Británie a Severního Irska), a bude zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy (srov. čl. 11 odst. 4 věta poslední SZDZ). Nejvyšší správní soud *obiter dictum* předesílá, že ostatní ustanovení SZDZ neupravují zdanění uvedené přesahové částky úroků, přičemž v úvahu nepřipadá ani aplikace čl. 21 této smlouvy, neboť se stále jedná pojmově o úroky, tj. druh příjmu nikoli nepojednaný obecně v některém z předcházejících ustanovení smlouvy. Pokud tedy bude přesah částek úroků žalovaným náležitě zjištěn, bude namístě tyto úroky zdanit podle odpovídajících ustanovení národní právní úpravy, jak předpokládá ustanovení čl. 11 odst. 4 SZDZ; národní právní úprava se použije jen a pouze proto, že její použití tento článek výslovně pro tento typ příjmů nařizuje.

[43] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že „[r]*ozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o odmítnutí návrhu, zastavení řízení, o postoupení věci nebo způsobem podle odstavce 2, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.*“ Nejvyšší správní soud při posouzení práva účastníků na náhradu nákladů řízení vyšel z přiměřeného užití ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. (v souladu s § 120 téhož zákona), které spojuje právo na náhradu nákladů řízení s kritériem procesního úspěchu toho kterého účastníka ve věci samé. Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a vyhověl stížnímu petitu stěžovatele, a zároveň zrušil i předtím žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, nelze než uzavřít, že stěžovatel zaznamenal úspěch ve věci jak v řízení o kasační stížnosti, tak *de facto* i v řízení před městským soudem; za obě soudní řízení mu proto náleží náhrada účelně vynaložených nákladů. Tyto náklady sestávají ze zaplacených soudních poplatků a z nákladů zastoupení stěžovatele. Stěžovatel zaplatil soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve výši 3000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků, jenž je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v rozhodném znění]. Soudní poplatek zaplatil stěžovatel rovněž za řízení o kasační stížnosti, a to ve výši 5000 Kč (položka 19 Sazebníku soudních poplatků). Pokud jde o náhradu nákladů zastoupení stěžovatele advokátem, spočívá tato v částce odpovídající mimosmluvní odměně za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dál jen „advokátní tarif“), tedy jedenkrát příprava a převzetí zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, dvakrát písemný návrh ve věci samé – žaloba a kasační stížnost, v hodnotě 3100 Kč za jeden každý úkon právní služby [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], včetně tří paušálních částek náhrady hotových výdajů advokáta à 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, to vše zvýšené o 21 % jakožto částku daně z přidané

hodnoty, k jejímuž plátcovství je zástupce stěžovatele registrován a kterou je povinen odvést. Celkem, včetně soudního poplatku, je tedy žalovaný povinen nahradit stěžovateli na účelně vynaložených nákladech řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku 20 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatele – Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta se sídlem Šikulova 17, Brno.

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

V Brně dne 27. září 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu