



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Pilsen Toll s.r.o.**, IČO 24239275
se sídlem Tylova 1/57, 301 00 Plzeň
v části řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2022, č. j. 130/22/5200-11431-711630, zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, sídlem Hvězdova 1734/2, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

za účasti osoby
zúčastněné na řízení: **JUDr. J. B. Mjur**, insolvenční správce žalobkyně
sídlím B.

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2022, č. j. 130/22/5200-11431-711360, a o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2022, č. j. 3583/22/5200-11431-711360

takto:

- I. Žaloba žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2022, č. j. 130/22/5200-11431-711360, se zamítá.
- II. Žaloba žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2022, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

3583/22/5200-11431-711360, se zamítá.

III. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 1. 2022, č. j. 130/22/5200-11431-711360 (dále také „*první napadené rozhodnutí*“) bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále také „*správce daně*“) ze dne 29. 11. 2019, č. j. 2077199/19/2301-52525-403552 (dále také „*první platební výměr*“) a první platební výměr byl potvrzen. Prvním platebním výměrem byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“) a podle ustanovení § 139, § 147 a § 235 daňového řádu žalobkyni stanovena k přímé úhradě daní z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „*daň*“) za zdaňovací období roku 2015 ve výši 3 745 548 Kč.
2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 2. 2022, č. j. 3583/22/5200-11431-711360 (dále také „*druhé napadené rozhodnutí*“) byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti platebním výměrům správce daně ze dne 27. 7. 2020, č. j. 1532340/20/2301-52525-403552, 1532383/20/2301-52525-403552 a 1532389/20/2301-52525-403552 (dále také „*druhé platební výměry*“) a druhé platební výměry byly potvrzeny. Druhými platebními výměry byla podle ZDP a podle ustanovení § 139, § 147 a § 235 daňového řádu žalobkyni stanovena k přímé úhradě daní za zdaňovací období let 2016, 2017 a 2018 ve výši 7 936 690 Kč, 6 793 913 Kč a 8 587 560 Kč.
3. Žalobkyně je vlastněna ruskou společností VEB Kapital (dále jen „*mateřská firma*“), jež je dceřinou společností ruské státní korporace Banka rozvoje a zahraničních ekonomických aktivit. Jádrem sporu je posouzení daňového režimu úroků z úvěru poskytnutého žalobkyni mateřskou firmou, ve výši přesahující pravidlo nízké kapitalizace ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP (dále jen „*úroky*“), které jsou daňově neuznatelným nákladem a zároveň se pro účely srážkové daně považují za podíly na zisku. Jde o to, kdy byla žalobkyně v případě úroků podle ZDP a článku 10 a 11 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku č. 278/1997 Sb., ve znění Protokolu č. 56/2009 Sb. (dále jen „*SZDZ*“) povinna jako plátce daně srazit daň – zda v okamžiku zaúčtování dle § 38d odst. 2 ZDP (podle daňových orgánů) nebo až při faktickém vyplacení příjmu do zahraničí (podle žalobkyně). V posuzované věci totiž žalobkyně sporné úroky zčásti fakticky nevyplatila a účtovala pouze o závazcích.
4. Usnesením ze dne 21. 3. 2022, č. j. KSPL 54 INS 3536/2022-A-11, zdejší soud zjistil úpadek žalobkyně a jejím insolvenčním správcem ustanovil osobu zúčastněnou na řízení. Usnesením ze dne 28. 6. 2022, č. j. KSPL 54 INS 3536/2022-B-8, zdejší soud prohlásil na majetek žalobkyně konkurs. Tyto skutečnosti soud zjistil z veřejného insolvenčního rejstříku (srov. § 89 odst. 1 insolvenčního zákona). Soud se zabýval tím, zda má insolvenční řízení žalobkyně vliv na řízení vedené v této věci před zdejším správním soudem. Podle

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, publ. ve Sb. NSS pod č. 3767/2018, platí, (i) že insolvenční řízení účastníka řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníka nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví a (ii) že § 140a, § 140b a § 140c insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují. V bodech 66 a 70 citovaného rozsudku rozšířený senát Nejvyššího správního soudu jednoznačně konstatoval, že vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem nemá žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví. Zdejší soud tedy ve věci žalob žalobkyně jednal tak, jako by insolvenční řízení s žalobkyní jako dlužníkem vedeno nebylo, nejen pokud jde o otázku přerušení řízení, zákaz vydání rozhodnutí i zahájení řízení, ale i ve vztahu k účastenství žalobkyně včetně jejího procesního postavení a plné moci, kterou ke svému zastupování udělila advokátovi před zahájením svého insolvenčního řízení (srov. § 252 insolvenčního zákona). Jediným důsledkem insolvenčního řízení bylo postavení insolvenčního správce žalobkyně jako osoby zúčastněné na řízení podle § 34 s. ř. s. (srov. bod 70 citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a tam citovanou judikaturu).

II.

Žaloby

5. Žalobu, kterou žalobkyně napadla první napadené rozhodnutí (dále jen „*první žaloba*“), odůvodnila tím, že znění SZDZ má podle § 37 ZDP aplikační přednost před zákonem. Podle SZDZ může být předmětem zdanění až takový dividendový příjem (v daném případě příjem z úroků z poskytnutého úvěru překlasifikovaný v souladu s vnitrostátní a smluvní úpravou na příjem dividendový), který byl vyplacen, tzn. pouze ten příjem, který příjemce, jemuž je srážková daň strhávána, reálně obdržel. Proto žalobkyni nevznikla povinnost podle § 38d odst. 2 ZDP daň srazit a odvést, neboť úroky nebyly skutečně vyplaceny. Svou argumentaci v první žalobě založila žalobkyně zejména na historicky ustáleném jazykovém významu slova *vyplacený*, kdy je nutné rozlišovat mezi tím, kdy dojde pouze k zaúčtování závazku a kdy poplatník reálně obdrží platbu podrobenou dani, dále na výslovném ustanovení Komentáře k OECD modelové smlouvě i její text jasně definující obsah tohoto slova, dále na tom, že aplikací výkladu žalovaného by došlo ke zdanění příjmu, který poplatník zatím nerealizoval a možná ani nikdy realizovat nebude, a na tom, že Česká republika při uzavírání smluv vědomě rozlišuje, kdy je pro sražení daně třeba, aby došlo k reálné výplatě příjmu, a kdy postačí, že příjem má svůj zdroj na území ČR a že na něj příjemci vznikl právní nárok. Konkrétní žalobní argumentace bude vymezena a vypořádána v odst. V odůvodnění tohoto rozsudku.
6. Žalobu, kterou žalobkyně napadla druhé napadené rozhodnutí (dále jen „*druhá žaloba*“), odůvodnila shodně jako první s výhradou, že zde navíc uvedla k tvrzení žalovaného ohledně nekonzistence argumentace žalobkyně v postupu odvodu srážkové daně u nadhodnocených úroků za roky 2015 a 2016, že předchozí postup při sražení daně nelze klást k její tíži v právní argumentaci, kde je řešena otázka okamžiku vzniku zdanitelného příjmu, a nikoliv procesní otázka, kdy vzniká povinnost srazit a odvést daň.
7. Žalobkyně žádala, aby soud první a druhé napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
8. První žaloba byla projednávána zdejším soudem v řízení sp. zn. 57 Af 5/2022. Druhá žaloba byla projednávána zdejším soudem v řízení sp. zn. 77 Af 5/2022 a byla usnesením zdejšího soudu ze dne 11. 5. 2022, č. j. 77 Af 5/2022-30, spojena v souladu s § 39 odst. 1 s. ř.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

s. ke společnému projednání s první žalobou. Řízení o obou spojených žalobách tak soud vede pod sp. zn. 57 Af 5/2022.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobám

9. Žalovaný ve vyjádřeních k oběma žalobám uvedl, že žaloby žalobkyně nejsou důvodné. Dále žalovaný s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že žalobní body vypořádal v napadených rozhodnutích jako odvolací námitky.
10. Žalovaný následně zopakoval podstatu argumentace odůvodnění obou napadených rozhodnutí: Státy, které jsou členem Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) uznávají, že je třeba vyjasnit, standardizovat a potvrdit postavení daňových subjektů, které jsou zapojeny do obchodních, průmyslových, finančních nebo jiných aktivit v jiných státech tím, že v identických případech dvojího zdanění budou všemi státy používána společná řešení. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou většinou uzavírané podle Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, a ač se podobají, mají smluvní strany možnost se od vzorové smlouvy odchýlit. Modelová smlouva OECD a Komentář Výboru pro fiskální záležitosti k modelové smlouvě OECD sice nejsou závaznými právními předpisy, nicméně vymezují základní rámec principů, pravidel a výkladu pojmů nutných pro koordinaci bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. V případě daňových nerezidentů, tj. poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, je nutné vymezit okruh příjmů, které v České republice mají zdroj a musí být podrobeny zdanění. Slouží k tomu § 22 ZDP, které je dále modifikováno (zpravidla omezováno) příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. V režimu úroků se nezdaňují ty úrokové příjmy, které podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ZDP podléhají výslovně určenému odlišnému režimu - jde o úroky, které jsou mezi spojenými osobami sjednány ve výši přesahující tržní poměry. Nadhodnocené úroky jsou v České republice zdaněny jako příjem v souladu s § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP. ZDP zakládá právo na zdanění těchto příjmů v České republice, avšak současně je při této překlasifikaci úroků na dividendy nutné respektovat úpravu obsaženou v čl. 10 SZDZ. Jde-li o techniku zdaňování, pak pro příjmy ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP je stanovena v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15 %. V návaznosti na ust. § 37 ZDP je přitom možné využít oprávněnosti výhod vyplývajících z uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, a to dle pravidel v Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. V případě SZDZ se jedná o výhodu spočívající v aplikaci nižší sazby daně ve výši 10 %. Specifickou úpravu má také okamžik srážky daně u úrokových příjmů, které jsou považovány za podíly na zisku [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP], kdy do § 38d odst. 2 ZDP bylo včleněno pravidlo, že dnem provedení srážky daně je v tomto případě poslední den zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání. Daň přitom neodvádí daňový poplatník (mateřská firma), ale plátce daně (žalobkyně). Dle § 38d odst. 2 ZDP je plátce daně povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku daně. Tuto skutečnost je plátce povinen současně oznámit správci daně v hlášení, přičemž toto hlášení nelze zaměňovat s vyúčtováním daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, které plátce ve smyslu § 38d odst. 9 ZDP předkládá za předchozí rok do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku (§ 137 odst. 2 daňového řádu). Lhůtu stanovenou pro podání tohoto vyúčtování nelze prodloužit. S tím souvisí § 38d

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odst. 5 ZDP. Způsob odvodu dodatečně sražené daně a sankce se řídí jednak obecnou úpravou obsaženou v ustanoveních § 233 a násl. daňového řádu, jednak speciální úpravou obsaženou v § 38s ZDP. Pro dodatečný výpočet daně v případě aplikace § 38s ZDP se tak postupuje tzv. cestou brutace základu daně. Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je prioritně zamezit dvojímu zdanění prostřednictvím stanovené metody, určit, který stát má právo daný příjem zdanit a případně korigovat výši zdanění. Smlouva o zamezení dvojího zdanění tak sice stojí nad národními daňovými zákony, ale může pouze zmírnit daňové povinnosti stanovené těmito zákony, nemůže daňové povinnosti ztížit ani rozšířit. Podstatné přitom je, že volba zdanění neleží v rukou poplatníků, ale jejich zákonodárců, resp. daňových zákonů. Samotný způsob, technika a okamžik zdanění daného příjmu je ponecháno v kompetenci jednotlivých států, které způsob, techniku a okamžik zdanění mají upravenou ve vnitrostátních předpisech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29). Podle § 38d odst. 2 ZDP není podmínkou provedení srážky daně výplata příjmů plynoucích z podílu na zisku, kdy § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP stanoví okamžik, kdy má být srážka daně nejpozději provedena. V posuzované věci není okamžik výplaty podmínkou překlasifikace úrokového příjmu na dividendu podle § 10 odst. 3 SZDZ. V daném případě se jedná o příjmy nerezidenta ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, které podléhají dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP zvláštní sazbě daně v modifikované výši podle SZDZ s Ruskem. Z odkazovaného Komentáře k Modelové smlouvě OECD k odst. 1 čl. 10 nevyplývá, že pojem vyplacené znamená okamžik platby ve vztahu k provedení srážky daně, naopak přiznává tomuto pojmu velmi široký význam. Žalovaný poukázal na Komentář Modelové smlouvy OECD k odst. 2 čl. 10, který osvětluje kritérium skutečného vlastníka, kdy toto bylo v článku 10 odst. 2 zavedeno právě za účelem vyjasnění slov „*vyplacené ... rezidentovi*“ tak, jak jsou použita v odstavci 1 tohoto článku. Ve shodě s tím je i pokyn Ministerstva financí České republiky k uplatňování smlouvy (Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku čj. 251/92 624/1998 z 19. 1. 1999). Ačkoli má žalobkyně za to, že uvedený pokyn rozlišuje mezi příjmy „*vyplacenými*“ a „*připisovanými*“, je třeba připomenout, že se jedná o pokyn, který popisuje, jakým způsobem musí české právnické a fyzické osoby postupovat při uplatnění snížení daně vybírané srážkou ze zdrojů z území z Ruska, resp. jakými formuláři mají čeští daňoví rezidenti dokládat oprávněnost výhod z SZDZ, tj. nároku na snížení či osvobození daně vybírané srážkou. Tento pokyn ani v článku 1 odst. a) nečiní rozdíl mezi příjmy vyplacenými nebo připisovanými, když oběma přiznává platnost SZDZ dle čl. 28 k 1. lednu 1998. Proto lze uzavřít, že dle smluv o úvěru byly úroky jednoznačně mateřské firmě přiznány, když se i v daném roce právně promítly do majetkové sféry žalobkyně jako plátce i jejich příjemce (poplatníka), bez ohledu na skutečnost, zda byly provázeny i samotným peněžním tokem. Žalobkyně byla schopna vyčíslit přesah úroků ve smyslu čl. 11 odst. 4 SZDZ, který má odraz ve vnitrostátním předpisu v ust. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Čl. 11 odst. 4 SZDZ přitom umožňuje stanovený přesah úrokových příjmů zdanit podle právních předpisů každého smluvního státu, tj. v případě České republiky dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, kde je s ním nakládáno jako s dividendami, a to s přihlédnutím k ostatním ustanovením předmětné smlouvy. Ve vztahu k odkazům žalobkyně na další smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Austrálií, Velkou Británií a USA, žalovaný zopakoval, že slovo *vyplacené* použité v určitých smlouvách o zamezení dvojího zdanění nelze interpretovat jako částky skutečně zaplacené, když dle obecných

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

principů platných při řešení mezinárodního zdanění platí, že předmětem smluvního ujednání mezi jednotlivými státy je definování zdaňovaného příjmu, v jakém státě má být tento příjem zdaněn a případně jakou sazbou, nikoliv to, v jakém okamžiku a jakým způsobem má být daný příjem zdaněn. Z toho důvodu slovo *vyplacené* použité v předmětných smlouvách o zamezení dvojího zdanění nelze interpretovat jen z hlediska jeho jazykového významu, ale je nutné jej vykládat v kontextu s tím, za jakým účelem jsou mezi státy uzavírány bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nemohou určit ani přikázat, že konkrétní příjem bude zdaněn srážkovou daní nebo na základě podaného daňového přiznání. Právo určit, jakým způsobem bude příjem zdaněn, je ponecháno na každém smluvním státě. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně část fakticky vyplacených úroků přiznala, proto nebyla provedena tzv. brutace. Je evidentní, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění není, aby ke zdanění vůbec nedošlo. Žalobkyně účtuje v systému podvojného účetnictví a jako taková je povinna účtovat o všech případech dle základních zásad účetnictví. I v případě, že k výplatě dividend (nákladových úroků) ve skutečnosti nedojde nebo dojde v jiném období (bez ohledu na peněžní tok), je povinna o nich účtovat. V případě dividend mají srážky daně speciální režim upravený v § 38d odst. 2 ZDP a překlasifikované úroky na dividendy pak mají i speciální termín srážky poslední den zdaňovacího období (od něho se pak odvíjí povinnost podat hlášení). Pokud by k výplatě dividend nebo úroků nedošlo např. z důvodu insolvence, postupuje se dle insolvenčního zákona (příhláška pohledávek). Pohledávka (závazek) musí být zanesena v účetnictví, aby ji bylo např. možno přihlásit do insolvenčního řízení (na straně věřitele) nebo uznat (na straně dlužníka).

IV.

Rozhodnutí bez nařízení jednání

11. Soud rozhodl o žalobách v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání. Žalovaný s tím vyslovil výslovný souhlas ve vyjádření k první i druhé žalobě. Žalobkyně u první žaloby vyslovila s tímto postupem výslovný souhlas v podání ze dne 9. 3. 2022 – u druhé žaloby nereagovala ve stanovené lhůtě na výzvu soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 57 Af 5/2022-42.

V.

Posouzení věci soudem

12. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné.
13. Obě žaloby jsou nedůvodné.
14. Jelikož žalobkyně v obou žalobách uplatnila shodnou argumentaci a shoduje se i obsah vyjádření žalovaného k oběma žalobám, soud žalobní námitky první i druhé žaloby vypořádá najednou. Přitom se soud soustředí pouze na jádro sporu účastníků a pomine

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

skutečnosti irelevantní pro posouzení podstaty nesouhlasu žalobkyně s napadenými rozhodnutími.

15. Podle § 17 odst. 4 ZDP je poplatník daně z příjmů právnických osob daňovým nerezidentem, pokud nemá na území České republiky své sídlo nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouvy. Daňový nerezident má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.
16. Příjmy takového daňového nerezidenta ze zdrojů na území České republiky stanoví § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP tak, že jde (mj.) o podíly na zisku, za něž se pro účely tohoto ustanovení považují úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.
17. Přitom úroky ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP podle tohoto zákonného ustanovení jsou mj. úroky z úvěrových finančních nástrojů, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u příjemce úvěrového finančního nástroje.
18. ZDP v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 stanoví, že popsáný příjem se zdaňuje sazbou 15 %.
19. Podle uvedené vnitrostátní právní úpravy je daňový nerezident poplatníkem daně z příjmů z úroků z poskytnutých úvěrů, přesahují-li zákonem stanovenou výši, pokud daňový nerezident úvěr poskytl dlužníkovi, který je jeho spojenou osobou. V posuzované věci nebylo sporu o tom, že mateřská firma je takovým daňovým nerezidentem a že je spojenou osobou žalobkyně. Nebylo sporu ani o výši příjmů z úroků.
20. Mezi účastníky nebylo sporné, že plátcem daně byla žalobkyně, protože byla povinna odvést správci daně daň sraženou mateřské firmě jako poplatníkovi, resp. byla plátcem příjmu podléhajícího srážkové dani (srov. § 38c odst. 1 ZDP ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, i od 1. 7. 2017).
21. Podle § 38d odst. 1, odst. 2 in fine ZDP se daň vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36, a srážku je povinen provést plátcе daně. U úrokových příjmů a u rozdílu mezi sjednanou cenou, které jsou považovány za podíly na zisku [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3], se dnem provedení srážky rozumí poslední den zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání.
22. Potud tedy soud popsal nespornou vnitrostátní právní úpravu.
23. V posuzované věci však bylo nutno aplikovat SZDZ, na čemž se též účastníci shodli. Použitelnost SZDZ ostatně vyplývá ze sídla žalobkyně a její mateřské firmy a z příjmu mateřské firmy z úroků z úvěrů poskytnutých žalobkyni [srov. čl. 1, čl. 2 bod 1, 3 písm. a) bod (ii) SZDZ].
24. § 37 ZDP stanoví, že se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Soud toto ustanovení vykládá tak, že je nutno SZDZ konfrontovat s výše uvedenou vnitrostátní úpravou a tam (pouze a jedině), kde SZDZ obsahuje odlišnou regulaci než ZDP, použije se úprava SZDZ.
25. Do úvahy jako ustanovení SZDZ kolidující s relevantní úpravou ZDP přicházejí čl. 10 a 11 SZDZ.
26. Podle čl. 10 odst. 3 SZDZ výraz „dividendy“ použitý v tomto článku označuje příjmy z

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, *jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle daňových zákonů státu, jehož je společnost, která provádí platbu, rezidentem.*

27. Toto ustanovení soud vykládá tak, že článek 10 SZDZ se musí u příjmů podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP použít namísto ZDP v těch částech, které kolidují se ZDP.
28. Podle čl. 10 odst. 2 SZDZ mohou být dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky dividend.
29. Z citovaného čl. 10 odst. 2 SZDZ vyplývá, že u rezidentů, na něž se podle čl. 1 SZDZ vztahuje SZDZ, nesmí být použita 15% sazba daně stanovená v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP, ale jen sazba 10%. SZDZ totiž stanoví maximální sazbu daně, která je vyšší než sazba daně stanovená ZDP. Jelikož tedy SZDZ stanoví sazbu daně jinak než ZDP, slovy § 37 ZDP, je nutno aplikovat sazbu dle SZDZ.
30. Pokud jde o čl. 11 SZDZ, ten na posuzovaný případ není aplikovatelný, protože reguluje *úroky*, jimiž podle čl. 11 odst. 2 in fine SZDZ nejsou příjmy, které jsou považovány za dividendu podle ustanovení článku 10 odstavce 3. Aplikace čl. 11 SZDZ na případ žalobkyně je tedy explicitně vyloučena v jeho odst. 2 in fine.
31. Podle soudu tedy příjmy ruského rezidenta z úroků z úvěru poskytnutého české spojené osobě definované v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP budou zdaněny podle úpravy obsažené v ZDP s jedinou odlišností – nebude uplatněna sazba daně 15%, ale jen 10%. Lze shrnout, že daňové orgány nepochybily, pokud dospěly k závěru, že žalobkyně jako plátce daně byla povinna srazit daň bez ohledu na to, zda vůbec a kdy došlo k faktické výplatě úroků mateřské firmě.
32. Jelikož žalobkyně argumentovala výkladem SZDZ, konstatuje soud, že SZDZ v čl. 3 odst. 2 ve výkladovém pravidlu stanoví, že *pokud jde o uplatnění smlouvy smluvním státem, bude mít každý výraz, který v ní není definován, takový význam, jenž mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se smlouva vztahuje, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.*
33. Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 108/2004-106, publ. ve Sb. NSS pod č. 577/2005, který sice není aplikovatelný, pokud jde o úpravu splatnosti sražené daně z důvodu změny právní úpravy obsažené v ZDP, nicméně z něj lze dobře využít obecné závěry k výkladu článků 10 a 11 smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud jde o dividendy a úroky (Nejvyšší správní soud v tamní věci vykládal smlouvy o zamezení dvojího zdanění s USA a Nizozemím, obdobného obsahu s SZDZ). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jsou-li ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění konkrétní definice dividend (čl. 10) i úroků (čl. 11), aplikace jejich čl. 3 odst. 2 nepřichází v úvahu. Dále uvedl, že výjimkou z definice úroků jsou příjmy z pohledávek, které jsou podle smluv dividendami.
34. Nyní ke konkrétní žalobní argumentaci.
35. Jak je výše vyloženo, soud se shoduje s žalobkyní, že SZDZ má podle § 37 ZDP aplikační přednost před ZDP.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

36. Jelikož se žalobkyně dovolávala obsahu čl. 10 odst. 1 a 2 SZDZ, soud ho považuje za vhodné připomenout.
37. Odst. 1 stanoví, že *dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě*.
38. Odst. 2 věta první stanoví, že *tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky dividend*.
39. Ze slov *vyplácené* a *vyplácí* v citovaných odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ žalobkyně dovozovala, že tím SZDZ stanovila odlišně od ZDP okamžik, kdy je plátce daně povinen provést srážku daně. Žalobkyně byla toho názoru, že citovanými ustanoveními SZDZ bylo stanoveno, že předmětem zdanění může být toliko příjem z úroků, který byl vyplacen, tj. fakticky poskytnut příjemci.
40. S uvedenou interpretací žalobkyně soud nesouhlasí.
41. Interpretace žalobkyně je v rozporu s textem SZDZ. Slovo *vyplácené* v odst. 1 čl. 10 SZDZ je přídavným jménem odvozeným ze slovesa *vyplácet*. Slovo *vyplácí* v odst. 2 čl. 10 SZDZ je jen z jedním z tvarů slovesa *vyplácet*. Sloveso *vyplácet* má nedokonavý vid, což znamená, že neoznačuje žádný jednorázový děj ani událost. Na rozdíl od toho zahrnuje čeština sloveso *vyplatit*, které má sice podobné tvary *vyplacený* a *vyplatí*, ale dokonavého vidu, což znamená, že popisují ukončený děj či událost. Již jen jazykový výklad odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ tudíž nevede k závěru, že by podmínkou pro srážku daně byla faktická úhrada úroků, tj. jejich *vyplacení*. Totéž lze uvést k sousloví *provádí platbu* v odst. 3 čl. 10 SZDZ, kde jde o nedokonavý vid a sloveso *provádět*, které na rozdíl od dokonavého *provést* neoznačuje ani událost, ani ukončený děj. Skutečnost, že žalobkyně slova *vyplácené* a *vyplacené* v žalobě zaměňuje (viz závorka v prvním odstavci bodu 6.1 první i druhé žaloby), neznamená, že slova mají totožný význam.
42. Logickým výkladem odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ dospěl soud ke stejnému závěru. V odst. 1 i 2 jsou regulovány dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu. Uvedená ustanovení SZDZ obsahují kolizní pravidlo, který stát zdaní příjem z dividend za splnění hypotézy závislé na tom, *kdo komu* má dividendy poskytovat – hypotéza těchto právních norem se netýká toho, zda dividendy byly skutečně poskytnuty. Skutečnost, že čl. 10 odst. 1 až 3 SZDZ řeší otázku, který stát může příjem z dividend zdanit, nikoli otázku, zda musí jít o dividendy fakticky vyplácené, je zřejmá z toho, že výplata dividend je v čl. 10 odst. 1 až 3 SZDZ zmiňována výlučně v souvislosti s tím, *kdo je vyplácí*. V odst. 1 jde o rezidenta jednoho smluvního státu, který je vyplácí rezidentu druhého smluvního státu. V odst. 2 a 3 je situace ještě zřejmější – věty *která je vyplácí* nebo *která provádí platbu* jsou vedlejšími větami přívlastkovými, které nahrazují přívlastek podmětu předchozí věty vedlejší, tj. *společnost*. Jinými slovy, ve větách *společnost, která je vyplácí* a *společnost, která provádí platbu se vyplacení* a *provádění platby* vztahuje nikoli k placení, nýbrž k subjektu, který má výplatu provést.
43. Stejně závěry vyplývají i z teleologického výkladu. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je zamezit dvojímu (ne)zdanění, zajistit daňovou nediskriminaci a zajistit objektivní rozdělení výnosů mezi státy (srov. preambule SZDZ). Smlouvy nezavádějí nové druhy daní, ale primárně určují, který stát má zdanit ten který příjem, který má více či méně úzký vztah k jinému státu. Právě to odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ činí: Určují, který stát

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zdaní příjem z dividend a jaká může být maximální sazba daně. Z odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ nikterak nevyplývá, že by jejich účelem bylo jakkoli determinovat podmínky, za nichž se dividendy podle vnitrostátního práva považují za zdanitelný příjem.

44. Soud tedy konstatuje, že odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ nijak neupravuje okamžik, kdy má plátce daně podle § 38d ZDP povinnost srazit daň z příjmů z úroků. Slovy žaloby, ZDP neuvalil na příjem z úroků daň v rozporu s odst. 1 a 2 čl. 10 SZDZ. § 38d byl tedy na případ žalobkyně aplikován daňovými orgány správně, jelikož SZDZ v tomto ohledu neobsahuje úpravu odlišnou od ZDP ve smyslu § 37 ZDP. Nelze přisvědčit žalobkyni, že by SZDZ stanovila, že úroky v režimu dividend nebylo možno považovat za zdanitelný příjem, pokud nebyly fakticky vyplaceny.
45. Žalobkyně dále argumentovala tím, že pokyn Ministerstva financí České republiky k uplatňování SZDZ ze dne 19. 1. 1999, č. j. 251/92 624/1998, rozlišuje mezi příjmy *vyplácenými* (tj. reálně uhrazenými) a *připisovanými* (tj. např. pouze zaúčtovanými jako závazek, ale neuhazenými).
46. Tuto námitku žalobkyně neuplatnila v řízení, které vyústilo ve vydání prvního napadeného rozhodnutí, tudíž se k ní žalovaný vyjádřil jen v druhém napadeném rozhodnutí, kde v bodě 50 vyložil, že jde o pokyn, který popisuje, jakým způsobem musí české právnické a fyzické osoby postupovat při uplatnění snížení daně vybírané srážkou ze zdrojů z území Ruska, resp. jakými formuláři mají čeští daňoví rezidenti dokládat oprávněnost výhod vyplývajících z uzavření. Podle žalovaného pokyn ani v článku 1 odst. a) nečiní rozdíl mezi příjmy vyplácenými nebo připisovanými, když oběma přiznává platnost SZDZ s Ruskem dle čl. 28 SZDZ k 1. lednu 1998.
47. Soud se ztotožňuje s uvedeným stanoviskem žalovaného a doplňuje následující. Čl. 28 odst. 2 SZDZ stanoví, že smlouva vstoupí v platnost výměnou ratifikačních listin a její ustanovení se budou uplatňovat: a) pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, na příjmy vyplácené nebo připisované k 1. lednu nebo později v kalendářním roce následujícím po roce, v němž smlouva vstoupí v platnost; b) pokud jde o ostatní daně z příjmu a daně z majetku, na příjmy nebo majetek za každé daňové období začínající 1. ledna nebo později v kalendářním roce následujícím po roce, v němž smlouva vstoupí v platnost. Je tudíž zřejmé, že čl. 28 odst. 2 SZDZ označený jako Vstup v platnost toliko stanoví obecným popisem účinnost SZDZ ve vztahu jednotlivým zdanitelným příjmům.
48. V čl. 1 předmětného pokynu ministerstvo doslovně zopakovalo obsah citovaného odst. 2 čl. 28 SZDZ s jedinou úpravou, a to že (vzhledem ke vstupu SZDZ v platnost dnem 18. 7. 1997) bude SZDZ uplatňována konkrétně od 1. ledna roku 1998, tj. určilo pouze rok nabytí účinnosti SZDZ.
49. Sousloví *příjmy vyplácené nebo připisované* tedy ministerstvo převzalo doslovně z čl. 28 SZDZ, kdy dále v textu pokynu (druhý a třetí odstavec čl. 2 a třikrát v čl. 3) pokyn důsledně užívá jen tvary slovesa *vyplácet*. Sousloví *příjmy vyplácené nebo připisované* používá tedy jen SZDZ, a to konkrétně jen v čl. 28 a 29 (jde o účinnost a výpověď SZDZ).
50. Žalobní argumentace, že předmětný pokyn ministerstva rozlišuje mezi příjmy *vyplácenými* a *připisovanými*, nebyla tedy opodstatněná. Jednak proto, že nelze souhlasit s východiskem žalobce, že *vyplácené* příjmy musí být fakticky uhrazeny, ale *připisované* ne. Dále proto, že pokyn jen citoval terminologii užitou v SZDZ, pokud jde o vstup SZDZ v účinnost a její výpověď. A konečně i proto, že samotná SZDZ v pasážích týkajících se zdanění (čl. 1 až 23

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

SZDZ) uvedenou terminologii nikde nepoužívá.

51. Další žalobní námitky se odvíjely od komentáře vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „Komentář“).
52. Soud nejprve konstatuje, že si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012-87, podle něhož „[...] 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.“
53. Soud též nepřehlédl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, publ. pod č. 3262/2015 ve Sb. NSS, podle jehož druhé právní věty *interpretační smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné, přičemž v kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty, včetně komentáře Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (je-li interpretovaná smlouva uzavřena podle této modelové smlouvy). Vnitrostátní právo by se mělo pro výklad smlouvy použít teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad.*
54. Žalobkyně argumentovala tím, že Komentář k článku 10 uvádí, že tímto článkem jsou pokryty pouze dividendy, které jsou vypláceny rezidentem smluvního státu, kdy pojem *vyplácené* má široký význam a koncept platby znamená splnění závazku poskytnout finanční prostředky k dispozici akcionáři. Námitka nebyla důvodná, protože z žalobkyní tvrzeného textu Komentáře nelze dovodit, že by podmínkou zdanění bylo faktické poskytnutí úroků, jinými slovy, že by muselo jít o úroky *vyplácené*. Uvedený text Komentáře nelze vyložit tak, jak činí žalobkyně v žalobě, že je vyloučeno zdanění dividendy jako příjmu, pokud nebyla fakticky vyplacena. Žalobkyní citovaný text definuje platbu (*payment*), aniž však vyplácené dividendy váže na podmínku provedené platby.
55. Žalobkyně dále odkázala na čl. 10 odst. 2 písm. a) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, který podle žalobkyně definuje podmínku, při níž je možné uplatnit sníženou sazbu srážkové daně tak, že jde o případ, kdy je příjemce přímým vlastníkem alespoň 25 % kapitálu vyplácející společnosti v rámci období 365 dní *včetně dne vyplacení dividendy* – žalobkyně poukázala na to, že se zde neuvádí *den zaúčtování*, ale *den vyplacení*. Ani s touto argumentací se soud neztotožnil, protože ověřil, že žalobkyně cituje modelovou smlouvu OECD o zamezení dvojího zdanění ve znění, které nelze pro výklad SZDZ použít. Totiž SZDZ byla podepsána dne 17. 11. 1995 a vstoupila v platnost dne 18. 7. 1997. Z tohoto důvodu lze pro výklad SZDZ využít výlučně modelovou smlouvu OECD o zamezení dvojího zdanění ve verzi září 1992 (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992), jelikož modelová smlouvu OECD o zamezení dvojího zdanění ve verzi 1998 (Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998) byla publikována až 5. 8. 1998, tj. po podpisu SZDZ a jejím vstupu v platnost. Přitom modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění ve verzi září 1992 v čl. 10 odst. 2 písm. a) žalobkyní tvrzenou podmínku (*v rámci období 365 dní včetně dne vyplacení dividendy*) neobsahovala. Žalobkyní tvrzenou podmínku neobsahovaly ani verze 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 a 2014 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Podmínka se objevila poprvé ve verzi 2017, publikované dne 18. 12. 2017 (Ohledně verzí modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění včetně komentářů vycházel soud z digitální knihovny OECD, dostupné

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419). Soud zde podotýká, že nepřehlédl, že SZDZ nekopíruje čl. 10 odst. 2 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění ve verzi zří 1992 a zvolila zčásti svou vlastní regulaci. Soud tedy shrnuje, že žalobkyní odkazovaná verze 2017 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění nemohla být v posuzované věci interpretačním vodítkem ve smyslu bodu 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 2 Afs 40/2018-58.

56. Žalobkyně dále argumentovala tím, že stanovení okamžiku vzniku daňové povinnosti není procesní otázkou, týkající se způsobu zdanění, jak tvrdí žalovaný a podporuje to odkazem na Komentář k článku 10 odstavci 2 v bodech 18 a 19. Podle žalobkyně vnitrostátní legislativa zdaňuje příjem, jehož zdanění SZDZ vylučuje.
57. Soud z Komentáře k verzi modelové smlouvy 1992, dostupného v digitální knihovně OECD, zjistil následující. V bodě 9 Komentáře k čl. 10 modelové smlouvy je uvedeno, že odstavec 2 čl. 10 vyhrazuje právo danit státu zdroje dividend, tj. státu, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy – dále se již pojednává o sazbách daně. Soud toto vnímá jako podporu výkladu daňových orgánů, že odst. 2 čl. 10 SZDZ se týká určení, který stát je oprávněn příjem z dividend zdanit a v jaké maximální sazbě – nijak státy neomezuje v tom, jaký okamžik mají považovat za dosažení příjmu z dividend (s výhradou, že cizozemští poplatníci daně nesmějí být diskriminováni oproti těm tuzemským dle čl. 24 SZDZ). Obdobně bod 7 Komentáře k čl. 10 modelové smlouvy uvádí, že odst. 1 čl. 10 stanoví jednoduše, že dividendy mohou být zdaněny ve státě, jehož je jejich příjemce rezidentem – to též podporuje závěr, že jde o regulaci pouze toho, který stát je oprávněn dividendy zdanit. Tento závěr je dále utvrzován i body 18 a 19 uvedeného Komentáře. Bod 18 uvádí, že odst. 2 čl. 10 nereguluje režim zdanění a stát může použít své vlastní zákony, zejména pokud jde o to, zda bude daň odvedena srážkou nebo individuálním stanovením. Toto jednoznačné sdělení je dále ještě zdůrazněno v bodě 19, kde je uvedeno, že odst. 2 neřeší procedurální otázky a tyto se mají řešit podle vnitrostátního práva. Stát buď může omezit daň na sazbu stanovenou v tomto článku, nebo může danit v plném rozsahu a rozdíl vrátit.
58. Soud tedy shrnuje, že, jak výše vyložil, SZDZ rozhodně nevyloučila zdanění sporného příjmu a toto vyloučení nevyplývá ani z Komentáře. Soud se neshoduje s žalobkyní, že by třetí věta bodu 19 Komentáře znamenala, že je nutno celý bod 19 vyložit tak, že se týká srážky a vratky daně. Podle soudu bod 19 Komentáře výslovně zdůraznil, že je na každém státu, aby určil, jakými procesními cestami bude dosaženo výsledku, který smlouva v odst. 2 čl. 10 stanoví (což je stanovení státu, který je oprávněn danit, a sazba daně).
59. Lze přisvědčit žalobkyni, že by Komentář k čl. 10 odst. 2 smlouvy nemohl být vykládán tak, že dává právo státu, aby pomocí procesního ustanovení svévolně zdanil příjem, na jehož zdanění nemá podle SZDZ právo. K tomu však v posuzované věci nedošlo. SZDZ nijak nevyloučila ustanovení ZDP, který stanoví, kdy je povinen plátcе daně daň srazit. Soudu nezbývá než k repetitivní žalobní argumentaci zopakovat, že čl. 10 odst. 1 a 2 SZDZ pouze stanovil kolizní pravidlo, který stát má právo příjem z dividend zdanit podle své vnitrostátní úpravy s jediným omezením pro případ odst. 2 v podobě maximální sazby daně.
60. Jinými slovy tedy SZDZ v žádném případě české daňové orgány kromě sazby daně neomezila, např. pokud jde o určení okamžiku vzniku zdanitelného příjmu a povinnosti srazit, tvrdit a zaplatit daň. SZDZ zejména neomezila české daňové orgány v tom, jaký

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

příjem zdaňovat, kdy tyto byly oprávněny a povinny postupovat podle českých daňových předpisů bez ohledu na to, že příjemcem úroků byla mateřská, tj. ruská, firma. Žalobkyně přitom nikdy nespороvala, že podle českých daňových předpisů jí vznikla povinnost srazit daň, bez ohledu na to, zda k výplatě úroků mateřské firmě fakticky došlo – nespороvala tedy příjem, který podléhá zdanění podle ZDP. Žalobkyně zejména nespороvala, že podvojnými zápisy hodnotu úroků zaúčtovala. Opět se opakuje, že ze SZDZ nevyplývá, že by Česká republika měla právo na zdanění pouze takových dividend, které příjemce reálně obdržel v penězích.

61. Poukazovala-li žalobkyně na smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Austrálií, s Velkou Británií, s USA, pak všechny v čl. 10 stejně jako SZDZ hovoří o *vyplácených* dividendách. Již jen z tohoto důvodu nemohou nijak zpochybnit výklad čl. 10 SZDZ ze strany daňových orgánů, který v tomto rozsudku soud aproboval.
62. Soud uzavírá, že žalobní námitky první ani druhé žaloby nebyly důvodné. Odůvodnění napadených rozhodnutí při soudním přezkumu obstálo. Soud se ztotožnil se všemi základními východisky a závěry žalovaného: Žalobkyně byla povinna srazit jako plátce daně daň z úroků v okamžiku stanoveném v § 38d odst. 2 ZDP, bez ohledu na to, zda byly úroky vyplaceny mateřské firmě, z následujících důvodů. ZDP zakládá právo na zdanění příjmů z úroků, ale pokud SZDZ stanoví jinak, je nutno aplikovat ji. SZDZ v čl. 10 odst. 2 a 3 stanoví, že Česká republika může úroky zdanit, avšak maximálně sazbou 10 %. Výhoda nižšího zdanění stanovená SZDZ byla žalobkyni přiznána. Žalobkyně vyplatila pouze část úroků, o zbytku účtovala jako o závazku, úroky se tak projeví v majetkové sféře žalobkyně (závazky) i mateřské firmy (pohledávky), bez ohledu na skutečnost, zda je doprovodil i peněžní tok. § 38d odst. 2 ZDP u úrokových příjmů, které jsou považovány za podíly na zisku, stanoví, že dnem provedení srážky se rozumí poslední den zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání - je tak zřejmé, že podmínkou pro provedení srážky daně není výplata zdaňovaných příjmů.
63. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů v první ani druhé žalobě důvodným, a proto první žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl výrokem I tohoto rozsudku a druhou výrokem II tohoto rozsudku.

VI.

Náklady řízení

64. Náhradu nákladů řízení soud výrokem III rozsudku žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný právo na náhradu nákladů řízení ve vyjádřeních k žalobám neuplatnil a nad rámec běžné úřední činnosti mu žádné náklady nevznikly.
65. O náhradě nákladů řízení osoby zúčastněné na řízení bylo rozhodnuto výrokem IV rozsudku dle § 60 odst. 5 s. ř. s., kdy osoba zúčastněná na řízení nemá na náhradu nákladů řízení právo, protože jí soud neuložil žádnou povinnost a zároveň neshledal důvody zvláštního zřetele hodné, které by přiznání náhrady nákladů řízení odůvodňovaly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Plzeň 15. září 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.