



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci

žalobce

**British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o.**

**IČ: 617 75 339**

se sídlem Praha 3, Vinohradská 151/2828

zastoupen společností Rödl & Partner Tax, k. s.

proti

dříve Vorlíčková Partners s.r.o.), IČ: 612 46 115,

žalovanému

se sídlem Praha 1, Platnéřská 191/2

**Odvolací finanční ředitelství**

se sídlem Brno, Masarykova 31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28585/14/5000-14201-703604

**T a k t o:**

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá práva na náhradu nákladů řízení.

## O d ů v o d n ě n í:

### I.

#### Základ sporu

1. Žalobce se včas podanou žalobou dne 23. 12. 2014 domáhal u Městského soudu v Praze zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28585/14/5000-14201-703604, kterým byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 3 o přeplatku č. j. 201868/07/003513/4531 ze dne 3. 12. 2007, (rozhodnutí 2006), kterým byla v souladu s § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zamítnuta žádost daňového subjektu o vrácení přeplatku doručená správci daně dne 5. 6. 2007; č. j. 75482/08/003513/4531 ze dne 6. 5. 2008, (rozhodnutí 2007), kterým byla v souladu s § 64 zákona č. 337/1992 Sb. zamítnuta žádost daňového subjektu o vrácení přeplatku doručená správci daně dne 5. 3. 2008; č. j. 89258/11/00351104531 ze dne 5. 4. 2011, (rozhodnutí 2008 a 2009), kterým byla v souladu s § 264 odst. 1 a § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuta žádost daňového subjektu o vrácení přeplatku doručená správci daně dne 20. 12. 2010.
2. Citovanými rozhodnutími Finančního úřadu pro Prahu 3 byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 3 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. 89258/11/00351104531, jimiž byly zamítnuty žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 7,716.785 Kč za zdaňovací období roku 2006, resp. 3,527.561 Kč za zdaňovací období roku 2007, resp. 10,366.154 Kč za zdaňovací období roku 2008, resp. 5,812.402 Kč za zdaňovací období roku 2009.
3. Žalobou napadeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí o přeplatku, kterými byly zamítnuty žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů, a to ve výši 7,716.785 Kč za zdaňovací období roku 2006, ve výši 3,527.561 Kč za zdaňovací období roku 2007, ve výši celkem 16,178.556 Kč (tj. 10,366.154 Kč za zdaňovací období roku 2008 a ve výši 5,812.402 Kč za zdaňovací období roku 2009) na dani z příjmů, která je vybírána právnickým osobám definovaným v ustanovení § 17 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o daních z příjmů“), z příjmů podle ustanovení § 22 odst. 1 písm.: g) bod 3 zákona o daních z příjmů srážkou podle zvláštní sazby daně uvedené v ustanovení §36 odst. 1 písm. b) bod 1 téhož zákona, resp. sazbou daně podle čl. 10 odst. 2 písm. b) Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, podepsaná v Londýně dne 5. listopadu 1990, (dále jen „SZDZ“). Žádosti o vrácení přeplatku byly zamítnuty, neboť přeplatky nevznikly ani do 60 dnů ode dne podání žádosti.
4. Žalobce dne 26. 6. 2001 sjednal se společností B. A. T. International Finance, p.l.c., se sídlem Globe House 4, Temple Place, London WC2R 2PG, GB, (dále jen „BATIF“), smlouvu Master Intra-Group Treasury Products Agreement s dodatkem ze dne 19. 12. 2007. Předmětem uzavřené smlouvy byla úvěrová transakce s nominální částkou úvěru ve

výši 900,000.000 Kč a druhem úvěru revolvingový. Na základě této smlouvy se dlužník (česká společnost) zavázal věřiteli (zahraniční společnosti) uhradit úrok se základem pro výpočet úroků ve výši úrokových sazeb PRIBOR plus marže z půjčené částky.

5. Na základě smlouvy byly žalobcem vyplaceny úroky ve prospěch společnosti BATIF, a to v roce: 2006 ve výši 51,445.233 Kč, v roce 2007 ve výši 23,517.073 Kč, v roce 2008 ve výši 69,107.694 Kč, v roce 2009 ve výši 38,749.347 Kč.
6. Žalobce nejprve sám za každé z uvedených období provedl v návaznosti na ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 38d zákona o daních z příjmů srážku daně a takto sraženou daň odvedl na účet správce daně. Následně však s odkazem na SZDZ požádal o vrácení sražené daně ve výši 15% (tj. za rok 2006 ve výši 7,716.785 Kč, za rok 2007 ve výši 3,527.561 Kč, za rok 2008 ve výši 10,366.154 Kč a za rok 2009 ve výši 5,812.402 Kč), když se odkazoval na definici pojmu úroky dle čl. 11 příslušné SZDZ, jež dle jeho názoru přiznává právo na zdanění příjmů v podobě úroků výlučně ve Velké Británii.,
7. Předmětem sporu v inkriminované věci je výklad ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů, týkajícího se povinnosti odvodu srážkové daně z příjmů v tomto ustanovení uvedených. Předmětné příjmy představovaly úroky z úvěrové smlouvy plynoucí společnosti B. A. T. International Finance (BATIF), která poskytla žalobci úvěr na jeho provozní činnost. Z těchto příjmů odvedl žalobce dne 30. 1. 2007 srážkovou daň ve výši 7,716.785 Kč, kterou v postavení plátce srazil za poplatníka se sídlem v zahraničí BATIF za rok 2006. Obdobně dne 6. 2. 2008 odvedl žalobce srážkovou daň z příjmů ve výši 3,527.561 Kč za období roku 2007. Při sražení daně z příjmů postupoval žalobce podle principu, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky plynoucí daňovým nerezidentům se považují podíly na zisku, mezi něž patří i úroky daňově neuznatelné podle pravidel tzv. nízké kapitalizace - na základě překvalifikace úroků z úvěru na podíly na zisku. Tento princip následně žalobce zpochybnil, přestože jej aplikoval, protože - jak uvedl - kdyby tak nepostupoval, předepsal by mu správce daně daň k přímému placení. Daňová povinnost by v případě neuhrazení srážkové daně přešla přímo na něho.
8. Orgány finanční správy ve svých rozhodnutích vyšly z toho, že srážková daň odvedena být měla. Společnost BATIF má sídlo ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska. Jedná se tedy o daňového nerezidenta, který ve vztahu k pasivnímu příjmu (nevyžadujícímu přítomnost na území ČR) není povinen podat přiznání k dani z příjmů, a za kterého jeho daňovou povinnost jako poplatníka odvádí žalobce coby plátce. Takový postup není vůči společnosti BATIF diskriminační, neboť daňová zátěž za nízkou kapitalizaci nepostihuje pouze daňové nerezidenty, ale stejně tak i daňové rezidenty (ve vztahu k předmětným obdobím dokonce vyšší sazbou daně). Stejně tak nelze přednostně použít mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a na jejím základě dospět k závěru, že se pravidlo danění nízké kapitalizace neužije. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž nezakládají žádné daňové povinnosti, ale znamenají pouze dohodu na tom, který z příjmů bude v tom kterém státě zdaněn. Vlastní daňovou povinnost upravují daňové zákony jednotlivých států. Samotná SZDZ však zdanění nízké kapitalizace nevylučuje, ale právě naopak umožňuje. Orgány finanční správy ve svých rozhodnutích dospěly k závěru, že společnost BATIF a žalobce jsou osobami spojenými, neboť jsou součástí jedné skupiny podniků (holdingu).

9. Městský soud v Praze v této věci rozhodoval již rozsudkem ze dne 10. srpna 2012, č. j. 10 Ca 134/2009-72, v němž označil postup žalobce, který nejprve sám daň odvedl a potom požádal o její vrácení, za účelový. Soud se ztotožnil s právními závěry obsaženými v napadených rozhodnutích. Otázku, zda úroky zaplacené žalobcem jsou uznatelnými daňovými náklady, vyřešil Městský soud v Praze pravomocně již rozsudkem ze dne 7. června 2011, č. j. 11 Ca 175/2009 - 52. Předmětem řízení ve věci sp. zn. 10 Ca 134/2009 bylo již jen zodpovězení otázky, zda tyto úroky mají být zdaněny v České republice srážkovou daní, nebo věřitelem přiznány ve Spojeném království a daněny tam. Městský soud v Praze navíc uvedl, že žalobce v soudním řízení nehájil svá práva, ale reálně argumentoval ve prospěch třetí osoby - společnosti BATIF.
10. Nicméně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 - 87, v právní věci v právní věci žalobce: British American Tobacco (Czech Republic), s. r. o., proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 19075/08-1200-100430 a č. j. 19063/08-1200-100430, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2012, č. j. 10 Ca 134/2009 - 72, byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2012, č. j. 10 Ca 134/2009 - 72, jakož i 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. Věci byly vráceny Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.
11. Následně Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 2. července 2013, č. j. 5 Af 6/2012-57 zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2011, č. j. 14909/11-1200-100430.
12. Žalobou napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28585/14/5000-14201-703604, je potom nových rozhodnutím o odvolání žalobce ve shora uvedených věcech.

## II.

### Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

13. Žalobce se svým podáním domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a tvrdil, že je v hrubém rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 - 87, jímž žalovanému bylo uloženo, aby prostřednictvím dokazování zjistil, zda mezi žalobcem a společností BATIF byl dán tzv. zvláštní vztah.
14. Žalobce namítal, že samotná skutečnost, že žalobce a BATIF jsou propojenými osobami, je z hlediska posouzení, zda je mezi oběma subjekty zvláštní vztah, irrelevantní.
15. Žalobce namítal, že závěry žalovaného jsou zkreslující, spekulativní a neprůkazné.
16. Žalobce namítal, že žalovaný učinil zkratkovitý závěr o nutnosti existence zvláštního vztahu, aniž by se v této souvislosti jakkoliv zabýval finanční kondicí žalobce, podmínkami poskytnutí úvěru, standardy srovnatelných produktů na finančním trhu, tedy skutečnými reáliemi, za nichž byl tento úvěr poskytnut.
17. Žalobce namítal, že § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu zakotvuje pravidla tzv. nízké kapitalizace, tj. znevýhodňuje daňové subjekty, které jsou primárně financovány cizími zdroji od spojených osob na úkor financování vlastním kapitálem.

18. Žalobce namítal, že postup žalovaného hrubě vybočil z mantinelů, které mu čl. 11 odst. 4 SZDZ stanovuje.
19. Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 16. 2. 2015 navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 30. 10. 2014. Tvrdil, že postupoval v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, jakož i nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. 39/13.
20. Žalobce ve své replice ze dne 21. 5. 2015 uvedl, že žalovaný nesprávně aplikoval čl. 3 odst. 2 SZDZ, a že nebyly naplněny podmínky čl. 11 odst. 4 této smlouvy, které by jeho aplikaci umožňovaly.
21. Městský soud v Praze Městský soud v Praze ve věci nařídil jednání, které se konalo ve dne 21. 11. 2017, jehož se žalobce a ani jeho zástupce nezúčastnili, zástupce žalovaného setrval na svých původních stanoviscích.

### III.

#### Posouzení žaloby

22. Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. *Podle čl. 3 odst. 2 SZDZ každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.*
24. *Podle čl. 11 odst. 4 SZDZ jestliže částka úroků přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, za jakéhokoli důvodu částku, kterou by byl smluvil plátcem 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.*
25. *Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmu za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§*

23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor,

26. Podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěru nebo půjčky dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěru nebo půjčce věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi,
27. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. června 2011, č. j. 11 Ca 175/2009-52, pokud uzavřel žalobce se sídlem v ČR smlouvu o poskytnutí úvěru s osobou spojenou, která má sídlo ve Velké Británii, a předmětem žaloby je řešení otázky, zda žalobcem zaplacené úroky jsou jako daňové náklady uznatelné či nikoli, nelze na danou problematiku aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění, neboť tato smlouva výslovně upravuje zdanění samotné a v čl. 11 řeší výlučně otázku zdanění úroků. Proto soud dospěl k závěru, že je nutno postupovat dle českého právního řádu.
28. V inkriminované věci žalobce především namítal, že žalovaný je v hrubém rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 71/2012 – 87.
29. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud vypořádal s kasačními námitkami žalobce, který především namítal, že bylo nesprávně aplikováno ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů. Namísto toho měl být zohledněn § 37 zákona o daních z příjmů, dle něhož se zákon o daních z příjmů použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. Takovou mezinárodní smlouvou je v daném případě SZDZ, (publ. pod č. 89/1992 Sb.). Tato smlouva přitom v čl. 10 odst. 3 obsahuje vlastní definici dividendy a v čl. 11 odst. 2 vlastní definici úroků a neumožňuje překvalifikaci, jak byla provedena v nyní posuzovaném případě, resp. umožňuje překvalifikaci jen tam, kde je dán tzv. zvláštní vztah podle čl. 11 odst. 4 SZDZ. Podle žalobce odpovídají příjmy společnosti BATIF definici úroků uvedené v čl. 11 SZDZ, podle něhož se úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, který je jejich skutečným vlastníkem, zdaňují pouze v tomto druhém státě. V daném případě tak měly být zdaněny pouze ve Velké Británii, nikoliv v České republice.
30. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že rozhodnutí orgánů finanční správy opírají nutnost překvalifikace úroků na podíly na zisku existenci zvláštního vztahu mezi žalobcem a společností BATIF. Tento zvláštní vztah má vyplývat z toho, že stěžovatel a BATIF jsou osobami spojenými, neboť jde o subjekty, jež jsou součástí jedné skupiny podniků. Tato skutečnost má být rozhodná pro aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) a § 22 odst. 1 písm. g) bod 3

zákonu o daních z příjmů. Výraz „zvláštní vztah“ nebyl ani v daňovém řízení ani v řízení před Městským soudem v Praze definován, jak to požaduje pokyn Ministerstva financí D-300 či rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 42/2008. V daném případě mezi dlužníkem (žalobcem) a věřitelem (společností BATIF) není zvláštní vztah dán a půjčka je jen standardní a v mezinárodním obchodě běžnou obchodní transakcí v rámci jednoho koncernu. Pro definování zvláštního vztahu je dle žalobce klíčové to, že se věřitel poskytnutým úvěrem nějakým způsobem podílí na obchodním riziku dlužníka.

31. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012 – 87 především konstatoval, že napadený rozsudek Městského soudu v Praze i žalobami napadená rozhodnutí se však otázkou diskriminace zabývají a shodně vycházejí z toho, že o diskriminaci nejde, neboť daňová zátěž za nízkou kapitalizaci nepostihuje pouze daňové nerezidenty, ale stejně tak i daňové rezidenty (ve vztahu k předmětným obdobím dokonce vyšší sazbou daně).
32. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012 – 87 se především musel zabývat stěžejní otázkou, zda překvalifikování úroků na dividendy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů je možno aplikovat i tam, kde jde o vztah, na který se má primárně použít ustanovení mezinárodní smlouvy, a dospěl k tomuto závěru:
33. „Podle čl. 10 Ústavy ČR platí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podobně § 37 zákona o daních z příjmů praví, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů lze v dnešní době vnímat již jen jako „relikt“ z období, kdy neexistovala generální recepční norma, kterou nyní představuje právě čl. 10 Ústavy.
34. Článek 10 SZDZ definuje dividendy. Dle odst. 1 platí, že dividendy vyplácené společností, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém smluvním státě. Tyto dividendy však dle odst. 2 mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne:
35. (a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25% podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy;  
(b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech. Výraz „dividendy“, použitý v čl. 10 SZDZ, označuje dle odst. 3 tohoto ustanovení, příjmy z akcií nebo jiných práv - s výjimkou pohledávek - s podílem na zisku, jakož i příjmy z práv na společnosti, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozdělí zisk, rezidentem postaveny na roven příjmů z akcií a rovněž zahrnuje veškeré jiné příjmy, které podle právních předpisů smluvního státu, jehož je rezidentem společnost, která provádí výplaty, jsou považovány za dividendy nebo rozdělený zisk společnosti. Ustanovení čl. 10 odst. 1 a 2 se v souladu s odst. 4 nepoužije, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem v jednom smluvním státě, vykonává v druhém smluvním státě, v němž je rezidentem společnost vyplácející dividendy, průmyslovou nebo

obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo nezávislé povolání prostřednictvím stálé základny tam umístěné, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně nebo k této stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 SZDZ, podle toho, o jaký případ jde. Podle odst. 5 pak platí, že pokud společnost, která je rezidentem v jednom smluvním státě, dosahuje zisky nebo příjmy z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, ledaže tyto dividendy jsou vypláceny rezidentu tohoto druhého smluvního státu nebo že účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, skutečně patří ke stálé provozovně, která je umístěna v tomto druhém státě, ani podrobit nerozdělené zisky společnosti dani z nerozdělených zisků, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmů docílených v tomto druhém státě.

36. Jednotlivé odstavce ustanovení čl. 11 SZDZ pak definují, co se podle této mezinárodní smlouvy míní „úrokem“. Podle odst. 1 platí, že úroky 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. Výraz „úroky“, použitý v tomto článku, označuje dle odst. 2 příjmy z vládních cenných papírů, obligací nebo dluhopisů zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti nebo doložku o účasti na zisku a z pohledávek jakéhokoli druhu, stejně jako všechny ostatní příjmy, mající charakter příjmů z půjček, podle daňového práva státu, ve kterém je zdroj příjmu. Ustanovení odst. 1 tohoto článku se v souladu s odst. 3 nepoužije, jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem v jednom smluvním státě, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, nebo nezávislé povolání prostřednictvím stálé základny tam umístěné a jestliže pohledávka, za které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně nebo k této stálé základně. V takovém případě se použijí ustanovení čl. 7 nebo čl. 14 SZDZ, podle toho, o jaký případ jde. Významné je pak především ustanovení odst. 4, dle něhož platí, že pokud částka úroků přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, za jakéhokoli důvodu částku, kterou by byl smluvil plátec 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 (zvýraznil NSS).
37. Je tedy nutno posoudit, zda mezinárodní smlouva v daném případě stanoví něco jiného nežli zákon (o daních z příjmů), tedy konkrétně: zda mezinárodní smlouva (SZDZ) obsahuje vlastní komplexní úpravu, která z použití vylučuje § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, ve spojení s § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. První z uvedených ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích stanovilo, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 (fyzické osoby s bydlištěm mimo území ČR) a § 17 odst. 4 (právnícké osoby se sídlem mimo území ČR) považují podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely zákona považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w). V dané věci je rozhodující právě § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, dle něhož jsou ve spojení s § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, téhož zákona za podíly na zisku považovány úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu

zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. Do úvěrů a půjček se nezahrnují úvěry a půjčky nebo jejich část, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, a dále prokazatelně poskytnuté bezúročné úvěry a půjčky. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby jinak spojené uvedené v § 23 odst. 7 písm. b) bodě 5, na poplatníky uvedené v § 18 odst. 3, na burzu cenných papírů a na poplatníky uvedené v § 2.

38. Citovaná ustanovení upravují z hlediska daně z příjmů pravidla tzv. nízké kapitalizace. Uvnitř skupiny společností jsou jednotlivé společnosti mnohdy vzájemně financovány prostřednictvím půjčky či úvěru. Nízkou kapitalizací je rozuměn stav, kdy je kapitál společnosti tvořen z větší části z dluhu než z vlastního jmění. Dluhové financování může být využíváno k reálným podnikatelským potřebám, ale také k daňovému plánování. Z nadměrného financování prostřednictvím půjček nebo úvěrů by si dlužníci mohli odečíst od základu daně i nadměrně vysoké úroky z dluhu, a tím si snížit daňovou povinnost. To je důvodem pro zavedení daňových pravidel nízké kapitalizace v řadě (nikoliv ovšem ve všech) evropských zemí, mj. i v České republice, kde princip pravidel nízké kapitalizace spočívá ve stanovení poměru dluhu k vlastnímu kapitálu, od kterého není možné danou výši úroků odečítat. Daňové konsekvence nízké kapitalizace uplatňuje 17 zemí EU, Spojené království mezi ně nepatří. K principu nízké kapitalizace v zemích EU viz též Sobotková, V.: Pravidla nízké kapitalizace v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. č. 8/2010, s. 29-33.
39. Problematikou nízké kapitalizace se zdejší soud již zabýval v několika svých rozhodnutích. Ze všech plyne, že v případě, kdy si tuzemská společnost půjčuje peníze od zahraniční společnosti, je nutno aplikovat na posouzení nízké kapitalizace mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je-li taková smlouva mezi příslušnými státy uzavřena. V rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 108/2004 - 106, publ. pod č. 577/2005 Sb. NSS, dospěl zdejší soud k závěru, že daňová povinnost související s úvěrovými smlouvami je na základě § 37 zákona o daních z příjmů posuzována podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů, které jednoznačně vymezují pojmy „úroky“ a „dividendy“. Není pak již důvod k užití doplňkových výkladových prostředků. Odpovídají-li vyplácené úroky vymezení tohoto pojmu v mezinárodních smlouvách, podléhají zdanění ve státě jejich příjemce. Také v rozsudku ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008 - 58, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), plyne, že národní úprava zdanění nízké kapitalizace se nepoužije tehdy, jde-li o vztahy, v nichž vystupuje daňový nerezident a současně je s domovskou zemí tohoto nerezidenta uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, neboť v takové chvíli je třeba přednostně aplikovat tuto mezinárodní smlouvu.
40. Nejjobsáhleji se dané problematice zdejší soud věnoval ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 2 Afs 42/2008 - 62, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Šlo sice o posouzení mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným státem (SRN), ale tato smlouva obsahuje řadu shod se SZDZ se Spojeným královstvím (rozdíly jsou spíše jen formulačního rázu), neboť obě vycházejí ze Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění. I toto rozhodnutí dospívá k závěru, že mezinárodní smlouva upravuje definici úroků a dividend komplexně, a proto nelze v této části aplikovat národní legislativu. Pojmu „úroky“ v mezinárodní smlouvě a jejímu režimu je proto nutno podřadit veškeré ekonomické benefity v příslušném ustanovení předvídané, bez ohledu na případnou vnitrostátní úpravu. Nelze též přehlédnout, že i úroky, které se neuznávají jako daňově uznatelný náklad, ale naopak jsou posuzovány jako příjmy podléhající zdanění dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 zákona o daních z příjmů, jsou i nadále úroky (jde ostatně primárně o ekonomickou veličinu); pouze pro potřeby zákona o daních z příjmů se na ně nablíží odlišně, s

příslušnými daňovými konsekvencemi. Opačný výklad by ostatně vedl k absurdnímu důsledku, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (mezinárodní smlouva), mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahu subsidiární (vnitrostátní legislativa). V dalším lze pro stručnost blíže poukázat na uvedený rozsudek, jakož i na rozsudky uvedené v předchozím odstavci.

41. Ke stejným závěrům jako citovaná judikatura dospívá i odborná literatura (zejm. viz Sobotková, V.: *Tak trochu jinak o pravidlech nízké kapitalizace. Daně a právo v praxi*. č. 11/2012, s. 9 a násl.). Z ní plyne, že nelze opomíjet příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána. Nebude-li přehodnocení na podíly na zisku či dividendy povoleno příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, nelze je podle národního práva provést a uvalit tak 15% sazbu daně dle národního zákona.
42. 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. Nelze se ani ztotožnit s argumentací, že obě úpravy jsou v zásadě shodné, a tak je lhůstojno, která z nich bude užita. Pojem „zvláštní vztah“, užitý v čl. 11 odst. 4 SZDZ, totiž není ekvivalentní k pojmu „spojené osoby“, užitému v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován v SZDZ, a proto je nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů. Stejný výraz, ovšem opět bez jakéhokoli náznaku jeho legální definice, obsahuje již jen čl. 12 odst. 6 SZDZ, upravující postup při zdaňování licenčních poplatků. Čl. 3 odst. 2 SZDZ zakotvuje pravidlo, dle něhož každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad. Vnitrostátní zákonná úprava však tento pojem taktéž neznala. Za této situace je výraz „zvláštní vztah“ třeba považovat za neurčitý právní pojem, který musí být vyložen a naplněn konkrétním obsahem, odpovídajícím konkrétní posuzované věci a nelze jej vyložit odkazem na definice zakotvené v terciární normotvorbě. Sluší se v této souvislosti upozornit na fakt, že v případech interpretačních obtíží norem mezinárodních smluv je na místě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.), podpůrně lze využít i komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění. 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. Postup dle jmenovaného ustanovení je užitím specifického právního institutu a jde nepochybně o legislativně přípustný postup. Zde je však nutno mít na zřeteli, že v daňovém řízení má být před vydáním rozhodnutí vždy řádně zjištěn skutkový stav věci a primárně tedy musí být o rozhodných skutečnostech vedeno dokazování. Výjimky z tohoto pravidla jsou nepochybně přípustné, vždy však z povahy věci musí být explicitně zakotveny v právní normě. SZDZ takový postup při zdaňování úroků dle čl. 11 vůbec nepředpokládá a má-li jí být použito přednostně (§ 37 zákona o daních z příjmů), nelze než dovodit, že použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je v případě, kdy se postupuje podle zmiňovaného článku, pojmově vyloučeno.
43. 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. Tuto skutečnost přitom Nejvyšší správní soud nemůže sám nikterak překlenout. Vzhledem

*k tomu, že bylo užito ustanovení (národního práva), jež užito býti nemělo, netřeba se již zabývat tím, zda jde o ustanovení diskriminační, jak namítá stěžovatel.“*

44. Nejvyšší správní soud potom uzavřel s tím, že Odvolacímu finančnímu ředitelství uložil prostřednictvím dokazování zjišťovat, zda mezi žalobcem a společností BATIF byl dán tzv. zvláštní vztah. Upozornil, že tento vztah je třeba analyzovat vždy za každé zdaňovací období, za které se podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, nikoliv jen k okamžiku uzavření smlouvy o úvěru.
45. Jak vyplývá ze správního spisu, jakož i napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 10. 2014, č. j. 28585/14/5000-14201-703604, žalovaný se řídil pokyny Nejvyššího správního soudu a zásadním způsobem doplnil dokazování. Pokud žalobce namítal, že závěry žalovaného jsou zkreslující, spekulativní a nepatřičné, musel Městský soud v Praze tuto námitku odmítnout jako neodůvodněnou, neboť ze správního spisu je zjevné, že žalovaný vycházel ze zjištění zahraničních orgánů finanční správy.
46. Žalovaný poté požádal o výměnu informací prostřednictvím e-formuláře o ověření zvláštního vztahu mezi společností British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o. a zahraničním daňovým subjektem B.A.T. International Finance, p.l.c., se sídlem Globe House 4, Temple Place, London WC2R 2PG, GB. Zajímal se o majetkovou nebo personální propojenost v souvislosti se 100% vlastnictvím německou společností British American Tobacco (Hamburg International) GmbH, Hamburg, Alsterufer 4, BRD.
47. Vyjádření britského daňového a celního úřadu (HM Revenue & Customs) bylo Generálnímu finančnímu ředitelství doručeno dne 23. 10. 2013. Britský úřad potvrdil, že je mu daňový subjekt B.A.T. International Finance, p.l.c., se sídlem Globe House 4, Temple Place, London WC2R 2PG, znám, a že společnost je rezidentem Velké Británie. K inkriminované půjčce uvedl, že úvěr byl poskytnut jako revolvingový a jako takový byl zvyšován a snižován v souladu s obchodními podmínkami a současně nastínil obchodní podmínky. Úvěr byl poskytnut jako revolvingový a jako takový je přezkoumáván a podle potřeby obnovován při každém datu splatnosti. Revolvingové úvěry jsou flexibilní, subjekty mohou čerpat a splácet částky podle toho jak potřebují finanční prostředky. Tento revolvingový úvěr je se společností BAT (Czech Republic) stále v platnosti. Věřitel poskytoval finanční prostředky na revolvingový úvěr z vlastních zdrojů.
48. Expressis verbis uvedl HM Revenue & Customs, že věřitel a dlužník jsou spojenými osobami.
49. K německým finančním úřadům potom směřoval dotaz na vztah mezi společností B.A.T. International Finance, p.l.c., se sídlem Globe House 4, Temple Place, London WC2R 2PG, a společností British American Tobacco (Hamburg International) GmbH, Hamburg, Alsterufer 4, k čemuž negativní sdělení německé strany bylo doručeno dne 25. 2. 2014. Podle něho mezi oběma společnostmi neexistuje žádný přímý poměr ohledně podílu. Vztah mezi British American Tobacco (Hamburg International) GmbH a B.A.T. International Finance, p.l.c., není znám.
50. Předmětem sporu je otázka, zda úroky hrazené žalobcem společností BATIF na základě úvěru poskytnutého pro provozní činnost žalobce na základě Master Intra-Group Treasury

Products Agreement ze dne 26. 6. 2001, včetně jejího dodatku ze dne 19. 12. 2007, podléhají v České republice srážkové dani. Z věcného hlediska jde tedy o posouzení oprávněnosti zdanění příjmů z úroků zahraničního poplatníka překlasifikovaných na podíly na zisku, a to s ohledem na příslušná ustanovení článků uzavřené dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií.

51. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 71/2012-87 vyplývá, že na zdanění úrokových příjmů plynoucích BATIF nelze aplikovat § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů, na jehož základě byly předmětné úrokové příjmy překvalifikovány na dividendy. Nejvyšší správní soud odmítl tento postup s odkazem na skutečnost, že BATIF je daňový nerezident, s jehož domovskou zemí byla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění - SZDZ, která má dle čl. 10 Ústavy aplikační přednost; přehodnocení úroků na podíly na zisku či dividendy, pokud není dána v příslušné SZDZ, nelze provést toliko s odkazem na národní úpravu. SZDZ připouští takové přehodnocení v čl. 11 odst. 4 SZDZ: Jestliže částka úroků přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo který jeden i druhý udržuje s třetí osobou z jakéhokoli důvodu částku, kterou by byl smluvil plátcem 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 čl. 11 odst. 4 SZDZ tedy vyplývá, že daň z úrokových příjmů, které hradil žalobce společnosti BATIF, by bylo možné srazit pouze za situace, kdy by výše úroků přesahovala částku, kterou by byl smluvil žalobce se skutečným vlastníkem, kdyby mezi nimi zvláštní vztah neexistoval. Navíc nelze podrobit srážkové dani celý tento úrokový příjem, ale pouze tu jeho část, která je právě v důsledku existence zvláštního vztahu vyšší než částka, kterou by byl smluvil žalobce se skutečným vlastníkem, kdyby mezi nimi zvláštní vztah neexistoval. Nejvyšší správní soud uložil žalovanému, aby prostřednictvím dokazování zjistil, zda mezi žalobce a společností BATIF byl dán tzv. zvláštní vztah ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ.
52. Nejvyšší správní soud vytyčil tři podmínky, které je nutné zkoumat za účelem zjištění, zda platba úrokových příjmů podléhá srážkové dani. Tyto podmínky zřetelně definoval již ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 42/2008 – 62, v němž judikoval: *Pojem „zvláštní vztah“ mezi dlužníkem a věřitelem, užitý v čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku (č. 18/1984 Sb.) není ekvivalentní k pojmu „spojené osoby“, užitému v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován ani ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, ani v zákoně o daních z příjmů, a je proto nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů, případně postupem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.). Z ustanovení čl. 11 odst. 4 SZDZ plyne, že za situace, kdy je mezi dlužníkem a věřitelem zvláštní vztah (podmínka první), v jehož důsledku (podmínka druhá) částka placených úroků přesahuje částku, kterou by si smluvil*

dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů (podmínka třetí), použije se základní pravidlo jen na zdanění úroků v obvyklé výši, zatímco

zjištěný úrokový diferenciál může být zdaněn podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy.

53. V rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012 – 87 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „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.“
54. Podle názoru Městského soudu v Praze se žalovanému podařilo prokázat kumulativní naplnění podmínek obsažených v SZDS a následně definovaných judikaturou Nejvyššího správního soudu proto, aby mohla být část úrokového příjmu vyplacená žalobcem společností BATIF podrobena srážkové dani v České republice.
55. Žalovaný doplnil dokazování v souladu s požadavky Nejvyššího správního soudu a při svém rozhodování postupoval v souladu se SZDZ, jakož i zákonem o daních z příjmů. V žalobě napadeném rozhodnutí podrobně odůvodnil svůj postup, vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu, reagoval na všechny žalobcem předložené důkazní prostředky. Při svém rozhodování byl vázán jak právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012-87, tak i Městského soudu v Praze v rozsudku č. j. 5 Afs 6/2012-57. Splnění všech podmínek pro zdanění příjmů z úroků zahraničního poplatníka podle ust. 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů srážkou podle zvláštní sazby daně uvedené v ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 téhož zákona, resp. sazbou daně podle čl. 10 odst. 2 písm. b) SZDZ.
56. Podle citovaného čl. 3 odst. 2 SZDZ každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.
57. Podle čl. 11 odst. 1 SZDZ úroky 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.
58. V článku 11 odst. 4 SZDZ je však uvedeno, že jestliže částka úroků přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, z jakéhokoli důvodu částku, kterou by 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.
59. Podle čl. 10 odst. 3 SZDZ výraz "dividendy", použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií nebo jiných práv - s výjimkou pohledávek - s podílem na zisku, jakož i příjmy

z práv na společnosti, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozdělí zisk, rezidentem postaveny na roveň příjmů z akcií a rovněž zahrnuje veškeré jiné příjmy, které podle právních předpisů smluvního státu, jehož je rezidentem společnost, která provádí výplaty, jsou považovány za dividendy nebo rozdělený zisk společnosti.

60. V čl. 10 odst. 2 SZDZ je potom uvedeno, že tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne: 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy; 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.
61. Pojem „zvláštní vztah“ není v SZDZ s Velkou Británií vyložen. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012-87 uvedl, že „jde o neurčitý pojem, který není definován v SZDZ, a proto je nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů.“ Žalovaný byl vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012-87, dle kterého „je tedy nutno posoudit, zda mezinárodní smlouva v daném případě stanoví něco jiného nežli zákon o daních z příjmů, tj. zda mezinárodní smlouva (SZDS s Velkou Británií) obsahuje vlastní komplexní úpravu, která z použití vylučuje § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, ve spojení s § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Zabýval se otázkou, zda úprava čl. 10 a 11 SZDZ umožňuje vyplacené úroky z úvěru zdanit podle čl. 10 odst. 2 SZDZ s Velkou Británií, jako dividendy. V čl. 11 odst. 1 SZDZ se uvádí, že úroky 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. Přitom dle odstavce 2 termín úroky, použitý v tomto článku, označuje příjmy z vládních cenných papírů, obligací nebo dluhopisů zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti neb doložku účasti na zisku a z pohledávek jakéhokoliv druhu, stejně jako všechny ostatní příjmy, mající charakter příjmů z půjček, podle daňového práva státu, ve kterém je zdroj příjmu. Podle čl. 11 odst. 4 SZDZ jestliže částka úroků přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků, nebo které jeden druhý udržuje s třetí osobou, z jakéhokoliv důvodu částku, kterou by byl smluvil plátcem se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení čl. 11 jen na tuto naposledy uvedenou částku. Část platů, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.
62. Koneckonců Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012-87 připustil překlasifikaci úroků při existenci tzv. zvláštního vztahu. Expressis verbis uvedl, že „Pojem „zvláštní vztah“ užitý v čl. 11 odst. 4 SZDS, není ekvivalentní k pojmu „spojené osoby“, užitému v § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován v SZDZ, a proto je nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů. Stejný výraz, ovšem bez jakéhokoli náznaku jeho legální definice, obsahuje již jen čl. 12 odst. 6 SZDZ, upravující postup při zdaňování licenčních poplatků. Článek 3 odst. 2 SZDZ zakotvuje pravidlo, podle něhož každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.“

63. Žalovaný potom v souladu s tímto právním názorem se zabýval existencí tzv. zvláštního vztahu mezi žalobcem a BATIF. Ke svému výkladu použil Komentář ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění, jak výslovně doporučil žalovanému Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012-87. Poukázal na ustanovení čl. 11 odst. 6, k němuž Komentář stanoví, že pro aplikaci tohoto ustanovení je nutné, „aby měl úrok, považovaný za nadměrný, příčinu ve zvláštním vztahu mezi osobou platící úroky a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma těmito osobami a nějakou třetí osobou. Jako příklad lze uvést situaci, kdy je úrok placen fyzické nebo právnické osobě, která se přímo, nebo nepřímo podílí na kontrole osoby platící úroky, nebo která je přímo, nebo nepřímo kontrolována touto osobou nebo je podřízena skupině, která má společný zájem s touto osobou.“ Podle Komentáře *koncept zvláštního vztahu rovněž zahrnuje vztah příbuzenský nebo manželský a obecně vztah jakékoliv zájmové skupiny na rozdíl od právního vztahu zakládajícího povinnost platit úrok*. Ve vyjádření k žalobě žalovaný doplnil, že použil konkrétně Komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění, komentář k čl. 11 Zdanění úroků (str. 167-179) publikace „Výbor OECD pro fiskální záležitosti, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze, 1. vyd. Wolters Kluwer ČR a.s, 2009.
64. Žalovaný argumentoval dále skutečností, že žalobce podle § 66a odst. 9 zákona č. 513/1992 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zveřejnil za každé zdaňovací období zvlášť výroční zprávu, která obsahuje rovněž zprávu o vztazích, a která je uložena v Obchodním rejstříku, viz Sbírka listin), a z níž vyplynulo, že vrcholová ovládající osoba je *British American Tobacco p.l.c., Velká Británie*, přímá ovládající osoba je *British American Tobacco (Hamburg International) GmbH a* ovládaná osoba je *British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o.* Poukázal na to, že sám žalobce v žádosti o vrácení daně ze dne 5. 6. 2007 (evidována č. j. 118326/07 dne 5. 6. 2007) uvedl, že věřitel (poskytovatel půjčky), kterým je společnost BAT International Finance p.l.c., patříci do skupiny British American Tobacco. Dále, že v odvolání žalobce uvedl, že úvěr je poskytován na základě smlouvy Master Intra-Group Treasury Products Agreement, což dle překladu znamená Rámcová smlouva o poskytování vkladových produktů v rámci skupin.
65. Městský soud v Praze poté tato tvrzení žalovaného ověřil. Z obchodního rejstříku vedeného Městským soudem v Praze vyplývá, že jediným společníkem žalobce je společnost British American Tobacco (Hamburg International) GmbH, Hamburg, SRN, Alsterufer 4, Spolková republika Německo.
66. V obchodním rejstříku je mj. založena i Zpráva o vztazích mezi společnostmi British American Tobacco, p.l.c., Velká Británie jako osobou ovládající společnost British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o., Česká republika prostřednictvím společnosti British American Tobacco (Hamburg International) GmbH, Německo a mezi společnostmi a ostatními osobami ovládanými společnostmi British American Tobacco, p.l.c. za účetní rok 2006. Pod bodem 2 „Seznam všech smluv s propojenými osobami/podniky uzavřenými v posledním zúčtovacím období“, expressis verbis žalobce uvádí: „V roce 2006 byly uzavřeny tyto smlouvy s propojenými osobami/podniky: Propojená osoba/podnik: B.A.T. International Finance, p.l.c. – Název smlouvy: Dodatek k hlavní skupinové smlouvě o finančních produktech (viz Smlouva v bodě 3 této zprávy). Pod bodem 3 „Seznam všech významných smluv s propojenými osobami/podniky, které byly uzavřeny v minulosti, ale jsou platné i pro rok 2006 (pokračování), žalobce mj. uvádí: Propojená osoba/podnik: B.A.T. International Finance p.l.c. – Název smlouvy: Master Intra-Group Treasury Products Agreement (hlavní skupinová smlouva o finančních produktech)
67. Ze zveřejněné citované Zprávy o vztazích za účetní rok 2006 potom vyplývá, že byla předložena dne 25. 10. 2007, K výsledkům společnosti se mj. uvádí, že společnost se zabývá dovozem a prodejem cigaret, hlavními značkami jsou Dunhill, Vogue, Kent, Lucky Strike,

Pall Mall, Viceroy a další, že navázala na dobré výsledky podílu na trhu roku 2005 a pokračovala v trendu růstu hlavních značek. Podíl na domácím trhu vzrostl ke konci roku na 13,5% oproti 12,6% v prosinci 2005. Společnost v průběhu roku 2006 udržela pozici druhého největšího hráče na českém trhu. Společnost dosáhla plánované ztráty 14,7 mln Kč a očekává ztrátu i v roce 2007.

68. Na základě žalobcem zveřejněných informací musel Městský soud v Praze přisvědčit závěru žalovaného, že žalobce sám označuje společnost BATIF za osobu propojenou.
69. Žalovaný dále podle pokynu Nejvyššího správního soudu doplnil dokazování dožádáním do ciziny, a to prostřednictvím Generálního finančního ředitelství podáním žádosti o mezinárodní výměnu informací podle čl. 25 SZSD. Ze spisu je zřejmé, že o mezinárodním dožádání byl žalobce vyrozuměn. Následně dne 13. 9. 2013 podal žalobce stížnost proti postupu správce daně a tvrdil, že správce daně uvádí v žádosti o mezinárodní výměnu informací s Velkou Británií a Spolkovou republikou Německo nepravdivé a ničím nepodložené informace, které poškozují dobré jméno společnosti, a provádí dokazování v rozporu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť správce daně na str. 6 doručovací tabulce zatrhl kolonku „Je možné, že daňový subjekt zatajil některé skutečnosti, transakce, příjem produkty a jiné položky. Stížnost byla žalovaným projednána a označena jako nedůvodná.
70. Pokud jde o základní otázku týkající se zjištění pojmu „zvláštní vztah“ užitého v čl. 11 odst. 4 SZDS, položil správce daně otázku: „Na základě výměny ověřujeme zvláštní vztah mezi společnostmi B.A.T. International Finance p.l.c. a společnost 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. (Which relationship is between companies ... ?) Příslušný britský úřad HM Revenue & Customs ve své odpovědi ze dne 26. 9. 2013, č. j. Busint/CA/RJC s ohledem na další otázky položené správcem daně uvedl:
71. Are the lender and borrower associated? Yes, they are associated. Tedy sdružení, propojení, spřátelení.
72. Způsob, jakým se správce daně dotazoval nelze hodnotit jako nepatřičný. Nebyly kladeny žádné sugestivní ani kápiciozní otázky a nelze tedy proti výpovědi britské finanční správy ničeho namítat. Žalobce byl řádně seznámen jak s kladenými otázkami, tak i odpověďmi na ně. Žalovaný nezaměnil pojmy „spojené osoby“ a „zvláštní vztah“, při kladení otázek postupoval v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 71/2012-87. Žádost o mezinárodní výměnu informací byla podána na předepsaném tiskopisu, žalovaný definoval jasně právní rámec (část A1-1), podle kterého jsou informace nejen požadovány, ale i v kontextu jakého právního rámce jsou a mají být posuzovány podle SZDZ. V části C-1 žádosti definoval prověřování zvláštního vztahu mezi žalobcem a BATIF. Britská finanční správa obdržela jednoznačné informace o tom, že je prověřován zvláštní vztah mezi žalobcem a BATIF. Ve své odpovědi k tomu uvedla, že jsou sdruženými/propojenými osobami. Podle čl. 3 odst. 2 SZDZ každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad. Britská finanční správa v souvislosti s prověřováním existence zvláštního vztahu žalobcem a BATIF v souvislosti s úvěrovou smlouvou užila v dikci SZDZ s Velkou Británií jako spojené osoby, resp.

sdružené/propojené osoby. Koneckonců termínem propojené osoby/podniky argumentoval žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí v souvislosti se Zprávou o vztazích mezi společnostmi British American Tobacco, p.l.c. založenou ve sbírce listin v Obchodním rejstříku, přičemž žalobce proti tomuto zjištění nic nenamítal.

73. Pokud žalobce namítal, že žalovaný v novém řízení za pomoci Komentáře ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění dovodil, že již existence určitého kapitálového nebo personálního spojení sama o sobě zakládá zvláštní vztah ve smyslu SZDZ mezi žalobcem a BATIF, musel soud tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou. Žalovaný postupoval zcela v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 71/2012-87, který mu expressis 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.
74. Pokud žalobce namítal, že žalovaný dále dovozoval existenci zvláštního vztahu z okolností poskytnutí úvěru a tvrdil, že „zvláštním vztahem je pouze takový vztah, kdy půjčka značně převyšuje jiné vklady do majetku společnosti a není pokrytá likvidními aktivy“, musel soud tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že žalovaný vycházel jednak z žalobcem předložených důkazů a jednak z informací získaných od britské finanční správy, které potom hodnotil. Žalovaný pouze citoval z podání žalobce ze dne 29. 8. 2014, č. j. 22989/14, v němž sám žalobce tento závěr uvedl (str. 8 odst. 2) a k němu se vyjadřoval na str. 18 až 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a následně 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 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 miliardy Kč, přitom jak uvádíte v listinách výše uvedených, bankovní úvěr Vaší společnosti poskytnutý nebyl.“ V žalobě napadeném rozhodnutí není závěr, že fakta týkající se výše úvěru, změn jeho výše a splatnosti, jakož i nepřijetí žádného bankovního úvěru sama o sobě měla indikovat existenci zvláštního vztahu uveden. Žalovaný prověřoval existenci zvláštního vztahu a v souladu s pokyny Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 71/2012-87 existenci takového vztahu zjistil a řádně odůvodnil. Žalovaný zkoumal splnění podmínek vytyčených v tomto rozsudku a pojem „zvláštní vztahů užitý v čl. 11 odst. 4 SZDZ vyložil v kontextu inkriminované 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 vyžadoval Nejvyšší správní soud, viz str. 13 -14 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Městský soud v Praze při přezkoumání napadeného rozhodnutí vzal tedy v úvahu skutečnost, že předchozí rozhodnutí žalovaného, resp. Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, byla zrušena a žalovaný byl pro další daňové řízení zavázán k tomu, aby se věci zabýval nikoliv na základě norem zákona o daních z příjmů, ale na základě ustanovení Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku. Žalovanému bylo uloženo, aby se zabýval skutkovým

zjišťováním k objasnění neurčitého právního pojmu „zvláštní vztah“, který je použit v čl. 11 odst. 4 této SZDZ a následně, aby věc rozhodl v závislosti na svých zjištěních a na svých skutkových závěrech. Městský soud v Praze má především za to, že správce daně, resp. Odvolací finanční ředitelství, provedl potřebné dokazování ke zjištění skutečného stavu věci a objasnění toho, aby si mohl učinit závěr o tom, zda v inkriminované věci skutečně existuje onen zvláštní vztah ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ nebo nikoliv. Soud má za to, že žalovaný této své povinnosti dostál, potřebné skutečnosti dostatečně objasnil a své závěry náležitě odůvodnil.

#### IV.

##### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

75. Městský soud v Praze se při vypořádání žalobních námitek řídil nálezem Ústavního soudu ze dne 12. února 2009, III. ÚS 989/08, podle něhož *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.* (bod 68).
76. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí správního orgánu v rozsahu žalobních bodů a ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán při svém rozhodování neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonné rozhodnutí. Z těchto důvodů proto soud podané žalobě nevyhověl a podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního jí zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.
77. Výrok o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

#### P o u č e n í:

Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 21. listopadu 2017

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu