



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **British American Tobacco (Czech Republic), s.r.o.**, IČ 61775339 se sídlem Praha 3, Vinohradská 151/2828 v řízení zastoupeného Ing. Tomášem Zatloukalem, LL.M., daňovým poradcem se sídlem Praha 1, Jungmannova 31 proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.6.2009, čj: 7428/09-1200-100430

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též žalovaného správního orgánu) ze dne 11.6.2009, čj: 7428/09-1200-100430, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob čj: 177965/08/003515/4531 za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, když žalobce v odvolání navrhl změnit napadené rozhodnutí (m.j. částku na řádce 40 žádal změnit z Kč 99.263.945 na Kč 75.746.869) a na základě provedených změn vydat dodatečný platební

výměr na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007, jehož výrok bude znít: „podle zákona o daních z příjmů se dodatečně snižuje daň z příjmů právnických osob o 5.644.080,-Kč“. Zároveň žalobce požádal o vrácení vzniklého přeplatku vyplývajícího z dodatečného snížení daně z příjmů 5.644.080,-Kč.

Žalobce uvedl, že 26.6.2001 uzavřel smlouvu se společností B.A.T. International Finance p.l.c. Globe House, 4 Temple Place, London, Velká Británie (dále jen BATIF), na jejímž základě je oprávněn čerpat úvěr. Společnost BATIF a žalobce jsou ve smyslu zákona o daních z příjmů spojenými osobami. V předmětném zdaňovacím období žalobce v souvislosti s touto smlouvou zaúčtoval na účet 562000 úroky v celkové výši 83.989.545,68 Kč (konečný zůstatek předmětného účtu činí 83.960.240,12 Kč, rozdílem je vyúčtování dohadné položky z minulých let). Na základě ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu žalobce v řádku 40 daňového přiznání vyloučil z celkové částky úroků 23.517.073,00 Kč jako daňově neuznatelný náklad. Dne 25.7.2008 podal žalobce dodatečné přiznání k dani z příjmů, neboť v řádném daňovém přiznání byly neoprávněně posouzeny náklady na vytvořenou dohadnou položku jako daňově uznatelné, dalším důvodem byla korekce výše nákladů, které byly posouzeny jako daňově neuznatelné (řádek 40 daňového přiznání) a zohlednění nákladů, které byly zaúčtovány až ve zdaňovacím období roku 2008, ale vztahují se k předmětnému zdaňovacímu období. Proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně Finančním úřadem pro Prahu 3 na základě dodatečného daňového přiznání podal žalobce odvolání, které bylo odmítnuto napadeným rozhodnutím. Podstatou odvolání bylo zahrnutí úroků zaplacených v předmětném zdaňovacím období na základě výše uvedené úvěrové smlouvy do daňově uznatelných nákladů, a to z důvodu přednostní aplikace smlouvy uzavřené mezi vládou ČSFR a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů č. 89/1992 Sb. V odvolání vycházel z této úvahy: úroky hrazené na základě úvěrové smlouvy nelze v daném případě subsumovat pod čl. 10 (dividendy), ale jedná se o plnění spadající pod čl. 11 (úroky) mezinárodní smlouvy. Právo zdanění úroku přitom v souladu s mezinárodní smlouvou přísluší na základě článku 11 odst. 1 mezinárodní smlouvy pouze Velké Británii, neboť v případě žalobce nelze aplikovat čl. 11 odst. 3 ani čl. 11 odst. 4 mezinárodní smlouvy, který by umožňoval zdanění i státu zdroje, tj. České republice. Česká republika musí respektovat svůj závazek vyplývající z mezinárodní smlouvy a nepodrobovat úrok zdanění, a to přímému ani nepřímému. V případě žalobce přitom došlo k nepřímému zdanění úroku, a to tím, že část (28%) úrokových nákladů nemohla být na straně žalobce uplatněna jako daňově uznatelný náklad v důsledku ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu. O příslušnou částku úroků byl tedy zvýšen základ daně žalobce a odvedena daň. Úroky tak byly vystaveny nepřímému zdanění ve státě zdroje, tj. v České republice, což je v rozporu s mezinárodní smlouvou. Žalovaný s tímto názorem nesouhlasí, a proto žalobce je přesvědčen o tom, že je jeho rozhodnutí nezákonné. Poukázal, že v odvolání se zabýval předně kvalifikací úroků ve smyslu mezinárodní smlouvy a není tedy pravdou, že by se zabýval daňovou povinností věřitele, tj. společnosti BATIF, jak uvádí žalovaný. Subsumpce úroků pod určitý článek mezinárodní smlouvy je nutná ke zjištění, zda má Česká republika právo úroky zdaňovat či nikoli. Žalobce cituje čl. 11 mezinárodní smlouvy a uvádí, že z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že pro posouzení daňového režimu úroků je primární skutečnost, zda se jedná nebo nejedná o osoby spojené. Úvahu žalovaného ale považuje za nesprávnou, neboť celou problematiku posuzuje primárně na úrovni českého zákona o daních z příjmů a nikoli dle definic uvedených v mezinárodní smlouvě. Ze skutečnosti, že úroky, které nesplňují kritéria nízké kapitalizace a tudíž jsou zdaňovány dle zákona o dani z příjmu jako dividendy žalovaný dovozuje, že tato kvalifikace je rozhodující i z hlediska aplikace příslušných ustanovení mezinárodní smlouvy. Z právní fikce zakotvené v ustanovení § 22

odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů existuje výjimka, a to v případech, kdy jde o vztahy, v nichž vystupuje daňový nerezident a současně s domovskou zemí tohoto rezidenta uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Žalovaný měl vzhledem k tomu, že věřitel společnosti BATIF je daňovým rezidentem Velké Británie primárně vycházet z úpravy mezinárodní smlouvy, což jednoznačně vyplývá z ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů. Tento závěr žalobce podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2009, sp.zn. 2 Afs 42/2008. Dle mezinárodní smlouvy spadají pod pojem „úroky“ mimo jiné příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu. Úroky z půjčky v případě žalobce tuto definici naplňují, čl. 11 mezinárodní smlouvy na jeho případ beze zbytku dopadá. Z režimu úroků by mohlo být plnění žalobce vyňato pouze tehdy, pokud by to čl. 11 umožňoval. Čl. 11 odst. 3 mezinárodní smlouvy se nemůže použít, neboť BATIF jakožto skutečný vlastník úroku nemá v České republice stálou provozovnu a odst. 4 se neaplikuje pouze v případě zde uvedených. Žalovaný ale svůj závěr o neaplikaci čl. 11 opřel toliko o vnitrostátní předpis, konkrétně o existenci vztahu spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu. V citovaném judikátu 2 Afs 42/2008 se Nejvyšší správní soud vyjádřil i k pojmu zvláštního vztahu a žalobce poukazuje na nesprávný postup žalovaného, který vyšel pouze z toho, že se v případě žalobce a BATIF jedná o spojené osoby dle vnitrostátního předpisu, ale z odborné literatury vyplývá, že zvláštní vztah je charakterizován mírou rizika podnikání, které věřitel s dlužníkem sdílí. Právě tato míra hospodářského rizika odlišuje skutkovou podstatu výplaty dividendy, jakožto podílu na zisku, ve které se věřitel účastní značnou měrou na takovém riziku a výplatou úroku z půjčky, která naopak svým charakterem takové riziko, a tedy i naplnění podstaty zvláštního vztahu vylučuje. Žalovaný ale existenci zvláštního vztahu žádným relevantním tvrzením neprokázal. Dle jeho výkladu je pojem zvláštní vztah totožný s pojmem spojené osoby. V důsledku tohoto závěru ale není možná překvalifikace úroku na dividendy. Jestliže žalovaný neodůvodnil, na základě jakých poznatků a kterých konkrétních skutečností učinil závěr o zvláštním vztahu není odůvodnění dostatečné. Pokud žalovaný tvrdí, že se mezi žalobcem a BATIF nejednalo o běžný obchodní vztah, bylo na něm, aby odůvodnil, proč tomu tak nebylo a co ho k závěru o existenci zvláštního vztahu vedlo.

I v případě, že by byla zjištěna existence zvláštního vztahu, čímž se žalovaný ani správce daně blíže nezabývali, nebylo by možné úroky z čl. 11 dle jeho odst. 4 vyjmout. Zde jsou uvedeny dvě podmínky, které je nutno naplnit, ale žalovaný se omezil pouze na prvně zmíněnou podmínku. Druhou podmínkou je, že sjednané úroky neodpovídají úrokům, které by smluvil plátcе se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů a žalobce poukazuje na to, že v případě žalobce byla výše úroků stanovena na základě Prague Inter Bank Offered Rate PRIBOR, která představuje úrokovou sazbu, za kterou si banky navzájem poskytují úvěry na mezibankovním trhu. Úrok byl stanoven transparentním způsobem, přičemž spolehlivě odráží reálnou hodnotu peněz na trhu. Navíc ani správce daně ani žalovaný nerozporovali, že by sjednaná úroková míra nebyla cenou obvyklou.

Dále žalobce poukazuje na nesprávnost závěru žalovaného, že : v této souvislosti odvolací orgán odkazuje na znění a aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, podle kterého je zkoumána uznatelnost úroků jako nákladů daňových ve vazbě na poměr poskytnutého úvěru nebo půjčky od spojené osoby a výše vlastního kapitálu dlužníka. Tento postup je vázán i na ustanovení čl. 11 odst. 4 smlouvy s Velkou Británií, neboť dle žalobce čl. 11 odst. 4 se vůbec nezabývá poměrem poskytnutého úvěru nebo půjčky od spojené osoby k výši vlastního kapitálu. Žalovaný konstruoval úvahu nad rámec mezinárodní smlouvy a opřel ji toliko o znění zákona o dani z příjmu. Dále poukazuje žalobce na to, že samotná vnitrostátní úprava překvalifikace úroků na podíly na zisku dle § 22 odst. 1 písm. g)

bod 3 zákona o daních z příjmu se vztahuje pouze na daňové nerezidenty, což vyplývá z návěti § 22 odst. 1 zákona o dani z příjmů. To žalovaný nerozporuje. Úprava uvedená zde má dle žalobce diskriminační charakter ve vztahu k nerezidentům, který je zcela v rozporu se zásadou zákazu diskriminace uvedenou v čl. 23 mezinárodní smlouvy. Příjem v podobě úroků z úvěrů je v případě daňového nerezidenta totiž překvalifikován na podíl na zisku a podroben srážkové dani u zdroje, tj. u žalobce, zatímco v případě daňového rezidenta k překvalifikaci nedochází a zdanění je přenecháno na příjemci úroků, který si jej zahrne do obecného základu daně. Diskriminační charakter tohoto ustanovení je zcela v rozporu s mezinárodní smlouvou čl. 23 i se Smlouvou o evropském společenství.

Úroky hrazené žalobcem na základě úvěrové smlouvy tedy nelze dle žalobce subsumovat pod čl. 10 (dividendy), ale pouze pod čl. 11 (úroky). Právo zdanění úroku přitom v souladu s mezinárodní smlouvou přísluší pouze Velké Británii. Poukazuje na to, že v odvolání požadoval zohlednění jím placených úroků, podléhajících v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů jako daňově uznatelných nákladů, neboť v opačném případě dochází k jejich nepřímému zdanění, což je v rozporu se závazkem nezdaňovat úroky ve státě jejich zdroje vyjádřeným v čl. 11 mezinárodní smlouvy. Poukázal také na to, že v jeho případě došlo ke dvojímu zdanění, což žalovaný pomíjí, to nastalo tím, že příjem plynoucí BATIF z úroků byl zdaněn ve Velké Británii a současně nemohla být část (28%) úrokových nákladů na straně žalobce uplatněna jako daňově uznatelný náklad. Žalobce tak nemohl snížit jím dosažené výnosy a tudíž pro účely zdanění daní z příjmu vykázal vyšší základ daně a z tohoto nesprávně zvýšeného základu daně odvedl vyšší daň. Účelem mezinárodní smlouvy je ale především zamezení dvojímu zdanění.

Žalobce dále poukazuje na ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů, který je výrazem snahy zabránit potlačení účinku mezinárodních smluv když stanoví, že ustanovení zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Žalobce ještě poukázal na to, že argumentem pro aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu nemůže být ani princip vzájemnosti dle mezinárodního práva veřejného, neboť ze strany Velké Británie se – vzhledem k absenci pravidel nízké kapitalizace v britském daňovém právu – s nepřímým zdaněním úroků formou jejich vyloučení, jakožto daňově neuznatelného nákladu, setkat nelze. Žalobce dále poukazuje na rozpor postupu žalovaného se Směrnicí Rady č.2003/49/ES o společném systému zdanění úroku a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, jejímž cílem je zajistit, aby platby úroku a licenčních poplatků byly zdaněny jednou v jednom členském státě. K naplnění tohoto cíle předepisuje čl. 1 odst. 1 směrnice zrušení veškerého zdanění úroku a licenčních poplatků v členském státě, v němž mají zdroj, pokud skutečný vlastník úroků či licenční poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu. Členské státy přitom nejsou povinny osvobození ve státě zdroje aplikovat pouze v situaci, kdy dochází k daňovým únikům či zneužití daňových režimů. Ani jedna z těchto situací dle žalobce v daném případě nenastala.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dodává, že dodatečným platebním výměrem potvrdil částku daně z příjmu právnických osob za rok 2007 ve výši 46.073.520,-Kč, jak ji žalobce sám uvedl v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007. Žalobce se zabývá problematikou zdanění úrokového příjmu plynoucího poplatníkovi, který nemá sídlo na území České republiky (tzv. daňový nerezident ČR) – věřiteli z úvěru poskytnutého odvolateli do České republiky – dlužníkovi. V daném případě dle žalovaného je potřeba oddělit daňové

povinnosti žalobce od daňových povinností věřitele, a to bez ohledu na skutečnost, ve kterém státě má věřitel, tedy příjemce úroků z poskytnutého úvěru, spoje sídlo. Dle žalovaného se jedná o dvě samostatná řízení a v daném případě je řešena daňová povinnost žalobce – dlužníka, který účtoval o úrocích do nákladů a který byl povinen pro zjištění uznatelnosti úroků jako daňových nákladů postupovat dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů ve znění platném pro rok 2007, neboť pro posouzení uznatelnosti úroků jako nákladů daňových je rozhodná skutečnost, že věřitelem je osoba spojená s dlužníkem (ani žalobce tuto skutečnost nerozporuje) a není rozhodující skutečnost, zda má věřitel sídlo v České republice nebo mimo území České republiky. Žalovaný dále zdůraznil, že předmětem daňového řízení, jehož výsledek je předmětem této žaloby, bylo ověření správnosti stanovení základu daně z příjmu právnických osob za rok 2007 dlužníkem. Základ daně a daň, tak jak je vyměřil a stanovil správce daně, byly v první řadě stanoveny žalobcem. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobce správně zvýšil základ daně z příjmu o částku úroků, které nesplňovaly podmínku pro uznání těchto úroků jako daňových nákladů. Žalobce jako dlužník a plátců úroků je stále poplatníkem dle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů a režim zdanění u žalobce se řídí tuzemskými právními předpisy uplatňovanými v daňovém řízení a neřídí se způsobem stanovení daňových povinností u jeho obchodních partnerů nebo věřitelů. Předmětem druhého samostatného daňového řízení, je pak stanovení daňové povinnosti v České republice u věřitele – příjemce úroků – se sídlem ve Velké Británii. V daném případě příjmy, které mohou plynout poplatníkovi ze zdrojů umístěných v České republice jsou příjmy, které plynou jako úrokové příjmy věřiteli se sídlem ve Velké Británii a které odpovídají částce úroků, které nebyly u dlužníka uznány za daňový výdaj (náklad). Tyto úroky se překvalifikují na podíly na zisku. Postup je v souladu s mezinárodními právními předpisy. Překvalifikace se týká úroků placených mezi spojenými osobami a smyslem je zabránit daňovým únikům a nelegální daňové optimalizaci u transakcí probíhajících mezi spojenými osobami, avšak § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu je aplikován ve všech případech, kdy jsou úvěry a půjčky poskytovány mezi spojenými osobami. Poukázal na to, že ne ve všech jsou tyto úroky překvalifikované na podíly na zisku v České republice zdaněny. Pokud by se jednalo o úroky, které by byly placeny na základě poskytnutého úvěru mateřskou společností společnosti dceřiné, pak by tyto úroky byly v České republice od daně osvobozeny. Způsob stanovení daňové povinnosti u věřitele však nemá vliv na stanovení daňové povinnosti u dlužníka.

K aplikaci tuzemských právních norem ve vazbě na předpisy mezinárodní upozornil žalovaný na skutečnost, že v oblasti přímých daní jsou pravomoci ponechány na jednotlivých členských státech (neexistuje harmonizace předpisu jako např. u DHP) a navíc právní předpisy jsou v souladu s právními předpisy Evropského společenství, a proto nedochází uplatňováním tuzemských právních předpisů k porušování předpisů mezinárodních.

K porušení zákazu diskriminace dle čl. 23 Smlouvy s Velkou Británií uvedl žalovaný, že žalobce spatřuje diskriminaci zúženě v tom, že věřiteli byly úrokové příjmy zdaněny v České republice, a to z důvodu, že u dlužníka byla část úroku dlužníkem vyloučena z daňových nákladů (správnost tohoto postupu byla potvrzena správcem daně i žalovaným), neboť nebyly splněny podmínky daně § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu a u věřitele byl pak aplikován § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů. Pokud by ale byly splněny podmínky dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, k žádné překvalifikaci úroků na podíly na zisku by nedošlo, úrokový příjem by tudíž nebyl v České republice zdaněn.

K aplikaci Směrnice Rady ES č. 2003/49/ES uvádí žalovaný, že tato Směrnice se na daný případ nevztahuje, což vyplývá i z implementace Směrnice zákona o dani z příjmu, jak je uvedeno v § 19 odst. 1 písm. z,k) ve znění pro rok 2007. Vzhledem k tomu, že podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 byly úroky placené subjektu se sídlem ve Velké Británii, které nebyly pro nesplnění podmínek daných § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů uznány jako daňové základy, překvalifikovány na podíly na zisku, by tyto úroky byly posuzovány podle Směrnice Rady ES č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (tzv. směrnice k zisku). Podle této směrnice, pokud je podíl na zisku převáděn dceřinou společností se sídlem v České republice mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě EU, je od srážkové daně v České republice osvobozen. Podmínka pro osvobození o úroku od zdanění srážkovou daní nebyla splněna, neboť mezi věřitelem a dlužníkem nebyl vztah popisovaný výše, nejednalo se o mateřskou dceřinou společnost a navíc je řešena daňová povinnost žalobce, nikoli věřitele.

Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal repliku, ve které nesouhlasil se závěry žalovaného, když znovu poukázal na to, že skutečnost, že úvěrová smlouva byla uzavřena se společností se sídlem ve Velké Británii je významná z hlediska překvalifikace předmětných úroků, neboť se jedná o úroky, na které dopadá smlouva mezinárodní. Rozlišování daňové povinnosti žalobce a BATIF není z hlediska daného sporu rozhodující, neboť žalobce stanovení daňové společnosti BATIF nijak nerozporuje. On sám napadá, že v důsledku aplikace vnitrostátního právního předpisu byl úrok podroben zdanění. Znovu poukázal na to, že žalovaný vůbec nezohlednil skutečnost, že právo zdanění úroků, ať již ve formě přímého či nepřímého zdanění je v České republice v důsledku uzavření smlouvy s Anglií omezeno. Znovu připomněl, že i s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu úroky v posuzovaném případě zcela naplňují definici čl. 11 mezinárodní smlouvy. Odkaz na Směrnici Rady ES č. 90/435/EHS je dle žalobce zcela nepřipadný, neboť tato řeší otázku zdanění podílu na zisku, a netýká se zdanění úroků. Naopak není patrné, z čeho žalovaný dovozuje, že Směrnice Rady č. 2003/49/ES na danou věc nedopadá.

U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích.

Zástupce žalobce znovu potvrdil, že společnost BATIF je společnost spřízněná se žalobcem. Dle názoru žalobce z článku 11 odst. 1 vyplývá právo na zdanění úroků jen ve Velké Británii, nikoliv na území České republiky. Znovu poukázal na to, že věřitelem je osoba ve Velké Británii, s níž je Českou republikou uzavřena smlouva a zamezení dvojího zdanění a že se řeší zdanění žalobce, který má sídlo na území České republiky. Nesouhlasil se závěrem žalovaného, že pro účely kvalifikace úroků se použije článek 10 smlouvy o zamezení dvojího zdanění s tím, že nemůže jít o článek 11 odst. 1 této smlouvy. Dle názoru žalobce nestačí jen spřízněnost subjektů, resp. existence zvláštních vztahů, ale je nutno, aby byla splněna další podmínka a to je otázka výše úroků. Tuto otázku však žalovaný již neřešil. Žalobce považuje za nutné modifikovat aplikaci § 25 odst. 1 písm. w), jinak by část úroků byla daňově neuznatelná a neuznání části úroků se pak rovná ekonomickému zdanění úroků. Z výkladu čl. 11 odst. 1 smlouvy je nutno dovodit, že u žalobce je nutno aplikovat § 25 odst. 1 písm. w) modifikovaně s přihlédnutím k uvedené smlouvě s tím, že tyto náklady – úroky budou daňově uznatelné.

Zástupkyně žalovaného upřesnila, že žalobou napadené rozhodnutí se týká výlučně dlužníka - žalobce, jehož sídlo je na území České republiky. Pokud se žalovaný správní orgán zabýval otázkou znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění, činil tak nad rámec této kauzy v podstatě proto, že žalobce jako účastník správního řízení tuto problematiku vznesl ve svém

odvolání a žalovaný je povinen vypořádat se s námitkami, jež jsou v odvolání uvedeny. Vzhledem k tomu, že žalobce má sídlo na území České republiky, bylo nutno postupovat podle právního předpisu České republiky.

Ze správního spisu zaslaného žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Žalobce uzavřel dne 26.6.2001 smlouvu „Master Intra Group Treasury Products Agreement“ se společností BATIF, na základě které mohl čerpat úvěr. V roce 2007 žalobce v souvislosti s uzavřenou smlouvou zaúčtoval na účet 562000 úroky v celkové výši 83.989.545,68 Kč (konečný zůstatek tohoto účtu je 83.960.240,12 Kč, kdy rozdíl mezi uvedenými částkami představuje dle žalobce vyúčtování dohadné položky z předchozích let). Dne 24.6.2008 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2007 spolu se zprávou nezávislého auditora a účetní závěrkou za účetní období roku 2007. Daňová povinnost byla stanovena ve výši 41.313.600,-Kč. Žalobce zahrnul do částky uvedené na řádku 40 daňového přiznání k dani z příjmů částku nedaňového nákladu podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu žalobce. V rámci řádku 40 daňového přiznání vyloučil z celkové částky úroků částku ve výši 23.517.073,- Kč jako daňově neuznatelný náklad. To vyplývá i z přílohy k podanému daňovému přiznání za rok 2007.

Dne 27.8.2008 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2007 a zároveň požádal správce daně o sdělení výsledku vyměřovacího řízení. Z dodatečného daňového přiznání vyplynula žalobci daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za rok 2007 ve výši 46.073.520,-Kč. Důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání byla dle žalobce především skutečnost, že v řádném daňovém přiznání byly neoprávněně posouzeny náklady na vytvořenou dohadnou položku jako daňově uznatelné, a dalším důvodem je korekce výše nákladů, které byly posouzeny jako daňově neuznatelné (řádek 40 daňového přiznání) a zohlednění nákladů, které jsou účtovány až ve zdaňovacím období roku 2008, ale vztahují se ke zdaňovacímu období roku 2007 (řádek 160 daňového přiznání). Na řádku 40 uvedl žalobce výdaje neuznávané za výdaje (náklady) ve výši 99.263.942,-Kč.

Dne 18.9.2008 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2007, čj: 177965/08/003513/4531, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů ve výši 4.759.920,-Kč, která představuje rozdíl mezi daňovou povinností žalobce uvedenou v řádném daňovém přiznání a přiznání dodatečném.

Dne 2.10.2008 podal žalobce odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a žádal, aby byla žalovaným m.j. snížena částka 99.263.942,-Kč uvedená na řádku 40 dodatečného daňového přiznání o částku 23.517.073,-Kč, tj. na částku 75.746.869,-Kč. Částka 23.517.073,-Kč představuje dle žalobce částku, kterou vyloučil na řádku 40 daňového přiznání podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu a o kterém je přesvědčen, že základ daně z příjmů za rok 2007 o tuto částku zvýšen být neměl a to z důvodu, které jsou v podstatě shodné jako v podané žalobě.

O odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2007 rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že podané odvolání zamítl a zejména poukázal na to, že dlužníkovi se sídlem v České republice byl poskytnut věřitelem se sídlem ve Velké Británii úvěr. Věřitel a dlužník jsou osobami spojenými a bylo třeba v případě úroku placených dlužníkem věřiteli testovat splnění podmínek daných ustanovením § 25 odst. 1 písm. w)

zákona o dani z příjmu pro uznání těchto úroků jako daňových nákladů. Poukázal na to, že správce daně vydal dodatečný platební výměr na částku 4.759.920,-Kč, jak vyplývá z dodatečného platebního výměru podaného žalobcem, tato částka byla vypočtena správcem daně z údajů uvedených žalobcem v dodatečném daňovém přiznání a zcela odpovídá částce, kterou dodatečným platebním výměrem potvrdil i správce daně. K otázce aplikace, resp. spíše neaplikace mezinárodní smlouvy a k postavení žalobce v daňovém řízení se žalovaný vyjádřil shodně jako ve vyjádření k podané žalobě.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo v mezích žalobních návrhů, kterými je vázán (viz ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

Žalobce tvrdí, že úroky hrazené na základě úvěrové smlouvy nelze v daném případě subsumovat pod čl. 10 (dividendy), ale jedná se o plnění spadající pod čl. 11 (úroky) mezinárodní smlouvy. Právo zdanění úroku přitom v souladu s mezinárodní smlouvou přísluší na základě článku 11 odst. 1 mezinárodní smlouvy pouze Velké Británii, neboť v případě žalobce nelze aplikovat čl. 11 odst. 3 ani čl. 11 odst. 4 mezinárodní smlouvy, který by umožňoval zdanění i ve státu zdroje, tj. v České republice. Úroky zaplacené žalobcem na základě úvěrové smlouvy měly být zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, a to z důvodu přednostní aplikace citované mezinárodní smlouvy.

Dle žalovaného je v daném případě řešena daňová povinnost žalobce – dlužníka, který účtoval o úrocích do nákladů a který byl povinen pro zjištění uznatelnosti úroků jako daňových nákladů postupovat dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů, neboť pro posouzení uznatelnosti úroků jako nákladů daňových je rozhodná skutečnost, že věřitelem je osoba spojená s dlužníkem a není rozhodující skutečnost, zda má věřitel sídlo v České republice nebo mimo území České republiky.

Nejprve je nutno konstatovat, že předmětem řízení v dané věci je řešení otázky, zda žalobcem zaplacené úroky jsou jako daňové náklady uznatelné či nikoli. Předmětem není, jak se mylně domnívá žalobce, otázka, zda úroky budou nebo nebudou v České republice zdaněny, tedy zda je má zaplatit žalobce v ČR nebo věřitel ve Velké Británii..

S ohledem na učiněný závěr soudu ohledně předmětu řízení nelze na danou problematiku aplikovat žalobcem citovanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, neboť tato smlouva výslovně upravuje zdanění samotné a v ustanovení čl. 11 řeší výlučně otázku zdanění úroků. Proto soud dospěl k závěru, že je nutno postupovat dle českého právního řádu za situace, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho použití.

Podle ustanovení § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění účinném ve zdaňovacím období 2007 (dále jen „ zákon o dani z příjmů“) poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Žalobce splňuje citované podmínky, ze kterých vyplývá, že je subjektem, který podléhá právu České republiky. Žalovaný postupoval správně, když při řešení daňové uznatelnosti úroků žalobce postupoval podle českých zákonů a nikoli podle definic uvedených v mezinárodní smlouvě. Soud znovu připomíná, že pro posouzení uznatelnosti úroků jako nákladů daňových

je rozhodná skutečnost, že věřitelem je osoba spojená s dlužníkem (ani žalobce tuto skutečnost nerozporuje) a není rozhodující skutečnost, zda má věřitel sídlo v České republice nebo mimo území České republiky.

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména 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.

Správní orgán nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky ust. § 24 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmů. K vyjasnění postavení subjektů, tedy zda se mezi žalobcem a věřitelem jedná o běžné obchodní vztahy (jak tvrdí žalobce) nebo jsou osobami spojenými uvedl žalovaný, že za osoby spojené jsou pro daňové účely považovány osoby ve skupině, a to jak osoby přímo spojené přes kapitál, tak i osoby, které přímo kapitálově spojené nejsou – jako žalobce a jeho věřitel. Postačí pokud existují mezi uvedeným osobami vztahy, ze kterých je patrná a identifikovatelná náležitost k této skupině. Pro posouzení, jaké ustanovení zákona o dani z příjmů správní orgány použijí je důležité, že mezi účastníky není sporné, že žalobce a společnost BATIF uzavírali smlouvu o úvěru jako spojené osoby ve smyslu tohoto zákona, což žalobce potvrdil i v odvolání proti platebnímu výměru, v podané žalobě a u jednání soudu pak uvedl, že společnost BATIF je společnost se žalobcem spřízněná. Žalovaný své závěry ohledně vzájemných vztahů dlužníka a věřitele učinil v souladu s tvrzením žalobce i s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Podle ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro zdaňovací období 2007 nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména 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.

Za situace, kdy jsou splněny podmínky pro aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a žalobce netvrdí naplnění zákonných důvodů, pro které by se na něj uvedené ustanovení zákona nevztahovalo, učinil správní orgán správní úvahu o tom, z jakého důvodu nelze částku za vyplacené úroky daňově uznat.

Soud si je vědom toho, že v důsledku skutečnosti, že nedojde ke snížení základu daně, bude vypočtená daň z příjmů vyšší, než kdyby náklady uznány byly, ale opět připomíná, že předmětem řízení není otázka zdanění úroků a že smlouva o zamezení dvojího zdanění se týká přímé otázky danění určitých finančních prostředků. Z tohoto důvodu také nelze vycházet z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2009, č.j. 2 Afs 42/2008 – 62, na který poukazoval žalobce, neboť v tomto řízení bylo přezkoumáváno rozhodnutí, kterým daň vyměřena byla.

Městský soud v Praze po provedeném řízení dospěl k závěru, že právní závěr žalovaného správního orgánu, vyjádřený v odůvodnění napadeného rozhodnutí, je správný. Opírá se totiž o obsah spisového materiálu, správce daně i žalovaný správní orgán postupovali správně, jestliže z celkové částky úroků vyloučili částku úroků 23.517.073,- Kč jako daňově neuznatelný náklad.

Městský soud v Praze po projednání podané žaloby na základě výše uvedeného odůvodnění neshledal důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a nezjistil, že by žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem v důsledku krácení práv žalobce. Proto soud žalobu podle ustanovení § 78 odstavec 7 s.ř.s. v plném rozsahu zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst.1 soudního řádu správního, podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a následujících s.ř.s. u Městského soudu v Praze kasační stížnost, a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle ustanovení § 105 odst.2 s.ř.s. stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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.

V Praze dne 7. června 2011

JUDr. Hana Veberová, v.r.
předsedkyně senátu