

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **A. B. spol. s r. o.,** zastoupeného JUDr. Zdeňkem Řípou, advokátem se sídlem Praha 1, Vodičkova 30, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství České Budějovice,** se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 5. 2004, č. j. 10 Ca 28/2004 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 19. 1. 2004, č. j. 7088/120/2003 a č. j. 7087/120/2003 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Táboře ze dne 28. 4. 2003, č. j. 63694/03/110917/3425 (jímž byla žalobci předepsána daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou za zdaňovací období r. 2001 ve výši 3 504 205 Kč), a č. j. 64443/03/110917/3425 (jímž byla žalobci předepsána daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou za zdaňovací období r. 2002 ve výši 1 827 233 Kč), a věci mu vráceny k dalšímu řízení. Krajský soud při posouzení zásadní otázky, zda se zřetelem na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze považovat nadměrné úroky za dividendy a v České republice je zdaňovat podle ust. § 36 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zvláštní sazbou, s tím, že srážku je podle § 38 odst. 2 téhož zákona povinen provést žalobce jako plátce daně, nebo zda mají být dotčené úroky považovány za standardní úroky, a tudíž zdaňovány pouze ve státě příjemce (USA a Nizozemí), dospěl k závěru, že se o dividendy nejedná a tudíž jejich zdanění správcem daně bylo neopodstatněné.

Přitom vycházel ze Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku ze dne 16. 9. 1993 a ze Smlouvy mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku ze dne 4. 3. 1974, podle nichž shodně se dividendy zdaňují ve smluvním státě, kde je vyplácející společnost rezidentem (tedy v daném případě v České republice), a úroky ve státě příjemce. Správce daně podle názoru krajského soudu nesprávně vycházel z posouzení nadměrných úroků jako dividend, aniž byla splněna podmínka, že jde mimo příjmu obdobného příjmu z akcií i o příjem z jiných společenských práv. Takové tvrzení správce daně soud označil jako nepřípustné dovolávání se ustanovení vnitrostátního práva jako důvodu pro nerespektování dotčených mezinárodních smluv ve smyslu ust. čl. 7 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Je-li pohledávkou právo věřitele požadovat na dlužníkovi plnění z titulu smlouvy o úvěru a z ní plyne právo na splácení jistiny a úroku, nemůže být pochyb o tom, že úroky jsou pro zahraniční subjekt příjmem z pohledávky, podřaditelným pod příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu a tudíž příjmem, podřaditelným pod kategorii „úroky“, neboť to odpovídá tomuto pojmu vymezenému v čl. 11 obou mezinárodních smluv. Výhrada v definici smlouvy s USA, odkazující na čl. 10 odst. 4, tedy na definici dividend, je nepoužitelná z důvodů, že úvěry poskytnuté žalobci, nezaložily pro věřitele žádné právo na společnosti. Jiný výklad by podle názoru krajského soudu nepřípustně nahrazoval vůli aktérů mezinárodních smluv, neboť si lze jistě představit jak smlouvy, které nadměrné úroky pod dividendy zahrnují (např. Smlouva s Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění ze dne 22. 7. 2000), tak i smlouvy, které tak nečiní. Nelze proto vycházet ze Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku OECD a jejího komentáře (dále též Vzorová smlouva, Komentář), neboť nejde o závazné právní předpisy a podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu (čl. 32) jsou použitelné jen jako doplňkový prostředek k výkladu v případě nejednoznačných, nejasných, nebo k protismyslnému výsledku vedoucích smluvních ujednání - o takový případ se však podle přesvědčení krajského soudu nejedná. Vzhledem k tomu, že definice výrazu „dividendy„ ve smlouvách s USA a Nizozemím nadměrné úroky nezahrnuje, nelze je takto zdanit ve smluvním státě, v němž je vyplácející společnost rezidentem. Pokud nadměrné úroky neměly být v České republice zdaňovány srážkovou daní, neměl žalobce povinnost srážku odvést. Proto krajský soud obě žalobami napadená rozhodnutí žalovaného, stejně jako rozhodnutí jim předcházející, pro nezákonnost zrušil.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkazující na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. poukázal na zjištění daňové kontroly, že žalobce měl uzavřenou se společností T.E.C. smlouvu o konsolidovaném úvěru a smlouvu o akvizičním úvěru, obě ze dne 10. 3. 1999, a se společností E.V. B.V. smlouvu o akvizičním úvěru, rovněž ze dne 10. 3. 1999. Na jejich základě účtoval do nákladů úroky, které byly podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů daňově neuznatelné, neboť byly podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 téhož zákona považovány za podíly na zisku. Správce daně na základě toho dospěl k závěru, že žalobce byl povinen z vyplacených úroků srazit daň podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 a § 38d odst. 2, 3 zákona o daních z příjmů. Posouzení krajského soudu je v rozporu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění uzavřenými mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými (vyhlášena pod č. 32/1994 Sb.) a mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím (vyhlášena pod č. 138/1974 Sb.). Podle čl. 10 smlouvy s USA lze dividendy zdanit ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce, který je skutečným vlastníkem dividend, je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto stanovená nepřesáhne 5 % hrubé částky dividend, jestliže vlastníkem je společnost, která vlastní nejméně 10 % podílů s hlasovacím

právem na společnosti vyplácející dividendy a 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech. Dle odst. 4 výraz „dividendy“ označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i příjmy z jiných práv na společnosti, které jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozdílí zisk, rezidentem. Výraz „dividendy“ rovněž zahrnuje příjmy ze závazků, včetně dlužních úpisů nesoucích právo podílu na zisku, v tom rozsahu, jak je to stanoveno podle právních předpisů toho smluvního státu, ze kterého plyne příjem. Obdobně i v čl. 10 odst. 2 cit. smlouvy je uvedeno, že dividendy mohou být zdaněny ve státě, ve kterém má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Dle odst. 6 cit. článku výraz „dividendy“ označuje příjem z akcií, z požitkových listů nebo práv, kuksů, zakladatelských podílů nebo jiných práv s podílem na ziscích a příjmy z jiných společenských práv, které jsou postaveny na roveň příjmům z akcií daňovými předpisy státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy. V daném případě se jednalo o příjem podle daňového předpisu České republiky považovaný za podíl na zisku, a jako takový je zdaňován. Jedná se proto o příjmy z jiných práv na společnosti, které jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií ve smyslu čl. 10 odst. 4 smlouvy s USA a čl. 10 odst. 6 smlouvy s Nizozemím; není rozhodující, že formálně nevzniklo žádné společenské právo charakterizované podílem na řízení, zisku a likvidačním zůstatku. Rozhodující je jen to, že se jedná o příjmy, které jsou daňovými předpisy postaveny na roveň práva akcionáře na výplatu dividendy, tedy o právo plynoucí z účasti na společnosti. Termín „společenské právo“ je pro daňové účely širší, než jak je chápán v rovině práva soukromého. Takovým posouzením nemohlo dojít k porušení čl. 27 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Tuzemské právo bylo užito v souladu s ust. § 37 zákona o daních z příjmů. Citované mezinárodní smlouvy umožňují v případě tzv. nízké kapitalizace zdanění úroků z úvěrů a půjček jako zdanění dividend, avšak stanoví mezní sazbu daně. Proto správce daně úroky zdanil jako dividendy, ale sazbu daně modifikoval v souladu s mezinárodními smlouvami. Věřiteli v důsledku zvláštních vztahů tzv. nízké kapitalizace vzniklo právo podílet se na zisku dlužníka, neboť poskytnuté úvěry byly postaveny na roveň účasti ve společnosti a výplata věřiteli byla vázána na výsledky podnikání dlužníka. I když se formálně jednalo o poskytnutí úvěru a z jeho titulu o splácení úroků z něj, ve skutečnosti šlo o vztah společníka ke společnosti z titulu vkladu a vznik práva na dividendy, tedy o právo na společnosti. Na tom nic nemění čl. 11 citovaných mezinárodních smluv umožňující zdanění úroků jen ve státě příjemce, neboť zde užitý výraz „úroky“ nezahrnuje ty příjmy, které jsou podřazeny pod čl. 10. To je výslovně uvedeno v čl. 11 odst. 3 smlouvy s USA a ze skutečnosti, že ve smlouvě s Nizozemím takový výslovný odkaz chybí, nelze dovodit odlišný režim, stejně tak jako ze skutečnosti, že některé mezinárodní smlouvy (např. s Belgií) jsou přesnější. Krajský soud zcela pominul čl. 3 odst. 2 obou smluv, podle něhož každý výraz, který není nijak definován, má pro aplikaci smysl, který je mu určen právními předpisy toho státu, který upravuje daně, jež jsou předmětem smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje jiný výklad. Termín „jiná práva na společnosti“, „jiné právo s podílem na zisku“ není ve smlouvách přímo definován, proto je na místě aplikace českého zákona o daních z příjmů. I když Vzorová smlouva a Komentář nemají povahu závazných právních předpisů, lze je použít jako doplňkový prostředek výkladu, a to i v daném případě. Podle čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, lze doplňkových prostředků výkladu použít buď k potvrzení významu, který vyplývá z použití čl. 31, nebo pro určení významu nejednoznačného, nejasného, nebo vedoucího k výsledku zřejmě protismyslnému nebo nerozumnému. Smlouva musí být vykládána podle čl. 31 Úmluvy v dobré víře, v souladu s obvyklým významem s přihlédnutím k jejímu předmětu a účelu. Užití tohoto článku vede k závěru vyslovenému správcem daně; užití čl. 32 je potvrzením významu nejasného, pokud by strany měly jiný názor na výklad pojmu „dividenda“. Vzorovou smlouvu

a její komentář lze z těchto důvodů užít jako výkladové pravidlo; jde o široce uznávaný dokument, jak Česká republika, tak i USA a Nizozemské království jsou členskými státy OECD. Definice dividend v čl. 10 Vzorové smlouvy uvádí, že za dividendy se považují i příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle zákonů státu, jehož rezidentem je společnost, která vyplácí podíly na zisku. V Komentáři pak je uvedeno, že čl. 10 pojednává nejen o dividendách jako takových, ale také o úrocích z půjček, pokud věřitel se skutečně podílí na rizikách, jimž je vystavena společnost, tj. když splacení půjčky převážně závisí na úspěšných výsledcích nebo jinak na podnikání podniku. Články 10 a 11 proto nebrání tomu, aby posuzování tohoto druhu úroků jako dividend podle vnitrostátních právních předpisů o nízké kapitalizaci bylo aplikováno ve státě dlužníka. I to nasvědčuje závěru správce daně, že se v daném případě úroky zdaňují podle čl. 10 a nikoliv podle čl. 11 citovaných smluv. Byly tedy naplněny základní předpoklady pro překvalifikování předmětných úroků na dividendy jak ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů, tak ve smyslu čl. 3, 10, 11 smluv o zamezení dvojího zdanění. Hlavním cílem opatření o tzv. nízké kapitalizaci je zamezit ovlivňování daňové povinnosti právnických osob formou tzv. „financování dluhem“. Jde o situaci, kdy poměr dluhů společnosti k jejímu vlastnímu kapitálu přesahuje určitou, z daňového hlediska přijatelnou, hranici. V důsledku toho je prostřednictvím vyplácených úroků snižován daňový základ příjemce na jedné straně, zatímco na druhé poskytovatel úvěrů či půjček takto realizuje v nezdaněné formě nebo ve formě méně zdaněné do výnosů svůj podíl na zisku jako příjemce úvěru. Mezistátní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány na základě mezinárodních standardů vypracovaných v rámci OECD a stanovují jasná pravidla pro tyto případy tak, aby zabránily daňovým únikům. Proto stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úroky ze smluv o konsolidovaném a akvizičním úvěru je třeba považovat za příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu ve smyslu čl. 11 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s USA a ve smyslu čl. 11 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím. K tomu, aby se mohlo jednat o příjmy tuzemským právem podrobené stejnému daňovému režimu jako dividendy, není splněna další podmínka - nejedná se o současně o příjem z jiných práv na společnosti (jiných společenských práv). Výklad žalovaného umožňuje volnou modifikaci smluvních ujednání, aniž se tak smluvní strany dohodly. Předmětné úroky jsou pro zahraniční subjekty příjmem z pohledávky odpovídajícím definici úroků v čl. 11 obou smluv a vnitrostátní zákon lze použít, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. Společnostem T.E.C. a E.V.B.V. nikdy nevznikla žádná jiná práva na společnosti žalobce jako nezbytně nutná podmínka možné subsumpce příjmů z úroků pod pojem dividendy, a to ani formálně ani fakticky, nepodílí se ani na řízení ani na zisku či likvidačním zůstatku. Pokud by něco takového bylo záměrem, jistě by to ve smlouvách bylo jednoznačně vyjádřeno. Zmíněné společnosti sice nesly určitou míru rizika nesplacení svých pohledávek, z toho však nevznikají žádná jiná práva na společnosti. V úvěrových smlouvách byla sjednána standardní fixní úroková míra, a skutečnost, že splatnost úroků a jistiny byla sjednána v závislosti na výsledku peněžních toků, nemůže být podkladem pro závěr učiněný správcem daně. Žalobce rovněž nesdílí námitku opomenutí čl. 3 odst. 2 obou smluv. Naopak výklad soudu články plně respektuje, neboť obě smlouvy obsahují definici pojmů „úroky“ i „dividendy“. Posuzované úroky jsou jednoznačně příjmy plynoucí z pohledávek, tedy odpovídající slovnímu spojení „příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu“ jako součásti speciálních definic výrazu „úroky“ v čl. 11 odst. 3 a 11 odst. 2 předmětných smluv o zamezení dvojího zdanění. Výklad pojmů „dividendy“ a „úroky“

v těchto smlouvách nevyvolává žádné pochybnosti. Navíc i při akceptaci názoru stěžovatele je třeba poukázat na skutečnost, že zákon o daních z příjmů neobsahuje žádnou definici slovního spojení „jiné právo na společnosti“, resp. „jiné společenské právo“, ale užívá spojení jako „účast na obchodní společnosti“ [§ 4 odst. 1 písm. r), § 10 odst. 1 písm. c), § 36 odst. 2 písm. a) bod 1], „majetkový podíl na společnosti“ [§ 8 odst. 1 písm. a)], nebo „podíl v obchodní společnosti“ [§ 24 odst. 2 písm. w)]. Pod tato slovní spojení ovšem zákon o daních z příjmů výslovně ani implicitně nezahrnuje pohledávky ze závazkových právních vztahů, resp. příjmy z nich vyplývající. Proto pod výše uvedené výrazy lze zahrnovat v daňovém řízení jen práva ve smyslu části druhé obchodního zákoníku charakterizované např. podílem na řízení, zisku a likvidačním zůstatku - nic takového ovšem z daných úvěrových smluv nevyplývá. Stěžovatel podle názoru žalobce nesprávně argumentuje použitelností Vzorové smlouvy a Komentáře. Existence Komentáře není odvozena od ust. § 31 odst. 3 Vídeňské smlouvy, ale od ust. čl. 5 písm. b) Konvence o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj vyhlášené pod č. 266/1998 Sb., podle něhož může Organizace dávat členům doporučení - to je nezávazné. Doporučení ohledně Vzorové smlouvy ze dne 23. 10. 1997 nebylo ani přijato jménem členských států, ale Radou jako orgánem Organizace - navíc nebylo v České republice nikdy oficiálně zveřejněno. Doporučení směřovalo jednak k uzavírání nových smluv, jednak k užití Komentáře při aplikaci a výkladu dvoustranných smluv (čl. I. odst. 3). Vzhledem k povaze doporučení [čl. 5 písm. b)] neplyne pro Českou republiku závazek řídit se Komentářem a nejde tedy o dohodu členských států na výkladových pravidlech. Žalobce tak souhlasí se závěrem soudu o charakteru Komentáře jako přípravného materiálu a doplňkového prostředku výkladu. Samotná skutečnost, že stěžovatel zastává odlišný výklad ustanovení mezinárodních smluv (čl. 10 odst. 4 - USA, čl. 10 odst. 6 - Nizozemí), neznamená, že se jedná o ustanovení s nejednoznačným významem nebo nejasná a že tedy bylo nutné použít jako výkladového prostředku Komentáře. Navíc stěžovatelem užitá ustanovení umožňující reklasifikaci nadměrných úroků na dividendy umožňuje až doplněk z 23. 7. 1992; smlouva s Nizozemím byla uzavřena v r. 1974; smlouva s USA sice až v r. 1993, ale při jejím sjednávání nebyla Vzorová smlouva použita - z toho žalobce dovozuje, že u žádné z těchto mezinárodních smluv nebylo možno Komentáře jako výkladového pravidla užít. Závěrem žalobce namítá, že pokud Česká republika hodlá na základě doporučení OECD stanovovat jednotlivcům daňové povinnosti, musí je řádně transformovat cestou zákonů či ratifikace. Nelze připustit, aby pouhá změna komentáře zakládala daňovou povinnost jednotlivců. Proto žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

O důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností je namítáno nesprávné právní posouzení zdanění příjmů z pohledávek z úvěrových smluv.

K tomu správní spisy obsahují zprávu o kontrole daně z příjmů právnických osob provedené u stěžovatele (A.B. spol. s r. o. - dříve E. spol. s r. o.) za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001, ze dne 17. 4. 2003, č. j. 118825/02/110931/3996, v níž je v bodě 4 (§ 36 - zvláštní sazba daně) konstatováno, že předmětem účetních nákladů byly úroky z úvěrů poskytnutých zahraničními subjekty - společností T.E.C. (daňovým rezidentem USA) a společností E.V.B.V. (daňovým rezidentem Nizozemí). Tyto úroky nebyly uznány za náklad zahrnovaný do základu daně podle § 25 odst. 1 písm. w) daňového řádu (§ 22 odst. 1 písm. g/ bod 3) daňového řádu, a byly posouzeny jako podíly na zisku - dividendy podléhající podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 srážkové dani. Dále je uveden

přehled úroků účtovaných ve prospěch společnosti T.E.C., jednak na základě konsolidovaného úvěru, jednak na základě akvizičního úvěru, přehled úroků účtovaných ve prospěch společnosti E.V.B.V. na základě smlouvy o akvizičním úvěru a vyčíslen daňový dopad nesprávného postupu daňového subjektu. V protokole o ústním jednání ze dne 17. 4. 2003 daňový subjekt vyjádřil svůj nesouhlasný právní názor se závěry správce daně. Spis obsahuje smlouvu o konsolidovaném úvěru uzavřenou dne 10. 3. 1999 mezi T.E.C. jako věřitelem a E. spol. s r. o. jako dlužníkem, včetně dodatků ze dne 15. 3. 1999, ze dne 9. 4. 1999, ze dne 13. 5. 1999 a ze dne 31. 3. 2000; o splatnosti úvěru je uvedeno, že se poskytuje na dobu neurčitou a spláceno bude z prvních prostředků po uhrazení provozních a dalších výslovně vypočtených nákladů. Ve spise je založena i smlouva o akvizičním úvěru uzavřená mezi stejnými účastníky dne 10. 3. 1999 s dodatkem ze dne 31. 3. 2000 a smlouva o akvizičním úvěru uzavřená mezi E.V.B.V. jako věřitelem a E. spol. s r. o. jako dlužníkem ze dne 10. 3. 1999 s dodatkem ze dne 31. 3. 2000; obě smlouvy obsahují obdobné ujednání o splatnosti úvěru jako smlouva prvá. Dále spis obsahuje schéma holdingové společnosti, z něhož je zřejmé vzájemné postavení žalobce a věřitelů. Ve spisech jsou založeny shora označené platební výměry, opravné prostředky daňového subjektu a rozhodnutí žalovaného přezkoumávaná soudem k žalobám. Argumentace stran v průběhu správního i soudního řízení odpovídá argumentaci uplatněné v kasační stížnosti a ve vyjádření k ní.

Při posouzení správnosti právního posouzení provedeného krajským soudem vycházel Nejvyšší správní soud z ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění. Finanční úřad posoudil úroky poskytnuté žalobcem jako výdaje, které není možno podle § 25 odst. 1 písm. w) daňového zákona uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (úvěry a půjčky), neboť úvěry byly poskytnuty daňovými nerezidenty, které byly osobami spřízněnými, a poskytnuté úvěry přesahovaly čtyřnásobek vlastního kapitálu. Úroky z úvěrů se považují za podíly na zisku ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) daňového zákona. Takové příjmy podléhají zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 daňového zákona a podle § 38d téhož zákona se daň podle zvláštní sazby daně vybírá srážkou, kterou je povinen zaplatit plátce daně při poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (odst. 1), u dividendových příjmů při jejich výplatě (odst. 2). Rozhodná je ovšem skutečnost, že smluvními věřiteli jsou subjekty se sídlem v USA a v Nizozemí. Podle § 37 daňového zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými dne 16. 9. 1993 a Českou republikou (resp. ČSSR) a Nizozemským královstvím dne 4. 3. 1974. Obě smlouvy shodně v čl. 3 definují některé všeobecné pojmy, přičemž v odst. 2 obdobně stanoví, že výraz, který není ve smlouvě definován, bude mít pro její aplikaci smluvním státem význam, jenž mu náleží podle předpisů státu upravujícího daně, pokud souvislost nevyžaduje výklad odlišný. V obou smlouvách jsou ovšem konkrétní definice dividend (čl. 10) i úroků (čl. 11); proto aplikace čl. 3 odst. 2 smluv nepřichází v úvahu. Tak ve smlouvě s USA je v čl. 11 odst. 3 uvedeno, že výraz „úroky“ označuje příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, a s výhradou odst. 4 článku 10 (dividendy) poskytujících nebo neposkytujících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště příjem z vládních cenných papírů a příjem z obligací nebo dluhopisů, včetně prémií a výher vztahujících se k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům, stejně jako jakýkoliv jiný příjem, který je podle daňových zákonů smluvního státu, v němž příjem vzniká, považován za příjem z půjčených peněz. Výjimkou z definice úroků podle této smlouvy jsou tedy příjmy z pohledávek, které jsou ve smyslu čl. 10 odst. 4 dividendami. Podle tohoto ustanovení výraz

„dividendy“ označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i příjmy z jiných práv na společnosti, které jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozdílí zisk, rezidentem. Výraz „dividendy“ rovněž zahrnuje příjmy ze závazků, včetně dlužních úpisů nesoucích právo podílu na zisku, v tom rozsahu, jak je to stanoveno podle právních předpisů toho smluvního státu, ze kterého plyne příjem. Ve smlouvě s Nizozemím pak je v čl. 11 odst. 2 uvedeno, že výraz „úroky“ označuje příjmy z veřejných dluhopisů, obligací nebo dlužních úpisů zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, pokud neposkytují právo na podíl na zisku a z pohledávek jakéhokoli druhu, právě tak jako všechny jiné příjmy postavené na roveň příjmům z půjček daňovými předpisy státu, ve kterém mají tyto příjmy zdroj. Tato druhá smluvní definice úroků tedy neobsahuje výslovně výjimku pro dividendy, ovšem dividendy rovněž definuje, a to v čl. 10 odst. 6: výraz „dividendy“ označuje příjmy z akcií, z požitkových listů nebo práv, kuksů, zakladatelských podílů nebo jiných práv s podílem na ziscích, právě tak jako příjmy z pohledávek s podílem na ziscích a příjmy z jiných společenských práv, které jsou postaveny na roveň příjmům z akcií daňovými předpisy státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy. Tedy, i když v definici úroků není výslovně uvedena výjimka odkazující na dividendy, je zřejmé, že pokud by se jednalo o dividendy, bylo by podřazení úrokům vyloučeno, tak jako v případě smlouvy prvé. Při posouzení, zda v daném případě lze žalobcem vyplácené úroky považovat za úroky ve smyslu uvedených mezinárodních smluv (u nichž obě smlouvy předpokládají zdanění úroků ve státě sídla či bydliště osoby, jíž jsou vypláceny (čl. 11 odst. 1 obou smluv), nebo za dividendy, dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému závěru jako krajský soud. Na to, aby částky vyplacené věřitelům bylo možno považovat za dividendy, by se muselo jednat jednak o příjmy, které jsou tuzemským právem podrobeny stejnému režimu jako příjmy z akcií, ale současně by muselo jít i o příjem z jiných práv na společnosti, resp. příjmy z jiných společenských práv. Stěžovatel považuje obě podmínky za naplněné a tvrdí, že právo věřitelů na společnosti, bez ohledu na nedostatek formálního vyjádření v úvěrových či jiných smlouvách, je dáno závislostí na úspěšnosti podnikání dlužníka (žalobce). S tím nelze souhlasit. Není opory pro názor, že účast na podnikání lze v daňovém právu chápat šířeji než v právu soukromém, to by muselo z daňového předpisu vyplývat. Za tuto účast pak nelze považovat pouhou skutečnost, že splatnost úroků byla v úvěrových smlouvách vázána nikoliv časově, ale v závislosti na dosažení zisku v podnikání dlužníka. Ani takto stanovená splatnost úroků neznamená, že se věřitelé na výsledku podnikání podílejí (když jinou formu účasti by nebylo možno dovodit vůbec) a že obdrží nějaký podíl ze zisku; prostě jen až v době, kdy dlužník zisku dosáhne, bude z něho splácet sjednané úroky. Tedy lze rovněž souhlasit s krajským soudem, že ani ve vztahu k úpravě obsažené v obchodním zákoníku, ale ani v obecném významu, nevzniklo věřitelům žádné společenské právo. To ovšem znamená, že úroky vyplácené z úvěrů nelze považovat za příjem z jiných práv na společnosti (smlouva s USA) či za příjem ze společenského práva (smlouva s Nizozemím). Tím je vyloučeno podřazení daných úroků pod pojem „dividendy“. Oproti tomu zcela bez nutnosti výkladu odpovídají úroky z úvěrových smluv definicím pojmu „úroky“ v obou dotčených smlouvách, neboť se jedná o příjem z „pohledávek jakéhokoliv druhu“. I v tom lze s krajským soudem souhlasit. To znamená, že ani pojem „úroky“ ani pojem „dividendy“ není pojmem nejasným, jak tvrdí stěžovatel, a není proto důvodu k aplikaci výkladu ve smyslu Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. 5. 1969 (ve Sbírce rozhodnutí vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.). Úmluva upravuje uzavírání smluv včetně obecných pravidel jejich výkladu. Podle čl. 31 odst. 1 Úmluvy musí být smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy, když v odst. 3 je uvedeno, že spolu s celkovou

souvislostí bude brán zřetel: a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejího ustanovení, k níž došlo mezi stranami, b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu. Podle čl. 32 Úmluvy lze použít k výkladu smluv i doplňkových prostředků, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, a to buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle čl. 31 (a) buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným, nebo (b) vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný. V daném případě stěžovatel vůbec netvrdí naplnění podmínek výkladu ve smyslu čl. 31 a z ničeho není zřejmé, že došlo mezi smluvními zeměmi k nějaké „pozdější dohodě“ nebo, že by se smysl definovaných pojmů změnil v důsledku „pozdější praxe“. Proto ani nemohly být naplněny podmínky užití výkladových prostředků ve smyslu čl. 32 a možnost postupu podle Vzorové smlouvy a jejího Komentáře není třeba hodnotit. Nebyla-li shledána nutnost výkladu podle těchto prostředků, je nerozhodné, jaké pojetí dividend obsahuje čl. 10 Komentáře. Pokud by zmíněnou „pozdější dohodou či praxí“ mělo být právě přijetí Vzorové smlouvy a jejího komentáře (když čl. 10 Komentáře obsahuje pojetí dividend nasvědčující závěrům správce daně), lze jen obecně připomenout, že leží-li posouzení daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat, a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat „pozdější dohody“, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či „pozdější praxi“ závazně nevyjádřenou a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách. Pokud jde o nepotřebnost užití stěžovatelem tvrzených výkladových prostředků, Nejvyšší správní soud je opět s krajským soudem ve shodě.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst.1 písm. a) s. ř. s. jakož ani jiné vady (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), pro které by bylo třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti nebyl úspěšný, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (§ 120 s. ř. s.) nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobci náhrada nebyla přiznána, neboť mu náklady nevznikly.

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

V Brně dne 10. 2. 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu