

R o z s u d e k

J m é n e m r e p u b l i k y

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o.**, se sídlem v Praze 3, Vinohradská 151/2828, zast. Ing. Tomášem Zatloukalem, LL.M., daňovým poradcem v Praze 1, Jungmannova 31, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Praha 1, Štěpánská 28, o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 20.2.2009 č.j. 19075/08-1200-100430 a č.j. 19063/08-1200-100430, ve spojení s rozhodnutími správního orgánu prvního stupně, t a k t o:

- I. **Žaloby se z a m í t a j í.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

[1] Žalobce se dvěma samostatnými žalobami domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.2.2009 č.j. 19063/08-1200-100430 (dále „*rozhodnutí žalovaného 2006*“) a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.2.2009 č.j. 19075/08-1200-100430 (dále „*rozhodnutí žalovaného 2007*“), jakož i zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 jako správního orgánu prvního stupně, která jim předcházela, a zároveň vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Obě žaloby, tedy žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného 2006 a vedená pod sp. zn. 10Ca 135/2009, jakož i žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného 2007 a vedená pod sp. zn. 10Ca 134/2009 byly spojeny podle § 39 odst. 1 s.ř.s. ke společnému projednání.

[2] Rozhodnutím žalovaného 2006 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 3.12.2007 č.j. 201868/07/003513/4531 (dále jen „*rozhodnutí správce daně 2006*“), kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení srážkové daně ve výši 7 716 785,- Kč, resp. podle mínění žalobce přeplatku na dani z příjmů v této výši, a to za zdaňovací období roku 2006. V postavení plátce žalobce srazil daň za poplatníka B.A.T. International Finance p.l.c., sídlící na adrese Globe House, 4 Temple Place, London, Velká Británie (dále „*BATIF*“), a odvedl na účet Finančního úřadu pro Prahu 3 (dále „*správce daně*“).

[3] Rozhodnutím žalovaného 2007 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 6.5.2008 č.j. 75482/08/003513/4531 (dále jen „*rozhodnutí správce daně 2007*“), kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení srážkové daně ve výši 3 527 561,- Kč, resp. podle mínění žalobce přeplatku na dani z příjmů v této výši, a to za zdaňovací období roku 2007. V postavení plátce žalobce srazil daň za poplatníka BATIF a odvedl na účet správce daně.

[4] Žalobcová činnost byla v letech 2006 a 2007 financována jako v jiných letech prostřednictvím úvěru smluvně poskytnutého daňovým rezidentem Velké Británie, společností B.A.T. International Finance p.l.c., se sídlem Globe House, 4 Temple Place, London (dále „BATIF“). Po skončení uvedených zdaňovacích období žalobce jako plátce daně učinil vůči správci daně oznámení o dani z příjmů vybíraných srážkou za poplatníka se sídlem v zahraničí BATIF, resp. o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedených v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“). Za zdaňovací období roku 2006 činila uhrazená sražená daň 7 716 785,- Kč, za zdaňovací období roku 2007 pak 3 527 561,- Kč. V obou případech žalobce vzápětí požádal správce daně o vrácení srážkové daně, v obou případech mu správce daně nevyhověl; obě žádosti byly zamítnuty rozhodnutím správce daně 2006 a rozhodnutím správce daně 2007. Proti oběma rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání, která zdůvodnil svým přesvědčením o nezákonnosti odvedení srážkové daně. Obě odvolání byla zamítnuta, a to rozhodnutím žalovaného 2006 a rozhodnutím žalovaného 2007. Obě zamítavá rozhodnutí poté žalobce napadl výše uvedenými žalobami.

Srážkové daně za období let 2006 a 2007 žalobce odvedl správci daně v postavení plátce daně podle § 6 odst.3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“), aniž by ho k tomu správce daně vyzýval. Při sražení daně z příjmů postupoval 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. Tento princip následně žalobce zpochybnil, přestože jej aplikoval, protože – jak uvádí – pokud by tak nepostupoval a neodvedl částky srážkové daně, předepsal by mu je správce daně k přímému placení. Daňová povinnost by podle žalobce v případě neuhrazení srážkové daně přešla přímo na něho.

Předmětná daň tak byla sražena z úroků z úvěru poskytnutého žalobci společností BATIF, a to z úroků, které žalobce vyplácel společnosti BATIF. Nezákonnost odvedené srážkové daně spatřuje žalobce v postupu správce daně a žalovaného spočívajícího v tzv. překvalifikaci úroků na dividendy. Podle žalobce, resp. právních závěrů obou jeho žalob jsou v případě výplaty úroků společnosti BATIF naplněny podmínky pro aplikaci ustanovení článku 11 odst. 2 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 příjmu a zisků z majetku, uveřejněné pod č. 89/1992 Sb. (dále jen „SZDZ s Británií“), a nikoli ustanovení jejího článku 10 s tím, že se jedná o příjem z pohledávek ve formě úroku a že právo na zdanění náleží v takovém případě podle článku 11 odst. 1 SZDZ s Británií výhradně Velké Británii.

Žalovaný obhájí jako správný a zákonný postup, jímž se úrokové příjmy plynoucí daňovému nerezidentu překvalifikují na podíly na zisku a daňový rezident z nich srazí daň sazbou podle čl. 10 SZDZ s Británií správci daně podle právních předpisů uplatňovaných v daňovém řízení v České republice. Odkazuje na postup upravený pokynem Ministerstva financí č. D – 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, podle něhož ve vztahu k daňovým nerezidentům států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, se překvalifikace úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst.1 písm. w) zákona o daních z příjmů, na podíl na zisku (dividendu) uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah, příkladmo nastíněný v pokynu.

Podle žalovaného (srov. jeho vyjádření k žalobě) existuje mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah tehdy, když věřitel a dlužník jsou osobami spojenými ve smyslu § 23 odst.7 písm. b) bodu 3. zákona o daních z příjmů, jak je tomu podle žalovaného i v případě žalobce a společnosti BATIF. Žalovaný ve vyjádření k žalobě podotýká, že překvalifikace úroků na podíly na zisku, resp. dividendy, není prováděna jen na základě českého zákona o daních z příjmů, ale i podle zahraničních předpisů, kterými se řídí zahraniční správci daně a daňové subjekty. Odmítá názor žalobce, že postupoval v rozporu s právem EU a v rozporu se SZDZ s Británií, když postupoval podle právních předpisů uplatňovaných v České republice v daňovém řízení.

Žalobce naproti tomu má za to, že v důsledku nenaplnění definice zvláštního vztahu uvedené v pokynu č. D – 300 není správce daně oprávněn překvalifikovat úroky, které se neuznávají jako výdaj. Jak uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích, žalobce vlastně požaduje, aby mu správce daně spolu se žalovaným prokázal, že (tzn. žalobce) postupoval nesprávně, když považoval úrokové příjmy za příjmy podle § 22 odst.1 písm. g) bodu 3. zákona o daních z příjmů, srazil z částky úroků placených věřiteli BATIF srážkovou daň sazbou 15% podle čl.10 odst.2 písm. b) SZDZ s Británií a odvedl ji správci daně, a tím aby mu správce daně potvrdil vznik přeplatku.

[5] Při jednání žalobce uvedl, že na daný problém se vztahuje SZDZ s Británií, která má přednost před vnitrostátní úpravou, obsahuje samostatné definice úroků a dividend a jednoznačně stanoví, kdy lze úroky tzv. překlasifikovat. Žalovaný se podle žalobce s aplikací této smlouvy nevypořádal a neakceptoval ani komentář OECD. Především se nevypořádal s neurčitými právními pojmy, zvláštním vztahem a cenou obvyklou, které jsou pro případnou překlasifikaci klíčové. Uplatnění zdanění bylo v daném případě podle žalobce diskriminační a neodpovídalo ani SZDZ s Británií ani evropskému právu. V této souvislosti poukázal na některé rozsudky Soudního dvora Evropských společenství (dnes Soudní dvůr Evropské unie) i na byť pozdější novelizaci zákona o daních z příjmů, publikovanou pod č. 216/2009 Sb., která podle jeho mínění reaguje na připomínané rozsudky Soudního dvora. Žalobce uvádí, že se svým věřitelem, společností BATIF, jsou osobami spojenými ve smyslu zákona o daních z příjmů. Dovozuje však, že pro účely předmětného zdanění neexistuje tzv. zvláštní vztah, jaký má na mysli SZDZ s Británií a pokyn č. D-300. Překročí-li výše úvěru poskytnutého daňovému rezidentu daňovým nerezidentem určitou mez, považují se úroky připadající na tuto část za daňově neuznatelné. Poukazuje však nato, že podle současné mezinárodní praxe se minimálně v zemích EU přistoupilo k tomu, že je možné si odečítat náklady. Stejně jako v písemných podáních rozvádí důvody, proč považuje § 22 zákona o daních z příjmů, a tím i konkrétní postup žalovaného za diskriminační z hlediska čl. 23 SZDZ s Británií a proč považuje postup finančních orgánů za nepochopení principu volného pohybu služeb z hlediska práva EU.

Žalovaný při jednání setrval na názoru, že není pochybnosti, že ve věci jde o spojené osoby a že jde o neuznatelné náklady ve smyslu § 25 odst.1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nezavádějí nové daně, jen modifikují, i ve výši sazeb, daňové systémy smluvních stran tak, aby zabránily dalšímu zdanění stejného příjmu. V reakci na žalobce poukázal, že ve věci se neaplikují tzv. ceny obvyklé, vychází se však ze zákonné definice spojených osob. Na příjem, který byl podroben dani, tedy na podíly na zisku se podle žalovaného přímo vztahují ustanovení SZDZ s Británií o dividendách, neboť úroky, které nejsou vynaloženy na dosažení příjmu, se považují za podíly na zisku. Tím je určen druh příjmu a na ten se aplikuje SZDZ s Británií. Proto se aplikuje i článek 10 SZDZ

s Británií o dividendách. Podle žalovaného nebyl napadenými rozhodnutími porušen zákaz diskriminace, neboť dochází ke stejnému zacházení s rezidenty té či druhé smluvní strany.

[6] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství včetně rozhodnutí správce daně jako správního orgánu prvního stupně v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst.2 s.ř.s.). Při přezkoumávání zákonnosti a správnosti napadených rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst.1 s.ř.s.). Žaloby neshledal důvodnými, neboť napadená rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí žalovaného 2006 a rozhodnutí žalovaného 2007) i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně považuje za přezkoumatelná, věcně i procesně správná, podrobně a dostatečně zdůvodněná a mající oporu ve správních spisech. Ztotožnil se plně s právními argumenty, které jsou uvedeny jak v napadených rozhodnutích žalovaného, tak i v jeho vyjádřeních k žalobám, na něž odkazuje, a k věci pod dalšími body dodává navazující úvahy. V přezkumném řízení bylo prokázáno, že správce daně i žalovaný postupovali v daňových řízeních včetně svých rozhodnutí tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

[7] Pro posouzení žalob a přezkum napadených rozhodnutí je relevantní především následující právní úprava:

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky, které jsou podrobeny daňové povinnosti podle zákona o daních z příjmů, se podle § 22 odst.1 písm. g) bod 3. zákona o daních z příjmů, ve znění platném a účinném pro daňové povinnosti za rok 2006 a za rok 2007, považují, resp. považovaly u poplatníků, kteří nemají (neměli) na území České republiky své sídlo (tzv. daňových nerezidentů), mimo jiné příjmy z úhrad od poplatníků, kteří jsou (byli) tzv. daňovými rezidenty a od stálých provozoven daňových nerezidentů, tedy příjmy, kterými jsou – opět mimo jiné – i 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 tyto účely považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů tak pro daňové účely nebylo možné podle § 25 odst.1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro daňové povinnosti za rok 2006 a za rok 2007, uznat – mimo jiné – úroky z úvěrů a půjček, u nichž je (byl) 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. Ustanovení se nevztahuje (nevztahovalo) z osob jinak spojených (§ 23 odst.7 zákona o daních z příjmů) na ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, dále na poplatníky uvedené v § 18 odst.3 cit. zákona, na burzu cenných papírů a na poplatníky uvedené v § 2 zákona o daních z příjmů.

Podle čl.10 odst.1 SZDZ s Británií mohou být zdaněny dividendy vyplácené společností, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, v tomto druhém smluvním státě. Podle druhého odstavce téhož článku SZDZ s Británií

však tyto dividendy 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 a daň takto stanovená nepřesáhne a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy, a b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech. Výraz "dividendy", použitý v tomto článku, označuje (podle třetího odstavce tohoto článku) 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 rozdílí 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. Ustanovení odstavců 1 a 2 tohoto článku se (podle odstavce 4 cit. článku) 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 stále provozovny, která je tam umístěna, nebo nezávislé povolání prostřednictvím stále základny tam umístěné, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stále provozovně nebo k této stále základně (v takovém případě se mají použít ustanovení článku 7 nebo článku 14 SZDZ s Británií, podle toho, o jaký případ jde). Konečně podle pátého odstavce téhož článku jestliže 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 stále 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.

Podle čl.11 odst.1 SZDZ s Británií budou úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, a který je jejich skutečným vlastníkem, zdaněny pouze v tomto druhém státě. Výraz "úroky", použitý v tomto článku, označuje podle odstavce 2 téhož článku příjmy z vládních cenných papírů, obligací nebo dluhopisů zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti nebo doložku o 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. 3 se ustanovení odstavce 1 tohoto článku 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 stále provozovny, která je tam umístěna, nebo nezávislé povolání prostřednictvím stále základny tam umístěné a jestliže pohledávka, za které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stále provozovně nebo k této stále základně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14, podle toho, o jaký případ jde. 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 jakéhokoliv důvodu částku, kterou by byl smluvil plátcem se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se podle čl.11 odst. 4 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.

Podle pokynu Ministerstvo financí č. D – 300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů (čj. 15/107 705/2006), konkrétně k § 22

zákona o daních z příjmů, se ve vztahu k daňovým rezidentům států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, překvalifikace úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, na podíl na zisku (dividendu) uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Tento zvláštní vztah je charakterizován například tím, že půjčka (úvěr) značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy, že věřitel se podílí na zisku společnosti, že splácení půjčky (úvěru) je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě dividend, že výše nebo výplata úroků závisí na zisku společnosti nebo že smlouva o půjčce (úvěru) neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti.

[8] Žalobci se v přezkumném soudním řízení nepodařilo prokázat skutečnost, že by byl napadenými správními rozhodnutími, tzn. rozhodnutím žalovaného 2006, rozhodnutím žalovaného 2007, jakož i rozhodnutími správního orgánu prvního stupně (tj. rozhodnutím správce daně 2006 a rozhodnutím správce daně 2007), která předcházela oběma rozhodnutím žalovaného, zkrácen na svém právu (čl. 36 odst.2 Listiny základních práv a svobod, § 65 odst.1, 2 s.ř.s.). Zkrácení na svém veřejném subjektivním právu či veřejném subjektivním právu, které mu přísluší, je nejen podmínkou žalobního tvrzení, ale jeho prokázání je i podmínkou úspěšnosti žaloby, pro kterou bude shledáno v takovém případě správní rozhodnutí nezákonným. V důsledku splnění daňové povinnosti, které posléze požadoval žalobce fakticky anulovat, nebyla zkrácena majetková sféra žalobce ani společnosti BATIF, neboť v opačném případě by ji žalobce nepochybně označil již v žalobách jako možnou osobu zúčastněnou na řízení (§ 71 odst.1 písm. b/ s.ř.s.), což však vědomě neučinil, když tuto osobu by daňová povinnost tak jako tak neminula a když naopak žalobce mylně v žalobě označil jako jedinou osobu zúčastněnou na řízení správní orgán prvního stupně, který takovou osobou z povahy věci nemůže být. Vlastním předmětem tohoto přezkumného řízení totiž nebyla samotná daňová povinnost společnosti BATIF, pro kterou by tato společnost měla být přibrána za osobu zúčastněnou na řízení, ačkoli cíle žalob je zjevně vzbudit domněnku takového předmětu přezkumu, nýbrž zamítavá rozhodnutí správce daně v prvním stupni a žalovaného ve stupni druhém, pokud jde o požadavek vrácení srážkové daně, odvedené žalobce, jako jeho daňového přeplatku. Tato svou podstatou procesní okolnost je významná nejen pro úvahu, zda společnost BATIF by mohla nebo měla být přibrána do řízení jako zúčastněná osoba, ale především pro posouzení, zda na straně žalobce došlo či nikoli ke zkrácení jeho práv napadenými, avšak žádnými jinými rozhodnutími či postupy.

[9] Žalobce se domáhá vyslovení nesprávnosti a nezákonnosti svého vlastního postupu s poukazem na judikaturu, která byla v době odvedení srážkové daně již publikována. Jde v první řadě o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2005 č.j. 2 Afs 108/2004-106, který byl jako judikát uveřejněn pod č. 577/2005 Sb. NSS), avšak podle názoru soudu se týká podobné, nikoli shodné právní záležitosti, řešené v uvedených případech podle jiných dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (konkrétně s Nizozemím a USA) a v podstatě i jinak určeného předmětu řízení.

[10] Napadená rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí žalovaného 2006, str. 27, rozhodnutí žalovaného 2007, str. 21) správně poukazují na to, že odvolatel (tedy žalobce) *nevysvětlil, jaká úvaha ho vedla k učinění prvního kroku, tj. sražení daně a jejímu odvedení správci daně, ani k učinění druhého kroku, tj. podání odvolání proti svému postupu.* Odvolatel (žalobce) podle obou napadených rozhodnutí žalovaného vlastně *napadá správce daně za to, že v daňovém řízení postupoval podle právních předpisů České republiky modifikovaných smlouvou s Velkou Británií a že odsouhlasil první odvolatelův krok, tj. sražení daně a její*

odvedení správci daně. Postup žalobce, který sám *svobodně a vážně* bez vyzvání učinil daňově právní úkon, kterým srazil a odvedl daň, aby krátce na to požádal o vrácení odvedené daně z titulu přeplatku, se jeví pro stručné, nedostatečně přesvědčivé vysvětlení o obavě, že by mu byla daň předepsána a že by daňová povinnost v případě neuhrazení srážkové daně přešla přímo na něho, jako účelový, jako snaha o přenesení fiskální odpovědnosti vůči státnímu rozpočtu České republiky na správce daně. Nic mu totiž nebránilo, aby postupoval tak, jak naznačuje po odvedení daně v dalším správním i soudním řízení, a svůj postup, který považuje za zákonný, podložený mezinárodní smlouvou a dokonce pro tento konkrétní případ aplikace SZDZ s Británií za prejudikovaný, v případě opačného názoru správce daně posléze obhájil v příslušném daňovém řízení. Je sice pravdou, že podání žádosti po odvedení daně není formálně teoreticky v rozporu s relevantními právními předpisy, jak uvádí žalobce v žalobě, v daném případě však lze odvedení daně považovat za jednání v souladu s právními předpisy a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Žalovaný ve vyjádření k žalobě přitom výslovně připomněl, že na jeho rozhodnutí neměla vliv skutečnost, že žalobce podal žádost o vrácení srážkové daně až po jejím odvedení.

[11] Jestliže žalobce až po odvedení daně v souvislosti s požadavkem vrácení srážkové daně (jako přeplatku) zpochybňuje správnost svého vlastního postupu, který byl správcem daně akceptován jako správný, s poukazem na to, že překvalifikace úroků na dividendy je možná jen tehdy, pokud mezi věřitelem a dlužníkem existuje zvláštní vztah, a že v daném případě mezi ním a společností BATIF nejde o „zvláštní vztah“, bylo naopak na žalobci, a nikoli na správci daně (srov. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), aby prokázal, že obsahem právního vztahu mezi žalobcem a společností BATIF, tedy financování žalobcovy činnosti prostřednictvím úvěru smluvně poskytnutého společností BATIF nebylo zvláštním vztahem, za který žalovaný a správce daně považují – a s jejich úvahou se ztotožňuje i soud – vztah osob spojených, jaký má na mysli ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 3. zákona o daních z příjmů (*podle cit. ustanovení se spojenými osobami pro účely zákona o daních z příjmů rozumí vedle kapitálově spojených osob i jinak spojené osoby, kterými jsou mj. osoby ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou*). Pro účely dokazování a jeho praktického provádění se předem připomíná, že v tomto případě nejde o dokazování negativní skutečnosti, které by bylo pojmově nemožné a neproveditelné. Důkazní břemeno pro objasnění této žalobcem překvalifikované právní skutečnosti tedy bylo v řízení o žalobcově žádosti o vrácení srážkové daně na straně žalobce podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jak správně připomíná žalovaný nejen ve vyjádření k žalobě, ale i v napadených rozhodnutích (rozhodnutí žalovaného 2006, str. 21 rozhodnutí žalovaného 2007, str. 15), na správci daně by naopak leželo ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o daních z příjmů, pokud by žalobce daň neodvedl z důvodů, ze kterých se nyní domáhá opačného daňového postupu, než který sám učinil, a pokud by v důsledku toho došlo k jejímu vyměření z iniciativy správce daně. Soud ponechává bez dalšího komentáře žalobcovo tvrzení, že se žalovaný nevypořádal s otázkou zvláštního vztahu a cenou obvyklou, a jen odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě a při jednání soudu o nadbytečnosti takové úvahy, protože v tom, že se na daný případ neaplikují tzv. ceny obvyklé, jsou žalobce, správce daně i žalovaný zajedno.

[12] Otázku, zda úroky zaplacené žalobcem jsou uznatelnými daňovými náklady, vyřešil již dříve pravomocně Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 7.6.2011 č.j. 11Ca 175/2009-52. Předmětem nynějšího přezkumného řízení pak bylo ve své podstatě zodpovězení otázky, zda tyto úroky mají být zdaněny v České republice, jak nejprve žalobce sám učinil a jak správnost jeho postupu potvrdil i správce daně a po něm žalovaný správní orgán i soud v tomto přezkumném řízení, anebo věřitelem ve Spojeném království Velké Británie a Severního

Irska. Napadená rozhodnutí žalovaného (tzn. rozhodnutí žalovaného 2006 a rozhodnutí žalovaného 2007) přesvědčivě zdůvodnila, proč původní postup plátce daně, tedy žalobce, byl v souladu s právem, přesvědčivě zdůvodnila a objasnila, že mezi žalobcem a věřitelem jde o spojené osoby a o „zvláštní vztah“ (který je právním pojmem jak SZDZ s Británií, tak i pokynu Ministerstva financí č. D-300) založený spojením žalobce a společnosti BATIF v rámci holdingového uspořádání konkrétní skupiny podniků, přesvědčivě a dostatečně zdůvodnila, proč uvedený postup není diskriminační ani vůči žalobci, jemuž se žádné jeho subjektivní veřejné právo nekrátí, ani vůči daňovému nerezidentu obecně, ani odporující evropskému právu a evropské i vnitrostátní judikatuře.

K samotnému vztahu článků 10 a 11 SZDZ s Británií při jejich aplikaci se soud ztotožňuje s interpretací žalovaného a odkazuje proto na odůvodnění jeho rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného 2006, str. 6 a násl., str. 11 a násl., str. 20 a násl., str. 29, rozhodnutí žalovaného 2007, str. 2 a násl., str. 14 a násl. str. 23), k nimž nemá pro jejich vyčerpávající zdůvodnění a podrobnou interpretaci co dodat a neshledává nutným je parafrázovat.

[13] Přestože jiné časově novější smlouvy o zamezení dvojího zdanění, mezi nimi například smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Belgií, by bylo možno při aplikaci aplikaci na případ obdobný případu žalobce považovat za přesnější a vhodnější, pokud jde legální vymezení a definování dividend a úroků, a přestože je k dispozici judikatura mířící na řešení podobné právní kauzy, avšak pokryté jinými, časově staršími a formulačně i poněkud odlišnými smlouvy o zamezení dvojího zdanění, z posouzení projednávané věci vyplývá, že právní názor, stanovisko a rozhodnutí žalovaného i správce daně nacházejí dostatečnou podporu jak v ustanoveních SZDZ s Británií (kdy v každé věci je zcela nezbytné vycházet z konkrétní dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a tedy z konkrétního dvoustranného smluvního daňového prostředí, což žalovaný a správce daně správně učinili), tak v právních předpisech České republiky, které v tomto ohledu podle mínění soudu a ve shodě se žalovaným nejsou v rozporu s přímo aplikovatelným právem EU.

[14] Z uvedených důvodů byly žaloby jako nedůvodné zamítnuty (§ 78 odst.7 s.ř.s.).

[15] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží. Přiznání náhrady nákladů řízení včetně soudního poplatku se kromě toho při jednání výslovně vzdal. Žalovaný sice byl úspěšný, avšak podle vyjádření při jednání mu náklady v soudním řízení nevznikly, a proto ani přiznání náhrady nákladů řízení nepožadoval.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 je 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.

V Praze dne 10.8.2012

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu